

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.12.2008, XI R 62/07

Pflichtangaben in der Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - Zwingende Angabe des Zeitpunktes einer Lieferung - Kein Verstoß gegen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Leitsätze

In einer Rechnung ist der Zeitpunkt der Lieferung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG 2005) außer in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG 2005 auch dann zwingend anzugeben, wenn er mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Fleischerei. Sie reichte am 10. Januar 2006 eine Umsatzsteuervoranmeldung für November 2005 ein. In dieser waren Vorsteuern in Höhe von 4 636,46 EUR aus einer Rechnung der Firma X vom 30. November 2005 über netto 28 977,90 EUR enthalten. Die Rechnung betrifft die Lieferung einer Kochstrecke inklusive Montage.
- 3 Auf der Rechnung ist als Auftragsdatum der 15. November 2005 und als Ausstellungsdatum der 30. November 2005 vermerkt. Eine Angabe des Lieferdatums oder einen Hinweis auf einen Lieferschein enthält die Rechnung nicht. Im Rahmen des Festsetzungsverfahrens legte die Klägerin einen Lieferschein über die Lieferung der Kochstrecke vor. Dieser enthält mit den Rechnungsangaben übereinstimmende Angaben hinsichtlich Auftragsdatum und Auftragsnummer. Ferner ergibt sich aus dem Lieferschein, dass er am 28. November 2005 ausgestellt worden ist. Angaben zum Lieferzeitpunkt enthält der Lieferschein nicht.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den Vorsteuerabzug aus der Rechnung und setzte mit Bescheid vom 7. Februar 2006 die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2005 auf ./ 1 943,01 EUR fest. Dagegen legte die Klägerin Einspruch mit der Begründung ein, dass das Lieferdatum zwischen Auftragserteilung und Rechnungsstellung liegen müsse. Während des Klageverfahrens setzte das FA die Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 22. August 2006 auf 40 439,60 EUR fest, wobei es den umstrittenen Vorsteuerbetrag nicht berücksichtigte.
- 5 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1998.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie trägt hierzu im Wesentlichen vor, nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) müsse in der Rechnung das Lieferdatum nur dann angegeben werden, wenn es nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimme. Die Auffassung des Finanzgerichts (FG), aus Kontrollgründen müsse das Lieferdatum stets angegeben werden, sei vom Wortlaut des Gesetzes nicht gedeckt. Der Zweck der Regelung bestehe ausschließlich darin, dass der zutreffende Voranmeldungszeitraum aus der Rechnung ersichtlich sein solle. Daher müsse das Ausstellungsdatum der Rechnung nicht taggenau mit dem Leistungsdatum übereinstimmen.

- 7 Auch der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) habe in seiner Entscheidung vom 21. April 2005 Rs. C-25/03 --HE-- (Slg. 2005, I-3123) dem Neutralitätsprinzip und damit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Vorzug vor einer wörtlichen Auslegung des Gesetzes gegeben, indem der Vorsteuerabzug eines Gemeinschafters zugelassen worden sei, obwohl eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Rechnung nicht vorgelegen habe.
- 8 Die Klägerin meint ferner sinngemäß, die Angabe eines vom Rechnungsdatum abweichenden Lieferdatums sei nur dann erforderlich, wenn sich daraus steuerliche Folgen ergäben. Sofern dies nicht der Fall sei, verstoße es gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, die Angabe des Lieferdatums dennoch zu verlangen. Die Klägerin verweist hierzu auf das EuGH-Urteil vom 11. Mai 2006 Rs. C-384/04 -- Federation of Technological Industries-- (Slg. 2006, I-4191).
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die Umsatzsteuer 2005 vom 22. August 2006 dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Umsatzsteuer als abziehbare Vorsteuer in Höhe von 4 636,46 EUR berücksichtigt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Vorsteuerabzug zu versagen ist, weil die Rechnung das Lieferdatum nicht enthält.
- 12 1. a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer 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.
- 13 b) Eine nach § 14 UStG ausgestellte Rechnung liegt vor, wenn diese die nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthält.
- 14 Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG muss eine Rechnung folgende Angabe enthalten: "... den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts in den Fällen des Absatzes 5 Satz 1, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist".
- 15 aa) Dieser Wortlaut ist insofern nicht eindeutig, als es danach auch möglich erscheint, dass die Angabe des Zeitpunkts der Leistung entbehrlich ist, sofern dieser mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt. Dass das Leistungsdatum auch in diesem Fall zwingend anzugeben ist, ergibt sich jedoch sowohl aus einer richtlinienkonformen Auslegung als auch aus dem Zweck des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG.
- 16 bb) § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG hat seine gemeinschaftsrechtliche Grundlage in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b Unterabs. 1 7. 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 im Streitjahr geltenden Fassung. Danach muss eine Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke u.a. folgende Angabe enthalten: "... das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung nach Buchstabe a) Unterabsatz 2 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist". Diese Bestimmung unterscheidet nach ihrem Wortlaut zwischen dem Leistungsdatum und dem Datum einer An- oder Vorauszahlung. Der letzte Halbsatz dieser Norm ("sofern dieses Datum feststeht ...") bezieht sich dabei nur auf die zweite Alternative, also auf das Datum einer An- bzw. Vorauszahlung. Andernfalls hätte der Richtliniengeber formuliert: "sofern diese Daten feststehen ...".

- 17 cc) Auch aus dem Zweck des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG folgt, dass das Leistungsdatum grundsätzlich anzugeben ist.
- 18 Die Pflichtangaben in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 UStG und damit auch die Angabe des Leistungsdatums nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müssen die Rechnungsangaben daher eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, unter II.3.b, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 6. April 2006 V B 22/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2006, 1023, unter II.2.a). Sofern eine Rechnung kein Leistungsdatum enthält, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, wann die hiermit zusammenhängende Umsatzsteuer und der damit korrespondierende Anspruch auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Wäre ein Leistungsdatum -- entsprechend der Auffassung der Klägerin-- bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum entbehrlich, bestünde für die Finanzverwaltung bei einer Rechnung ohne Leistungsdatum stets die Ungewissheit, ob das Leistungsdatum mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt oder Ersteres aus anderen Gründen fehlt. Eine leichte und einfache Erkennbarkeit des zutreffenden Voranmeldungszeitraums wäre mit einem derartigen Verständnis von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nicht zu vereinbaren.
- 19 Vor dem Hintergrund dieses Normzwecks erschließt sich auch, weshalb der Gesetzgeber auf die Angabe eines Datums nur in den eng begrenzten Ausnahmefällen der Voraus- und Anzahlungsrechnungen verzichten wollte. Bei diesen ist dem leistenden Unternehmer nämlich die Angabe des Datums der Zahlung regelmäßig nicht möglich, da hier der Leistungsempfänger grundsätzlich erst nach oder gleichzeitig mit der Rechnungsstellung zahlt. Hingegen erfolgt bei allen übrigen Sachverhalten die Rechnungsstellung in der Regel nach Leistungserbringung, so dass die Angabe des Leistungsdatums dem Unternehmer grundsätzlich auch keine Schwierigkeiten bereitet.
- 20 Dieses Normverständnis wird auch bestätigt durch die Neufassung des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG durch Art. 7 Nr. 7 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878). Danach muss die Rechnung enthalten: "... den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung; in den Fällen des Absatzes 5 Satz 1 den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt". Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich hierbei nur um eine redaktionelle Änderung (vgl. BTDrucks 16/2712, S. 76).

- 21 2. Im Streitfall enthält die Rechnung keine Angabe des Leistungszeitpunkts und berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug. Zwar hat die Klägerin einen Lieferschein vorgelegt, der die gleiche Auftragsnummer und das gleiche Auftragsdatum wie die Rechnung aufweist. Jedoch ergibt sich auch daraus nicht der Leistungszeitpunkt. Dem Lieferschein ist lediglich ein Ausstellungsdatum zu entnehmen. Das Ausstellungsdatum eines Lieferscheins ist aber nicht zwingend identisch mit dem Leistungsdatum. In der Praxis wird der Lieferschein nämlich regelmäßig vor der tatsächlichen Warenauslieferung erstellt.
- 22 Da der Lieferschein das Leistungsdatum nicht enthält, ist auch die von der Klägerin aufgeworfene Frage nicht entscheidungserheblich, ob § 31 Abs. 1 Satz 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 2005 insofern von der Ermächtigung in § 14 Abs. 6 UStG gedeckt ist, als danach in einem Dokument alle anderen Dokumente bezeichnet sein müssen, aus denen sich die Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG ergeben.
- 23 3. Es verstößt, entgegen der Auffassung der Klägerin, auch nicht gegen den europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass der Leistungszeitpunkt in einer Rechnung anzugeben ist.
- 24 Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehört nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. 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 nicht mehr als erforderlich beeinträchtigt (vgl. EuGH-Urteile vom 19. September 2000 Rs. C-177/99 und C-181/99 --Ampafrance und Sanofi--, Slg. 2000, I-7013, Randnrn. 42 f., und vom 21. Februar 2008 Rs. C-271/06 --Netto Supermarkt--, HFR 2008, 408, Randnrn. 18 f.).
- 25 Die zwingende Angabe des Leistungszeitpunkts ist aufgrund der oben aufgeführten Gründe erforderlich und geeignet, die korrekte Erhebung der Umsatzsteuer sicherzustellen. Sie beeinträchtigt die Interessen des Leistungsempfängers schon deshalb nicht mehr als erforderlich, weil dieser, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Leistungszeitpunkts erhält, vom leistenden Unternehmer eine korrigierte, den Anforderungen des § 14 UStG entsprechende Rechnung verlangen kann.
- 26 Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin zitierten EuGH-Rechtsprechung, insbesondere nicht aus dem Urteil in Slg. 2005, I-3123. Der EuGH hat in diesem Fall den Vorsteuerabzug zugelassen, obwohl die Rechnung den Leistungsempfänger nicht korrekt bezeichnete. Die Angabe des Leistungsempfängers gehörte damals jedoch nicht zu den gemeinschaftsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Pflichtangaben. § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG in der damals geltenden Fassung beruhte vielmehr auf einer Maßnahme nach Art. 22 Abs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen. Im Streitfall hingegen hat § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG seine Grundlage in zwingend anzuwendendem Gemeinschaftsrecht.