

Urteil vom 15. Oktober 2019, V R 29/19 (V R 44/16)

Anforderungen zur Leistungsbeschreibung und zum Leistungszeitpunkt für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung

ECLI:DE:BFH:2019:U.151019.VR29.19.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 1, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 6, BGB § 164 Abs 1, BGB § 167 Abs 1, BGB § 179, AO § 163, AO § 227, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 226, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst b, FGO § 11 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 23. November 2015, Az: 5 K 5187/15

Leitsätze

1. Die Bezeichnung der erbrachten Leistungen als "Trockenbauarbeiten" kann den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung genügen, wenn sie sich auf ein konkret bezeichnetes Bauvorhaben an einem bestimmten Ort bezieht.
2. Die Angabe des Leistungszeitpunkts kann sich aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Werklieferung oder Werkleistung in dem Monat der Rechnungsausstellung erbracht ("bewirkt") wurde (Fortführung der Senatsrechtsprechung im Urteil vom 01.03.2018 - V R 18/17, BFHE 261,187, HFR 2018, 987).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.11.2015 - 5 K 5187/15 insoweit aufgehoben und die Klage abgewiesen, als das Finanzgericht den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Firma KB gewährt hat; im Übrigen (hinsichtlich der Rechnungen der Firma HT) wird die Revision des Beklagten als unbegründet zurückgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu 2/3 und der Beklagte zu 1/3 zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firmen HT und KB.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine juristische Person in der Rechtsform einer GmbH, ihr Unternehmensgegenstand ist die Erbringung von Dienstleistungen für Industrieunternehmen jeder Art.
- 3 In 2001 (Streitjahr) machte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus zwei Rechnungen der HT über Trockenbauarbeiten (Rechnung Nr. 1709 vom 30.08.2001: 29.500 DM zuzüglich 4.730 DM Umsatzsteuer sowie Rechnung Nr. 1718 vom 14.09.2001: 5.800 DM zuzüglich 800 DM Umsatzsteuer) geltend. Außerdem beanspruchte sie den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung der KB vom 26.01.2001 über Gerüstbauleistungen (70.500 DM zuzüglich 11.280 DM Mehrwertsteuer).
- 4 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Klägerin zunächst antragsgemäß veranlagt hatte, ordnete es eine Außenprüfung an. Im Rahmen dieser Außenprüfung beanstandete der Prüfer unter Tz 20

seines Berichts vom 04.07.2006, dass hinsichtlich der Rechnungen der HT sowohl die Aufmaße als auch die Leistungsbeschreibung fehlten. Zudem habe ein Bauvertrag nicht vorgelegt werden können. Ein Vorsteuerabzug scheidet somit mangels hinreichend konkreter Leistungsbeschreibung aus. Unter Tz 21 seines Berichts führte der Prüfer aus, dass die Rechnungsausstellerin (KB) als Scheinunternehmen enttarnt sei. Das Amtsgericht NB (AG) habe den Inhaber der Firma B mit Urteil vom 21.08.2003 wegen Steuerhinterziehung rechtskräftig verurteilt. Danach sollte B --nach dem Willen seiner unbekanntem Hintermänner-- einen auf seinen Namen lautenden wirtschaftlich existenten Gewerbebetrieb vortäuschen, um die Einnahmen dieser Personen aus dem organisierten Einsatz illegaler Arbeitskolonnen zu verschleiern. Hierzu habe er Blankobriefbögen in den Geschäftsverkehr gebracht, die von den Hintermännern zur Erstellung von Scheinrechnungen verwandt worden seien.

- 5 B bestreite, die streitgegenständlichen Rechnungen ausgestellt zu haben, die Unterschrift auf den Rechnungen sei ihm nicht zuzuordnen. Im Steuerstrafverfahren habe der Geschäftsführer der Klägerin über seinen Rechtsanwalt erklärt, dass die Werkleistungen aufgrund mündlicher Vereinbarungen zwischen ihm und unbekanntem Personen erbracht worden seien. Die Klägerin habe die Originalquittung nicht vorgelegt, den Sachverhalt hinsichtlich der Entstehung und Abwicklung der Geschäftsbeziehung nicht aufgeklärt und den tatsächlichen Zahlungsempfänger nicht benannt. Nachweise dazu, dass und in welchem Umfang Leistungen erbracht worden seien, lägen nicht vor. Der Hinweis auf mündlich geschlossene Verträge reiche nicht aus. Die Klägerin sei allerdings im Besitz von Kopien der Anmeldung der KB zur Handwerksrolle, der Gewerbeanmeldung, einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des FA sowie von Bestätigungen der Krankenkasse gewesen.
- 6 Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das FA am 07.09.2006 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2001. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA zurück (Einspruchsentscheidung vom 22.02.2012). In dem anschließenden Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) machte das FA geltend, der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der HT scheitere auch daran, dass die Rechnungen keine Angaben zum Leistungszeitpunkt enthielten.
- 7 Das FG gab der Klage hinsichtlich des revisionsbefangenen Streitjahres statt. Das FA habe den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der KB und HT zu Unrecht versagt. Die Leistungsbeschreibung genüge den gesetzlichen Anforderungen. Der Rechnung von KB lasse sich mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, über welche Leistungen abgerechnet worden sei, da sie sich auf Gerüstbauleistungen im Zusammenhang mit einem konkret bezeichneten Bauvorhaben beziehe. Auch in den Rechnungen der HT sei ein individualisiertes Bauvorhaben und ein konkretes Gewerk bezeichnet, sodass der Leistungsgegenstand nachprüfbar festgestellt werden könne.
- 8 Dass in den Rechnungen ein genauer Leistungszeitpunkt nicht genannt sei, stehe der Anerkennung des Vorsteuerabzugs nicht entgegen. Der Senat habe keinen Anlass daran zu zweifeln, dass die Rechnungsdaten mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen übereinstimmten. Derartiges habe auch das FA nicht geltend gemacht.
- 9 Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der KB könne auch nicht deswegen versagt werden, weil der Inhaber der Firma B nicht der Leistende gewesen sei. Die Klägerin sei gutgläubig gewesen und könne sich daher auf Vertrauensschutz berufen. Der Gutgläubensschutz könne schon deshalb nicht versagt werden, weil das FA keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vorgetragen habe, dass die Klägerin Kenntnis von der Unrichtigkeit der Rechnungen hatte oder hätte haben können. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers sei die Klägerin im Besitz von Kopien der Anmeldung der Firma zur Handwerksrolle, der Gewerbeanmeldung, einer Unbedenklichkeitsbescheinigung sowie von Bestätigungen der Krankenkasse gewesen. Die Prozessbevollmächtigte habe im Termin zur mündlichen Verhandlung darüber hinaus erklärt, dass ein Vorarbeiter der Klägerin (Herr MJ), den Kontakt zur Firma B hergestellt habe, da er Herrn B von einer anderen Baustelle kannte. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin wusste oder hätte wissen müssen, dass nicht die Rechnungsausstellerin KB, sondern fremde Dritte die Leistungen erbrachten, habe das FA nicht genannt. Der bloße Umstand, dass die Rechnungen in bar beglichen wurden, genüge insoweit nicht.
- 10 Mit der Revision rügt das FA Verfahrensfehler und macht sinngemäß die Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 11 Das FG habe es verfahrenswidrig unterlassen, den Sachverhalt hinsichtlich des Leistungszeitpunkts der ausgeführten Arbeiten hinreichend zu erforschen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu welchem Zeitpunkt die Leistungen ausgeführt worden seien, habe weder zum Zeitpunkt der Klageerhebung festgestanden noch sei dies vom FG festgestellt worden. Allein aus der Tatsache, dass die Rechnungen ein Rechnungsdatum trügen, lasse sich nicht ableiten, dass dieses Rechnungsdatum mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistung übereinstimme. Diese unterlassene Sachaufklärung stelle auch eine Verletzung

des § 96 Abs. 1 und Abs. 2 FGO dar. Soweit das FG zu der Überzeugung gelangt sei, dass die jeweiligen Rechnungsdaten mit dem jeweiligen Abschluss der Dienstleistungen identisch seien, beruhe diese Annahme auf einer Unterstellung und nicht auf ermittelten Tatsachen. Das Urteil stehe im Widerspruch zum Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.12.2008 - XI R 62/07 (BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432).

- 12** Hinsichtlich der Rechnung der KB sei die Leistungsbeschreibung unzureichend. Diese Rechnung enthalte für das Bauvorhaben X lediglich die Angabe von drei Standorten, an denen "Gerüstbauleistungen" erbracht und pauschal abgerechnet worden seien. Entsprechend den Ausführungen des FG Hamburg (Beschluss vom 21.8.2015 - 2 V 154/15, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 2581) erfordere eine hinreichende Leistungsbeschreibung bei Gerüstbauarbeiten detaillierte Angaben zum Ort des Bauvorhabens sowie genaue Bezeichnungen der einzelnen Arbeiten. Erforderlich seien Aussagen zum Aufmaß, den verbauten Elementen und der genauen Tätigkeit. Darüber hinaus enthalte die Rechnung keine Angaben zum Abrechnungszeitraum.
- 13** Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 24.11.2015 - 5 K 5187/15 insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat (Umsatzsteuer 2001) und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Sie verteidigt die Vorentscheidung und trägt ergänzend vor: Das FG habe nicht gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen, da es keine Zweifel daran gehabt habe, dass die Rechnungsdaten mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen übereinstimmten. Zudem sei der vermeintliche Verstoß nicht gerügt worden. Es liege auch kein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 FGO) vor, da das FG den Akteninhalt lediglich abweichend von der Ansicht des FA gewürdigt habe. Eine Divergenz zum BFH-Urteil in BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432 liege nicht vor, das Urteil weiche auch nicht von der Entscheidung des FG Hamburg in BB 2015, 2581 ab.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist teilweise begründet. Soweit das FG den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der KB vom 26.01.2001 bejaht hat, ist das Urteil rechtsfehlerhaft. Das Urteil ist daher insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der HT hat das FG hingegen den Vorsteuerabzug zu Recht bejaht, sodass die Revision insoweit zurückzuweisen ist (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 17** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung (UStG) kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist im Streitjahr Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie 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".
- 18** Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Die dem Unternehmer erteilte Rechnung muss den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (BFH-Urteil vom 02.09.2010 - V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.2.). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung hat daher u.a. Angaben
 - zum leistenden Unternehmer (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG),
 - über den Umfang und die Art der sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) sowie

- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung zu enthalten, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG).
- 19** 2. Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der KB scheitert an der fehlenden Angabe des leistenden Unternehmers, da feststeht, dass die Leistungen nicht von der Rechnungsausstellerin erbracht wurden.
 - 20** a) Nach ständiger Rechtsprechung ist der Abzug der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer grundsätzlich nur zulässig, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 14.02.2019 - V R 47/16, BFHE 264, 76, sowie BFH-Urteile vom 10.09.2015 - V R 17/14, BFH/NV 2016, 80; vom 12.08.2009 - XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259).
 - 21** Diesem Rechnungserfordernis entspricht die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer, dem Rechnungsaussteller, herzustellen (BFH-Urteil in BFHE 264, 76, Leitsatz; EuGH-Urteil Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, Rz 42). Denn die obligatorischen Rechnungsangaben (Art. 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (vgl. EuGH-Urteile Geissel und Butin, EU:C:2017:867, Rz 41; Barlis 06 vom 15.09.2016 - C-516/14, EU:C:2016:690, Rz 27).
 - 22** In der Rechnung ist somit derjenige anzugeben, dem die beschriebene Leistung zuzurechnen ist. Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 80, Rz 32, sowie in BFH/NV 2010, 259, Rz 31, m.w.N., und vom 12.05.2011 - V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, Rz 16, m.w.N.).
 - 23** Leistender kann auch ein Strohhalm sein. Tritt jemand im Rechtsverkehr (als sog. "Strohmann") im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der --aus welchen Gründen auch immer-- nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will (sog. "Hintermann"), ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der "Strohmann" aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Dementsprechend sind dem "Strohmann" Leistungen zuzurechnen, die der "Hintermann" berechtigterweise im Namen des Strohhalmes tatsächlich ausgeführt hat (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 26.06.2003 - V R 22/02, BFH/NV 2004, 233, unter II.1.b aa; in BFH/NV 2010, 259, Rz 32, m.w.N., und in BFH/NV 2011, 1541, Rz 20, m.w.N.).
 - 24** Die Feststellung, ob Rechnungsaussteller und Leistender identisch sind, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz und ist im Wesentlichen Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung. Der BFH kann solche Tatsachenwürdigungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen (BFH-Urteile vom 04.09.2003 - V R 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, unter II.3., und vom 07.07.2005 - V R 60/03, BFH/NV 2006, 139, unter II.1.b cc).
 - 25** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze scheitert der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der KB. Die streitgegenständliche Rechnung vom 26.01.2001 weist als Aussteller das Einzelunternehmen KB aus, dieses war jedoch nicht der leistende Unternehmer. Denn es bestand keinerlei Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und der Rechnungsausstellerin (KB), das Gegenstand einer umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung hätte sein können. KB hat weder direkt noch über einen rechtsgeschäftlichen Vertreter zivilrechtliche Vertragsbeziehungen mit der Klägerin unterhalten.
 - 26** aa) Nach den Feststellungen des FG sind die Werkleistungen aufgrund mündlicher Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer der Klägerin und unbekanntem Personen erbracht worden. Aus dem vom FG in Bezug genommenen Strafurteil des AG ergibt sich darüber hinaus, dass B im Januar 2000 auf Veranlassung unbekannter Hintermänner unter der KB ein Gewerbe für Gerüstbau, Holz- und Bautenschutz anmeldete und sich beim FA als Einzelunternehmer führen ließ. Dabei sollte er nach dem Willen seiner unbekanntem Hintermänner gegen eine monatliche "Belohnung" einen auf seinen Namen lautenden Gewerbebetrieb vortäuschen. Vor diesem Hintergrund

wurden unter dem Namen der KB gegenüber diversen Firmen auch im Streitjahr 2001 Scheinrechnungen mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer gestellt. Dass B keinerlei Geschäftsbeziehungen zur Klägerin unterhielt, hat er durch sein Schreiben vom 03.05.2005 an das FA bestätigt.

- 27** bb) Eine Rechtsbeziehung zu KB ergibt sich auch nicht (mittelbar) über Vertretungsgrundsätze.
- 28** Eine wirksame Stellvertretung i.S. des § 164 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) scheidet bereits daran, dass weder festgestellt noch vorgetragen wurde, B habe den (unbekannt gebliebenen) Hintermännern durch Vollmacht (§ 167 Abs. 1, § 166 Abs. 2 BGB) Vertretungsmacht eingeräumt, in seinem Namen Rechtsgeschäfte abzuschließen. Diese handelten somit als Vertreter ohne Vertretungsmacht (§ 179 BGB). Aus den mündlich mit den Hintermännern geschlossenen Verträgen werden die vermeintlich Vertretenen (hier: KB) nicht berechtigt oder verpflichtet, es sei denn, sie genehmigten diese Verträge. Mangels Kenntnis des B von den mit der Klägerin mündlich geschlossenen Verträgen sind diese auch nicht durch dessen Genehmigung wirksam geworden. B musste auch nicht wissen, dass andere unter seinem Namen auftreten, sodass auch das Handeln der Hintermänner der KB nicht nach den Grundsätzen einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht zugerechnet werden kann (vgl. dazu Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 172 Rz 8 und Rz 11).
- 29** Dass B die Blankobriefbögen seiner Scheinfirma KB in den Geschäftsverkehr gebracht und damit an der Erstellung der Scheinrechnungen mitgewirkt hat, kann nach der Senatsrechtsprechung zwar dazu führen, dass er die ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 Satz 2 UStG schuldet (BFH-Urteil vom 07.04.2011 - V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954), macht ihn aber nicht zum Leistenden der in Rechnung gestellten Gerüstbauarbeiten.
- 30** cc) Nachdem es bereits an einer Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und der KB fehlt, ist es nicht entscheidungserheblich, ob das von B angemeldete Einzelunternehmen KB ein von unbekanntem Hintermann vorgeschobener "Strohmann" war und ob in diesem Fall das Strohmangengeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde.
- 31** dd) Diesem Ergebnis entspricht auch die Rechtsprechung des Senats, wonach der Vorsteuerabzug nicht auf Grund einer Rechnung geltend gemacht werden kann, in der sich der abrechnende (leistende) Unternehmer eines fremden Namens bedient hat, ohne dass aus der Rechnung der (wirklich) leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar bestimmt werden kann. Dies gilt auch dann, wenn der Abrechnende bereits bei der Leistungsbewirkung unter dem fremden Namen aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 17.09.1992 - V R 41/89, BFHE 169, 540, BStBl II 1993, 205, Leitsatz).
- 32** c) Ob --wie das FG auf S. 6 und 7 seines Urteils entschieden hat-- Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes im Streitfall eine Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) rechtfertigen, ist nach ständiger Rechtsprechung im vorliegenden Festsetzungsverfahren nicht zu entscheiden.
- 33** aa) Vertrauensschutz kann aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalls nach nationalem Recht nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung nach §§ 16, 18 UStG, sondern nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO gewährt werden (vgl. zuletzt BFH-Urteile in BFHE 264, 76, unter II.3.a, Rz 30, sowie vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 31 f.; in BFH/NV 2016, 80; vom 30.04.2009 - V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744; in BFH/NV 2010, 259, sowie vom 08.07.2009 - XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256). Dies gilt auch unter Berücksichtigung der EuGH-Urteile Mahagebén und Dávid vom 21.06.2012 - C-80/11 und C-142/11 (EU:C:2012:373, BFH/NV 2012, 1404), Maks Pen vom 13.02.2014 - C-18/13 (EU:C:2014:69) und Bonik vom 06.12.2012 - C-285/11 (EU:C:2012:774), in denen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht durch Vertrauensschutzgesichtspunkte erweitert, sondern begrenzt wurde (BFH-Urteil in BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 33 ff.).
- 34** bb) Soweit der XI. Senat des BFH Zweifel an der Berücksichtigung von Vertrauensschutzgesichtspunkten im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO geäußert hat (Vorlagebeschluss vom 06.04.2016 - XI R 20/14, BFHE 254, 152, zweite Vorlagefrage; BFH-Beschluss vom 16.05.2019 im Aussetzungsverfahren XI B 13/19, BFH/NV 2019, 1043, vierter Leitsatz) begründen diese Zweifel keine zur Anrufung des Großen Senats führende Divergenz i.S. von § 11 Abs. 2 FGO.
- 35** Beantwortet ein Senat im Aussetzungsverfahren aufgrund summarischer Beurteilung eine bestimmte Rechtsfrage anders, als es der Rechtsauffassung des erkennenden Senats entspricht, verpflichtet dies nach ganz herrschender Auffassung nicht zur Vorlage an den Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 2 FGO (BFH-Beschluss vom 20.10.2010 -

II B 23/10, BFH/NV 2011, 63; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 30, m.w.N.; Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 11 Rz 5, m.w.N.; Müller, AO-Steuerberater 2011, 49 ff., 53).

- 36** Dasselbe gilt für Vorlagebeschlüsse an den Großen Senat, das Bundesverfassungsgericht oder --wie im Streitfall-- an den EuGH (Vorlagebeschluss an den EuGH vom 13.11.2002 - I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl II 2003, 795, unter II.3. a.E.; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rz 3 a.E.; Sunder-Plassmann, a.a.O., § 11 FGO Rz 28a, m.w.N.; Gräber/Teller, a.a.O., § 11 Rz 8), da im Rahmen eines Vorlagebeschlusses nicht abschließend über die Rechtsfrage entschieden wird (vgl. BFH-Beschlüsse vom 21.03.2018 - I B 63/17, BFH/NV 2018, 835, sowie vom 23.04.2009 - X B 229/08, juris, betreffend Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH).
- 37** 3. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich der streitgegenständlichen Rechnungen der HT nicht an einer unzureichenden Leistungsbeschreibung scheitert.
- 38** a) Nach ständiger Rechtsprechung muss die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss 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 ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteile vom 01.03.2018 - V R 18/17, BFHE 261, 187, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 987, unter II.2.; vom 16.01.2014 - V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, unter II.1.b; BFH-Urteile vom 10.11.1994 - V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.a; vom 08.10.2008 - V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.a).
- 39** Dem entspricht, dass es der EuGH auf der Grundlage des Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL zwar für erforderlich erachtet, den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen zu präzisieren, dies bedeute jedoch nicht, dass die konkreten erbrachten Dienstleistungen erschöpfend beschrieben werden müssen. Da die Rechnungsangaben es den Steuerverwaltungen ermöglichen sollen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren, sei im Lichte dieses Zwecks zu prüfen, ob die jeweiligen Rechnungen den Anforderungen von Art. 226 MwStSystRL entsprechen (EuGH-Urteil Barlis 06, EU:C:2016:690, Rz 26 f.). Die Bezeichnung von erbrachten Dienstleistungen als "juristische Dienstleistungen" decke ein (zu) breites Spektrum von Dienstleistungen ab und sei daher nicht hinreichend präzise (EuGH-Urteil Barlis 06, EU:C:2016:690, Rz 28).
- 40** b) Im Streitfall hat das FG angesichts der Besonderheiten des Streitfalls zu Recht festgestellt, dass die Leistungsbeschreibung in den streitbefangenen Rechnungen eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermögliche, da in den Rechnungen von HT ein individualisiertes Bauvorhaben und ein konkretes Gewerk bezeichnet worden seien.
- 41** Diese Würdigung des FG ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze, sodass der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO an sie gebunden ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c, sowie vom 12.12.1996 - V R 16/96, BFH/NV 1997, 717, unter II.2.).
- 42** Im Streitfall erschöpft sich die Leistungsbeschreibung nicht lediglich in einer Tätigkeitsangabe, sondern beinhaltet darüber hinaus konkrete Angaben zum Ort der Leistungserbringung und erlaubt daher nicht nur Rückschlüsse auf die Steuerpflicht, sondern ermöglicht der Finanzverwaltung auch eine Überprüfung der erbrachten Leistungen. Hierin unterscheidet sich der Streitfall insbesondere von dem im Beschluss vom 05.02.2010 - XI B 31/09 (BFH/NV 2010, 962) entschiedenen Fall, wonach allgemeine Bezeichnungen wie "Trockenbauarbeiten", "Fliesenarbeiten" und "Außenputzarbeiten" *allein* nicht den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung genügen. Durch derartige Bezeichnungen wird eine mehrfache Abrechnung der damit verbundenen Leistungen (in einer anderen Rechnung) nicht ausgeschlossen.
- 43** 4. Entgegen der Auffassung des FA scheitert der Vorsteuerabzug auch nicht an der fehlenden Angabe des Leistungszeitpunkts.
- 44** a) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Angabe des Leistungszeitpunkts (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG) die gemeinschaftsrechtliche Regelung in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG zu berücksichtigen war. Darüber hinaus sieht § 31 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vor, dass als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden kann, in dem die Leistung ausgeführt wird. Wie der Senat bereits im Urteil in BFHE 261, 187, HFR 2018, 987 entschieden hat, kann sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus dem

Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde (BFH-Urteil in BFHE 261, 187, HFR 2018, 987, Leitsatz).

- 45** b) Im Streitfall hatte das FG keinen Zweifel daran, dass die Rechnungsdaten mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen übereinstimmen und daher entschieden, die fehlende Angabe des genauen Leistungszeitpunkts stehe dem Vorsteuerabzug nicht entgegen. Diese Auffassung entspricht im Ergebnis der Rechtsprechung des Senats in BFHE 261, 187, HFR 2018, 987. Die streitgegenständlichen Rechnungen sind am 30.08.2001 und am 14.09.2001 (HT) ausgestellt worden. Der erkennende Senat geht davon aus, dass es sich bei den erbrachten Trockenbau- und Gerüstbauarbeiten um Werklieferungen oder -leistungen handelt, die im Zeitpunkt der Abnahme erbracht ("bewirkt") werden (EuGH-Urteil Budimex vom 02.05.2019 - C-224/18, EU:C:2019:347; BFH-Urteil vom 09.11.2006 - V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, Rz 51; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 13 Rz 13). Im Hinblick darauf, dass die hierfür geschuldete Vergütung im Zeitpunkt der Abnahme fällig wird (§ 641 BGB) und die Rechnungserteilung im unmittelbaren Zusammenhang mit der Abnahme als branchenüblich anzusehen ist, folgt damit aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung die Leistungserbringung im Kalendermonat der Rechnungserteilung (hier: August 2001 und September 2001). Die Angabe des Ausstellungsdatums ist mithin als Angabe i.S. von § 31 Abs. 4 UStDV anzusehen.
- 46** c) Ohne Erfolg bringt das FA insoweit vor, das FG habe keine (konkreten) Feststellungen zu den jeweiligen Leistungszeitpunkten getroffen. Abgesehen davon, dass das FG den Sachverhalt dahingehend gewürdigt hat, dass die Rechnungsdaten mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen übereinstimmen, ist es nach der o.g. Senatsrechtsprechung nicht erforderlich, dass taggenaue Feststellungen zum Leistungszeitpunkt getroffen werden, wenn --wie im Streitfall-- nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistungserbringung im Abrechnungsmonat erfolgte.
- 47** d) Wie der Senat bereits im Urteil in BFHE 261, 187, HFR 2018, 987 (unter II.3.b dd, Rz 30) entschieden hat, liegt hierin keine Abweichung vom Urteil des XI. Senats in BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432.
- 48** 5. Die vom FA erhobenen Verfahrensrügen sind unbegründet.
- 49** a) Zu Unrecht rügt das FA einen Verstoß des FG gegen die Aufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO). Abgesehen davon, dass das FG den Sachverhalt nicht weiter aufklären musste, weil es --zu Recht-- davon ausgegangen ist, dass der Leistungszeitpunkt dem Zeitpunkt der Rechnungsausstellung entsprach, berücksichtigt das FA nicht, dass die Verletzung der Sachaufklärungspflicht nicht mehr geltend gemacht werden kann, wenn ein Beteiligter hierauf i.S. von § 295 der Zivilprozessordnung (i.V.m. § 155 Satz 1 FGO) verzichtet hat. Ein solcher Verzicht ist nicht nur im Falle einer ausdrücklichen Verzichtserklärung, sondern auch dann anzunehmen, wenn der Beteiligte in der mündlichen Verhandlung zur Sache verhandelt hat, ohne den Verfahrensmangel zu rügen (Senatsbeschluss vom 07.02.2018 - V B 105/17, BFH/NV 2018, 536, Rz 12; BFH-Beschluss vom 21.05.2014 - I B 97/13, BFH/NV 2014, 1555, Leitsatz und Rz 3). Nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 24.11.2015 ist eine derartige Rüge nicht erfolgt.
- 50** b) Das FA hat auch keinen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) dargelegt. Danach entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt insbesondere dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (z.B. BFH-Urteil vom 07.07.2011 - V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218). Das FG hat jedoch ausweislich des Tatbestandes seines Urteils den Inhalt der Akten und das Vorbringen des FA hinsichtlich des fehlenden Leistungszeitpunkts berücksichtigt. Dass es den Akteninhalt nicht entsprechend den Vorstellungen des FA gewürdigt hat oder die Würdigung aus der Sicht des FA fehlerhaft erscheint, begründet keinen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 51** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de