

## Ordnungsgemäße Rechnung und Verweis auf Vertragsunterlagen

Für den Vorsteuerabzug ist eine ordnungsgemäße Rechnung erforderlich. Immer wieder beschäftigt § 14 Abs. 4 UStG mit den in der Vorschrift enthaltenen Formalien den BFH. Zum notwendigen Inhalt einer Rechnung gehören u.a. nicht nur die Steuernummer oder die USt-IdNr. des Leistenden, sondern vor allem auch eine Leistungsbeschreibung, die im Einzelfall schwierig sein kann. Dabei ist ein Verweis auf weitere Unterlagen grundsätzlich zulässig. Der BFH hat mit Urteil vom 16.01.2014 – V R 28/13 geklärt, wie dieser Verweis zu erfolgen hat.

### **Das Problem**

Der Kläger des Ausgangssachverhalts ist Immobilienmakler. Am 28.12. und am 30.12.2004 stellte ihm eine GmbH zwei Rechnungen aus. Streitpunkt zwischen dem Kläger und dem Finanzamt sind die in beiden Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen. Die Leistungsbeschreibung der Rechnung vom 28.12.2004 enthält folgenden Passus: „gemäß unserer Vereinbarung zum Projekt der X-AG ... berechnen wir Ihnen die von uns erbrachten Leistungen wie folgt“. Die Rechnung vom 30.12.2004 beschreibt die Leistungen folgendermaßen: „gemäß unserer Vereinbarung zum Projekt L.F. der X-AG erlauben wir uns unsere erbrachten Leistungen wie folgt in Rechnung zu stellen“. Daran anschließend wurde der Einsatz einer Person wie folgt abgerechnet: unter Angabe der Anzahl der Tage der eingesetzten Person im jeweiligen Monat, des jeweils zugrundeliegenden Tagessatzes (netto) sowie der daraus resultierenden monatlichen Gesamtsumme (netto).

In der Rechnung vom 30.12.2004 wurde die Person namentlich benannt. Die Vereinbarung, auf die der Rechnungssteller Bezug nimmt, lag den Rechnungen nicht bei. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Die Klage vor dem FG blieb erfolglos. Das FG vertrat die Auffassung, dass die Rechnung keine hinreichenden Leistungsbeschreibungen enthielten. Die Bezugnahme auf die entsprechenden Vereinbarungen zu bestimmten Projekten reiche schon deshalb nicht aus, weil sie den Rechnungen nicht beigelegt waren.

### **Die Entscheidung des BFH**

Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung zurückverwiesen. Er hebt hervor, dass die entsprechenden Vereinbarungen, auf die Bezug genommen wurde, den Abrechnungspapieren nicht beigelegt sein müssen. Das Finanzamt und das FG müssen daher ordnungsgemäß in Bezug genommene Vertragsunterlagen bei der Überprüfung der Leistungsbeschreibung berücksichtigen.

### **Vorsteuerabzug aus Lieferung und sonstigen Leistungen anderer Unternehmer**

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt der Vorsteuerabzug eine ordnungsgemäße Rechnung gem. § 14 Abs. 4 UStG voraus, d.h., eine Rechnung muss alle im Gesetz vorgegebenen Angaben enthalten. Dazu gehören im Wesentlichen:

- Anschrift des Leistenden und des Leistungsempfängers,
- Steuernummer oder USt-IdNr.,
- Ausstellungsdatum,
- Rechnungsnummer,
- Leistungszeitpunkt (Monat ausreichend),
- Entgelt, Steuersatz und Steuerbetrag.

Wird über Leistungen abgerechnet, die noch gar nicht erbracht sind, ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht möglich. Ein Abzug kommt nur dann in Betracht, wenn der ordnungsgemäßen Rechnung eine schon geleistete Anzahlung zugrunde liegt.

### **Art und Umfang der Leistung**

Neben den genannten Anforderungen muss eine Rechnung Angaben über den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten. Bei einer Lieferung müssen die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) angegeben werden. Gerade bei den sonstigen Leistungen kann diese Beschreibung jedoch sehr schwierig sein. Oft werden pauschale Preise für komplexe Leistungen vereinbart, z.B. Hausmeisterservice, laufende Wartungsarbeiten. In einer Leistung können viele Einzelleistungen enthalten sein, so dass sich die einzelnen Leis-

tungen kaum darstellen lassen. Im Ergebnis muss sich die Leistung anhand der Angaben in der Rechnung identifizieren lassen. Der Identifizierungsaufwand muss in der Weise begrenzt sein, dass sich die Leistung aus den Angaben in der Rechnung eindeutig und leicht nachprüfbar feststellen lässt. Dabei können auch andere Geschäftsunterlagen benutzt werden, auf die jedoch im Abrechnungsdokument ein eindeutiger Verweis enthalten sein muss. Außerdem müssen die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden. Nach Auffassung des BFH ist in diesem Sachverhalt der Umfang der Leistungen durch den Verweis auf die Verträge hinreichend bestimmt. Allerdings muss das FG prüfen, ob sich aus dem Verweis auf die Verträge auch die Leistungen ihrer Art nach identifizieren lassen. Dazu muss der entsprechende Vertrag herangezogen werden.

### **Vorsteuerabzug ohne ordnungsgemäße Rechnung**

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nur beim Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, also bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Regelbesteuerungsfall, eine ordnungsgemäße Rechnung für den Vorsteuerabzug verlangt wird. In allen Fällen des Vorsteuerabzugs (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 UStG) verlangt das UStG keine Rechnung für den Abzug. Daher ist z.B. beim Wechsel der Steuerschuldnerschaft oder bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb für den Vorsteuerabzug keine Rechnung erforderlich.

### **Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung**

Zum Thema Rechnungsberichtigung äußert sich der BFH nicht, allerdings wird es im Urteil gestreift. Denn der BFH gibt dem FG auf zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt der Kläger im Besitz der beiden Rechnungen war. Bislang hat das FG nur festgestellt, dass die Rechnungen am 28.12. bzw. 30.12.2004 ausgestellt wurden. Für einen Vorsteuerabzug muss der Leistungsempfänger die Rechnung besitzen, also schon erhalten haben. Daher ist festzustellen, ob die Rechnungen beim Kläger noch im alten Jahr eingegangen sind. Sollte dies der Fall sein, ist ein Vorsteuerabzug im Streitjahr möglich.

Unseres Erachtens sagt der BFH damit zwischen den Zeilen, dass Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug eine ordnungsgemäße Rechnung ist. Das Problem der Rückwirkung der Rechnungskorrektur setzt grundsätzlich ein bereits erteiltes Abrechnungspapier voraus. Es muss etwas vorliegen, das korrigiert werden kann. Fehlt es damit schon von vornherein an einer Rechnung, ist ein Vorsteuerabzug immer ausgeschlossen, bis ein entsprechendes Dokument ausgestellt wird. Daher sind zwei Fälle voneinander zu unterscheiden:

- Eine ursprünglich erteilte Rechnung weist formale Mängel auf, die später durch ein zweites Abrechnungsdokument korrigiert bzw. ergänzt werden.
- Wenn schon gar kein Abrechnungsdokument vorliegt, stellt sich die Frage der Rückwirkung nicht. Ein Vorsteuerabzug ist immer erst dann möglich, wenn zum ersten Mal ein ordnungsgemäßes Abrechnungspapier vorliegt (vgl. dazu auch BFH, Urt. v. 19.06.2013 – XI R 41/10).

### **Praxis-Tipp:**

Sofern auffällt, dass eine Rechnung formale Mängel enthält, sollte die korrigierte Rechnung sofort dem Finanzamt zugeleitet werden. Der EuGH lässt Ergänzungen bzw. Korrekturen nur bis zur ablehnenden Entscheidung der Finanzbehörde über den Vorsteuerabzug zu (vgl. EuGH, Urt. v. 08.05.2013 – Rs. C-271/12, Petroma Transports SA u.a.).

### **Fazit:**

Die Entscheidung zeigt erneut, wie formalistisch das Umsatzsteuerrecht geworden ist. Ohne ordnungsgemäße Rechnung ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, auch wenn unstreitig eine Leistung erbracht wurde. Gerade weil der BFH sehr hohe Anforderungen u.a. an die Leistungsbeschreibung stellt, sollte insbesondere bei komplexen Leistungen ein Verweis auf Vertragsunterlagen erfolgen. Erfreulich ist daher, dass die Unterlagen den jeweiligen Rechnungen nicht beigelegt sein müssen, was die Abwicklung in der Praxis vereinfacht. Je genauer und präziser die Leistung beschrieben wird, desto geringer ist die Gefahr, dass der Vorsteuerabzug scheitert. Insbesondere ist auf die zwei Komponenten Art und Umfang zu achten. Daher sind nicht nur quantitative Angaben erforderlich, sondern auch eine möglichst genaue Darstellung, welche Leistungen erbracht wurden. Ungeklärt bleibt trotz dieser Entscheidung, ob eine Rechnungskorrektur auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zurückwirkt. Diese Fälle sind daher weiterhin ungeklärt. Über diese Frage wird vermutlich der EuGH entscheiden müssen.

### **Praxis-Tipp:**

Da sich die Rückwirkung des Vorsteuerabzugs im Wesentlichen auf die Verzinsung auswirkt, sollte auch die Zinsfestsetzung angefochten werden. Außerdem ist darauf zu achten, dass für den Zeitraum, zu dem der Vorsteuerabzug ursprünglich geltend gemacht wurde, ein Antrag auf Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege gestellt wird. Selbstverständlich sind alle Festsetzungen durch Einsprüche daneben offenzuhalten.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine Mai 2014**

- 12.05. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 12.05. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 12.05. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung

