

Beschluss vom 22. July 2014, XI B 29/14

Verweis einer Rechnung auf ergänzende Geschäftsunterlagen - Vorliegen einer Divergenz

BFH XI. Senat

UStG § 15, UStG § 14 Abs 4 Nr 5, UStDV § 31 Abs 1 S 2, UStDV § 31 Abs 1 S 3, UStDV § 31 Abs 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Köln, 11. February 2014, Az: 5 K 1548/11

Leitsätze

1. NV: Nimmt eine Rechnung hinreichend eindeutig auf andere Geschäftsunterlagen Bezug, müssen diese Geschäftsunterlagen der Rechnung nicht beigelegt sein.
2. NV: Ob der Verweis auf andere Geschäftsunterlagen hinreichend eindeutig ist, richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls, die vom FG tatsächlich zu würdigen sind. Der BFH ist an eine solche Würdigung in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin), eine zuvor inaktive Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), änderte im April 2007 ihren Unternehmensgegenstand und nahm eine aktive unternehmerische Tätigkeit auf.
- 2 Nachdem die Klägerin keine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 (Streitjahr) eingereicht hatte, setzte das vormals zuständige Finanzamt B gegenüber der Klägerin unter dem 14. Juli 2009 Umsatzsteuer mit nach § 162 der Abgabenordnung geschätzten Besteuerungsgrundlagen fest.
- 3 Im Laufe des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin ihre Umsatzsteuererklärung ein und nahm u.a. den Vorsteuerabzug aus mehreren Rechnungen der Rechtsanwaltskanzlei Dr. R vor. Darin wurden jeweils monatlich "entsprechend unseren Vereinbarungen" für "Anwaltsleistungen" eine "Monatspauschale" sowie "pauschale Büroleistungen" in Rechnung gestellt. Neben der "Anwaltsvergütung" wurde Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) ließ, nachdem er die Klägerin vergeblich zur Vorlage der den Rechnungen zugrunde liegenden Vereinbarungen aufgefordert hatte, in der Einspruchsentscheidung vom 14. April 2011 die geltend gemachte Vorsteuer nicht zum Abzug zu.
- 5 Im Laufe des Klageverfahrens änderte das FA am 14. Februar 2013 den angefochtenen Bescheid aus nicht mehr streitigen Gründen. Die Klägerin legte dem Finanzgericht (FG) zwei Vereinbarungen mit R vom 31. Mai 2007 über die gesellschaftsrechtliche, zivilrechtliche, strafrechtliche und steuerrechtliche Beratung der Klägerin sowie über einen genau beschriebenen Büroservice vor.
- 6 Das FG gab der Klage statt und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, zwar seien die in den Rechnungen von R verwendeten Bezeichnungen als Leistungsbeschreibung zu ungenau. In den Rechnungen sei jedoch auf die Vereinbarungen der Klägerin mit R verwiesen. Die beiden Vereinbarungen vom 31. Mai 2007 ermöglichten eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen. Einer hinreichenden Leistungsbeschreibung stehe im Streitfall auch nicht entgegen, dass in den Rechnungen die zugrunde liegenden Vereinbarungen nicht mit dem entsprechenden Datum aufgeführt seien. Zwischen der Klägerin und R habe es nur die beiden Vereinbarungen vom 31. Mai 2007 gegeben. Es bestünden deshalb keine Zweifel, dass mit den in den Rechnungen angeführten Vereinbarungen genau diese Vereinbarungen vom 31. Mai 2007 gemeint seien.
- 7 Mit seiner Beschwerde macht das FA geltend, die Revision sei vorrangig zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und andernfalls wegen

grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Beschwerde ist unbegründet; die geltend gemachten Zulassungsgründe sind teilweise nicht hinreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.
- 9** 1. Der vorrangig geltend gemachte Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung liegt nicht (mehr) vor.
- 10** a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der Bundesfinanzhof (BFH), der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Februar 2010 V B 38/08, BFH/NV 2010, 1117; vom 21. Januar 2013 III B 167/11, BFH/NV 2013, 754; vom 10. April 2014 X B 250/13, BFH/NV 2014, 1045, jeweils m.w.N.).
- 11** b) Für die Frage, ob eine Divergenz vorliegt, kommt es auf den Stand der Rechtsprechung im Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulassung der Revision an (BFH-Beschluss vom 17. April 2014 III B 146/13, BFH/NV 2014, 1080; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 115 FGO Rz 181, m.w.N.). Eine Divergenz liegt nicht (mehr) vor, wenn die vom Beschwerdeführer bezeichnete Divergenzentscheidung bereits überholt ist (z.B. BFH-Beschluss vom 23. September 2011 IX B 91/11, BFH/NV 2012, 58). Befindet sich das FG in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung, kommt es auf eine Abweichung von einem früheren Urteil eines anderen FG nicht (mehr) an (vgl. BFH-Beschluss vom 19. August 2013 X B 44/13, BFH/NV 2013, 1672).
- 12** c) Ausgehend davon ist die Revision nicht wegen der vom FA gerügten Abweichung vom Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 29. November 2012 5 K 5274/10 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 1453) zuzulassen; denn der V. Senat des BFH hat durch Urteil vom 16. Januar 2014 V R 28/13 (BFHE 244, 126, BFH/NV 2014, 807) die Divergenzentscheidung aufgehoben. Die Rechtsauffassung der Vorentscheidung, die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen müssten der Rechnung nicht beigelegt sein, entspricht danach den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung.
- 13** d) Soweit das FA sein Beschwerdevorbringen zu diesem Zulassungsgrund mit Schriftsatz vom 7. April 2014 noch innerhalb der Begründungsfrist ergänzt hat, indem es zusätzlich eine Abweichung der Vorentscheidung vom Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 13. Dezember 2013 5 K 914/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 695) rügt, ist der Zulassungsgrund bereits nicht hinreichend dargelegt; denn bei der Rüge einer Divergenz muss sich aus der Beschwerdebegründung auch ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. Juni 2011 III B 91/10, BFH/NV 2011, 1664, Rz 13; vom 9. April 2014 XI B 10/14, BFH/NV 2014, 1099, Rz 9, jeweils m.w.N.). An solchen Darlegungen des FA fehlt es hier.
- 14** Im Übrigen liegt bei einer abweichenden Würdigung verschiedener Sachverhalte in Bezug auf die Frage, ob ein Verweis in einer Rechnung auf ergänzende Unterlagen hinreichend eindeutig ist oder nicht, keine zur Zulassung wegen Divergenz führende Nichtübereinstimmung im Rechtsgrundsätzlichen vor (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. Mai 2007 V B 49/06, BFH/NV 2007, 1683, unter II.1.; vom 17. April 2008 XI B 248/07, Zeitschrift für Steuern und Recht --ZSteu-- 2008, R607, unter 2.; vom 16. Juni 2009 XI B 119/08, ZSteu 2009, R818).
- 15** 2. Das FA hat die --auf den Seiten 2 und 3 der Beschwerdebegründung hilfswise geltend gemachte-- grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nicht in der von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Form dargelegt.
- 16** a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Hierzu ist schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung

und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16. Mai 2008 VII B 118/07, BFH/NV 2008, 1440; vom 9. Januar 2014 XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915). Hat der BFH die Rechtsfrage (vermeintlich) noch nicht entschieden, muss der Beschwerdeführer darlegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen sie umstritten ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 4. Oktober 2010 III B 82/10, BFH/NV 2011, 38; vom 21. Mai 2013 III B 59/12, BFH/NV 2013, 1447). Liegt zu der vom Beschwerdeführer herausgestellten Rechtsfrage bereits höchstrichterliche Rechtsprechung vor, gehört zu der Darlegung der Klärungsbedürftigkeit eine fundierte Stellungnahme dazu, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder aufgrund welcher neuen Entwicklungen sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Juli 2013 I B 158/12, BFH/NV 2013, 1807; vom 24. Februar 2014 XI B 15/13, BFH/NV 2014, 839).

- 17** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebeurteilung nicht.
- 18** Soweit das FA es für grundsätzlich bedeutsam hält, welche Anforderungen im Interesse der leichten Nachprüfbarkeit der Leistung an einen Verweis zu stellen sind und ob bei Vorliegen mehrerer Vereinbarungen ein allgemeiner Verweis auf die Vereinbarung ausreichend ist oder diese genau bezeichnet werden muss, hat das FA es mindestens versäumt darzulegen, weshalb diese Rechtsfragen trotz der dazu vorhandenen Rechtsprechung noch klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar sein sollen.
- 19** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Anforderungen an die ausdrücklich oder sinngemäß zu machenden Angaben tatsächlicher Art über den Leistungsgegenstand von Fall zu Fall verschieden, so dass generell geltende Erfordernisse nicht abschließend festgelegt werden können (BFH-Urteile vom 24. September 1987 V R 125/86, BFHE 153, 77, BStBl II 1988, 694; V R 50/85, BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688, jeweils unter II.7.). Die Rechnung muss abstrakt Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.3.a; BFH-Beschluss vom 10. Januar 2012 XI B 80/11, BFH/NV 2012, 815, unter II.1.b und c). Erforderlich ist, dass entweder der Rechnungstext selbst eine hinreichende Leistungsbeschreibung in dem Abrechnungspapier enthält oder eine Bezugnahme auf andere --eindeutig gekennzeichnete-- Unterlagen erfolgt (vgl. BFH-Urteile vom 15. Mai 2012 XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836, Rz 37 ff.; vom 29. August 2012 XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182, Rz 31; BFH-Beschlüsse vom 9. November 1998 V B 55/98, BFH/NV 1999, 683; vom 18. Mai 2000 V B 178/99, BFH/NV 2000, 1504; vom 26. März 2004 V B 170/03, BFH/NV 2004, 1121; vom 14. März 2012 V B 111/10, BFH/NV 2012, 1196, Rz 5; vom 1. April 2014 V B 45/13, BFH/NV 2014, 1104, m.w.N.). Solche Angaben dürfen jedoch nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 1996 V R 9/96, BFH/NV 1997, 381, unter II.1.; EuGH-Urteile vom 14. Juli 1988 Rs. 123/87 und 330/87 --Jeunehomme und EGI--, Slg. 1988, 4517, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1989, 381, Rz 17; vom 21. April 2005 C-25/03 --HE--, Slg. 2005, I-3123, BStBl II 2007, 24, Rz 80; vom 8. Mai 2013 C-271/12 --Petroma Transports SA--, Mehrwertsteuerrecht 2013, 272, UR 2013, 591, Rz 28). Sofern in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen wird, ist es notwendig, dass die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden (s. dazu BFH-Urteile vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395; vom 12. Dezember 1996 V R 16/96, BFH/NV 1997, 717; vom 19. November 2009 V R 41/08, BFHE 227, 521, BFH/NV 2010, 562, unter II.3.c; BFH-Beschlüsse vom 14. Oktober 2002 V B 9/02, BFH/NV 2003, 213; vom 3. Mai 2007 V B 87/05, BFH/NV 2007, 1550).
- 20** bb) Was zur Erfüllung dieser Anforderungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.a; vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 55; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2000, 1504; vom 5. Februar 2010 XI B 31/09, BFH/NV 2010, 962; vom 18. Februar 2013 XI B 117/11, BFH/NV 2013, 981). Deshalb hat die Frage, ob im jeweiligen Einzelfall die Leistungsbeschreibung eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermöglicht, keine grundsätzliche Bedeutung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29. November 2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518, unter II.1.a cc; vom 16. Dezember 2008 V B 228/07, BFH/NV 2009, 620, unter II.1.b; vom 6. Juli 2010 XI B 91/09, BFH/NV 2010, 2138, Rz 7).
- 21** cc) Aus den genannten Gründen wären Darlegungen des FA dazu erforderlich gewesen, wieso die vorliegende Rechtssache trotz dieser Rechtsprechung grundsätzliche Bedeutung haben soll. An solchen Darlegungen fehlt es hier.
- 22** c) Überdies ist auch im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde zu berücksichtigen, ob der BFH in einem späteren

Revisionsverfahren an eine Würdigung durch ein FG gebunden ist, weil diese aufgrund der tatsächlichen Feststellungen möglich ist und weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23. Januar 2013 X B 84/12, BFH/NV 2013, 771; vom 11. November 2013 XI B 99/12, BFH/NV 2014, 366). Eine solche Bindung besteht hinsichtlich der Frage, ob die Angaben zum Leistungsgegenstand hinreichend bestimmt sind (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c; in BFH/NV 1997, 717, unter II.2.; Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 142, Stichwort "Angaben in einer Rechnung"). Der Senat wäre deshalb an die Würdigung des FG, der Verweis sei aufgrund der Umstände des Streitfalls ausreichend, in einem späteren Revisionsverfahren gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Gegen die zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen des FG hat das FA keine Verfahrensrügen erhoben.

- 23** Deshalb wären Darlegungen des FA dazu erforderlich gewesen, weshalb die vom FA aufgeworfenen Fragen vorliegend gleichwohl klärbar sein sollen. Dies ist nicht geschehen.
- 24** d) Vor diesem Hintergrund hat das FA mit seinen Ausführungen auch nicht konkludent einen offensichtlichen Rechtsanwendungsfehler des FG von erheblichem Gewicht im Sinne einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Februar 2002 VII B 141/01, BFH/NV 2002, 798) dargelegt, der die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordern würde.
- 25** 3. Da das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 17. August 2011 X B 217/10, BFH/NV 2011, 2082; in BFH/NV 2014, 839), kommt die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts aus denselben Gründen nicht in Frage (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Juli 2012 XI B 19/11, BFH/NV 2012, 2011; vom 4. Juli 2013 III B 69/12, BFH/NV 2013, 1573).
- 26** 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 27** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de