

## Rechnungsangaben beim Vorsteuerabzug

### Leitsatz

Die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG i.V.m. § 31 Abs. 4 UStDV) kann sich 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 erstellt wurde.

BFH, Urteil vom 1.3.2018 – V R 18/17\*

### Der Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um den Vorsteuerabzug der Klägerin, den sie in den Streitjahren 2005 und 2006 aus 34 Rechnungen der A-GmbH geltend gemacht hatte. Die Mehrzahl dieser Rechnungen betraf die Lieferung von PKW, Angaben zu diesen Rechnungen wurden später ergänzt. Weitere Rechnungen der A-GmbH betrafen den Leistungsgegenstand „Werbungskosten lt. Absprache“, „Akquisitions-Aufwand“ und „Überführungs- und Reinigungskosten“, zu diesen Rechnungen erfolgten im finanzgerichtlichen Verfahren keine Ergänzungen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde der geltend gemachte Vorsteuerabzug beanstandet, da die Rechnungen keine Angabe zur Steuernummer enthielten. Diese Angaben wurden während der Außenprüfung ergänzt.

Im weiteren Verfahren ging das Finanzamt davon aus, dass der Vorsteuerabzug aufgrund der Berichtigung erst für das Jahr 2011 zu gewähren sei. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht gab der Klage mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH statt, dass Berichtigungen auf die Streitjahre zurückwirken. Dem Vorsteuerabzug stehe auch nicht entgegen, dass keine Angaben zum Leistungszeitpunkt enthalten sind und Angaben zum Leistungsgegenstand mangelhaft seien, da aufgrund eines gerichtlichen Hinweises diverse weitere Unterlagen beigebracht wurden und die Mängel behoben seien.

### Das Urteil

Der BFH hielt die Revision des Finanzamtes für begründet und hob das Urteil des FG auf. Das FG habe zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen mit den Leistungsbeschreibungen „Werbungskosten lt. Absprache“, „Akquisitions-Aufwand“, „Überführungs- und Reinigungskosten“ und „Überführungs-kosten“ bejaht. Insoweit sei die Klage abzuweisen. Der BFH versagte den Vorsteuerabzug, da nach ständiger Rechtsprechung die Rechnung Angaben tatsächlicher Art erhalten muss, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistungen 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. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH vom 15.9.2016 – C-516/14, Barlis 06, weist der BFH zudem darauf hin, dass die Rechnungsangaben den Steuerverwaltungen ermöglichen müssen, die Entrichtung

der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Die Leistungsbeschreibungen im Urteilsfall erlaubten keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und eine mögliche Steuerpflicht. Entscheidend für die Versagung des Vorsteuerabzugs war dabei, dass im Rechtsbehelfsverfahren der Mangel weder durch eine Rechnungsberichtigung noch durch ergänzende Angaben behoben wurde, was die Rechtsprechung des EuGH Barlis 06 ermöglicht hätte. Es bestand auch kein Vertrauensschutz dahingehend, dass FG und BFH bei der gerichtlichen Kontrolle des Verwaltungshandelns zusätzliche Überlegungen anstellen. Eine Bindung besteht nur an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), nicht aber an die vom FA vorgebrachten Angriffs- und Verteidigungsmittel.

Im Übrigen hatte das FG den Vorsteuerabzug rechtsfehlerfrei bejaht. Eine Rechnungsberichtigung wirkt nach dem Urteil des EuGH vom 15.9.2016 – C-518/14, Senatex, auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsberichtigung zurück.

Die Rechnungen konnten um die fehlende Angabe zur Steuernummer ergänzt werden, auch die Angaben zum Lieferzeitpunkt waren ausreichend. Nach § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. Dabei kann sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Die Verwaltung darf sich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat sämtliche vom Steuerpflichtigen beigebrachten Informationen zu berücksichtigen. Da branchenüblich die PKW-Lieferungen im direkten Zusammenhang mit Erstellung der Rechnung erfolgen, ist bei der gebotenen Auslegung der Rechnung das Ausstellungsdatum als Angabe i.S.v. § 31 Abs. 4 UStG anzusehen.

### Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Ing. agr. Dr. Hermann Spils ad Wilken, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB, Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Uelzen

Der BFH hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem – wie es in Betriebsprüfungen häufig vorkommt – von der Finanzverwaltung der Vorsteuerabzug versagt wurde, weil Rechnungsangaben unvollständig waren. Mit der Entscheidung klärt der BFH, dass das FG aus dem Rechnungsdatum den Liefermonat ableiten durfte, weil branchenüblich Lieferung und Rechnungsausstellung zusammenfallen.

Hohe Anforderungen stellte der BFH an die Angabe der Leistungsbeschreibung. Danach müssen die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung, über die abgerechnet worden ist, ermöglichen. Berücksichtigt werden muss, dass ein

solcher Mangel spätestens nach der Entscheidung des EuGH vom 15.9.2016 – C-516/14, Barlis 06, durch Rechnungsberichtigung oder in sonstiger Weise behoben werden kann. Im Urteilsfall wurden keine ergänzenden Unterlagen vorgelegt, in Streitfällen einer Betriebsprüfung sollte deshalb darauf geachtet werden, dass fehlende Angaben spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren nachgeholt werden. Berücksichtigt werden muss die Auffassung des BFH, dass Angriffs- und Verteidigungsmittel des Finanzamtes noch im Revisionsverfahren aufgrund zusätzlicher Überlegungen des Gerichts zu einer Änderung führen können.

Noch nicht berücksichtigt konnte der BFH das Urteil des EuGH vom 21.11.2018 – C-664/16, Vădan, nach dem ein striktes Verlangen nach Vorlegen von Rechnungen unionsrechtswidrig sein kann. Die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, verstößt gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, da dadurch dem Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise die steuerliche Neutralität seiner Umsätze verwehrt würde. An die formellen Anforderungen des Vorsteuerabzugs sind deshalb nach dem Urteil des EuGH deutlich niedrigere Anforderungen zu stellen als bisher, die deutsche Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG dürfte damit unionsrechtswidrig sein. Allerdings stellt der EuGH in dem Urteil Vădan klar, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach wie vor nachgewiesen werden müssen. Diese Voraussetzungen können beispielsweise auch durch Unterlagen der Lieferer oder Leistungserbringer oder auch wohl durch Zeugen erbracht werden.

Dieses Urteil ist ein Schritt in die richtige Richtung, um die in der Vergangenheit sehr strengen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug der Lebenssituation der Steuerpflichtigen anzupassen. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nach dem EuGH-Urteil vom 9.7.2015 – C 183/14, Salomie und Oltean, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann und für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden kann. Übertriebene formelle Anforderungen schränken den Vorsteuerabzug unzulässig ein. Wird materiell nachgewiesen, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, sind an die formellen Voraussetzungen keine zu hohen Anforderungen zu stellen.

## Übertragung einer Rücklage auf einen anderen Betrieb

### Leitsätze

1. Eine Rücklage nach § 6b EStG darf vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden.

2. Ein Veräußerungsgewinn, der in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden ist, kann in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erst in dem Zeitpunkt überführt werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts des anderen Betriebs vorgenommen wird (Bestätigung von R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR).

BFH, Urteil vom 22.11.2018 – VI R 50/16\*

### Der Sachverhalt

In der Gewinnermittlung für den landwirtschaftlichen Betrieb von Eheleuten war zum 30. Juni 2003 eine Rücklage nach § 6c EStG ausgewiesen. Der landwirtschaftliche Betrieb wurde zum 31. Dezember 2006 ohne die Rücklage unentgeltlich auf den Sohn (= Kläger) übertragen. Die Rücklage wurde sodann im Sonderbetriebsvermögen der Eheleute einer gewerblichen KG passiviert. Dort erfolgte die Fertigstellung einer Immobilie zum 30. Juni 2007 und der Abzug der Rücklage von den Herstellungskosten. Das Finanzamt erkannte dies nicht an, sondern löste die Rücklage am Ende des 4-Jahreszeitraumes in der Gewinnermittlung des landwirtschaftlichen Betriebs des Sohnes auf. Gemäß R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR könne eine nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage auf einen anderen Betrieb erst in dem Wirtschaftsjahr übertragen werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des anderen Betriebs vorgenommen werde.

Das Finanzgericht Münster gab allerdings dem Steuerpflichtigen Recht (FG Münster, Urteil vom 13.5.2016 – 7 K 716/13 E, EFG 2016, S. 1164). Dabei stellten die Richter insbesondere R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR infrage. Diese Verwaltungsauffassung entbehre einer Rechtsgrundlage. Eine Übertragung der Rücklage in einen anderen Betrieb sei bereits zeitlich vor einem Abzug und grundsätzlich unabhängig von einem Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten im anderen Betrieb möglich. Jedenfalls aber müsse die Übertragung einer Rücklage in den Fällen möglich sein, in denen im Zeitpunkt der Übertragung bereits mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes begonnen worden sei. Die Tatsache, dass in der Terminologie des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG und der Gesetzesbegründung jeweils auf den „Abzug“ von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgestellt und nicht allgemein von einer „Übertragung der Rücklage“ gesprochen wird, hatte nach Auffassung der Richter keine Bedeutung.

Bereits in der bisherigen Kommentierung (Kanzler in Kanzler, Kraft, Bäuml, u.a., Einkommensteuergesetz Kommentar Online, § 6b EStG Rn. 159; Barkhaus, Vortrag i.R. der 69. HLBS-Steuerfachtagung 2018; Barkhaus, HLBS-Steuerforum 2019 S. 159) wurden Zweifel am Bestand des Urteils des FG Münster geäußert, insbesondere da das FG nicht auf das Urteil des BFH vom 19.12.2012 – IV R 41/09 eingegangen war. Darin hatte der BFH festgestellt: „Das Bilanzierungswahlrecht für die Bildung und Auflösung einer § 6b-Rücklage ist immer durch entsprechenden Bilanzansatz im „veräußernden“ Betrieb auszuüben, auch wenn die Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll.“