

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 2.9.2010, V R 55/09

Versagung des Vorsteuerabzugs bei unzutreffender Angabe der Steuernummer - Rückwirkung der Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung

Leitsätze

Enthält die Rechnung entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG nur eine Zahlenkombination und Buchstabenkombination, bei der es sich nicht um die dem leistenden Unternehmer erteilte Steuernummer handelt, ist der Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG --vorbehaltlich einer Rechnungsberichtigung-- nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bezog Reinigungsleistungen von der Firma S. S erteilte über ihre Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, obwohl sie nicht über eine Steuernummer verfügte. Als Steuernummer enthielten die Rechnungen die Angabe "75/180 Wv", eine Kennzeichnung, die das Finanzamt B unter der Angabe "SteuerNr./Aktenzeichen" im Schriftverkehr mit S zur Erteilung einer Steuernummer verwendet hatte. Die Rechnungen der S enthielten weiter den Zusatz "Finanzamt B".
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --(FA--) erkannte den von der Klägerin aus den Rechnungen der S geltend gemachten Vorsteuerabzug nicht an und setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr 2006 entsprechend höher fest. Das FA wies den Einspruch zurück, weil die Rechnungen keine Steuernummer enthielten und auch nach Vertrauensschutzgrundsätzen der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren sei.
- 3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Zwar setze der Vorsteuerabzug eine ordnungsgemäße Rechnung voraus, wofür die Steuernummer des Leistenden anzugeben sei. Selbst wenn die Kennzeichnung "75/180 Wv" keine "Steuernummer" sei, stehe der Klägerin im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der S zu, da dies für die Klägerin nicht erkennbar gewesen sei und das Finanzamt B selbst diese Kennzeichnung im Schriftverkehr mit der Leistenden, S, verwendet habe. Die Klägerin sei nicht verpflichtet gewesen, Auskünfte bei der Finanzverwaltung einzuholen.
- 4 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2009, 798 veröffentlicht.
- 5 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Steuernummer sei zwingend in der Rechnung anzugeben. Das FG habe eine ihm nicht zustehende Billigkeitsentscheidung getroffen.
- 6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Bei der Zeichenfolge "75/180 Wv" handele es sich um eine Steuernummer, da sie geeignet und dazu bestimmt sei, den Steuerpflichtigen zu identifizieren. Das FA habe durch die Verwendung dieser Zeichenfolge einen Vertrauenstatbestand gesetzt. Das FA könne sich auf das Fehlen einer Steuernummer zumindest nicht berufen, da ein widersprüchliches Verhalten vorliege. Da das Finanzamt B dem leistenden Unternehmer keine andere Steuernummer erteilt habe, könne sich die Finanzverwaltung gegenüber ihr, der Leistungsempfängerin, nicht darauf berufen, dass es sich bei der Zeichenfolge nicht um eine Steuernummer handele. Es sei ihr, der Klägerin, nicht zuzumuten, sich mit Detailfragen des Aufbaus von Steuernummern beschäftigen zu müssen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Rechnungen der S berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, da sie nicht die Steuernummer des Leistenden enthalten.

- 10 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) setzt der Vorsteuerabzug voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Dies erfordert, dass die dem Unternehmer erteilte Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 18 Abs. 1 Buchst. a und Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Art. 22 Abs. 3 dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzen. Nach Art. 22 Abs. 3 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG hat die Rechnung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu enthalten, unter der der Steuerpflichtige die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt hat. Nach Art. 22 Abs. 9 Buchst. e der Richtlinie 77/388/EWG kann in der Rechnung statt der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auch eine Steuerregisternummer angegeben werden.
- 11 2. Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG die Ordnungsmäßigkeit der Rechnung voraus und verlangt daher u.a., dass die Rechnung gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG entweder eine dem leistenden Unternehmer erteilte Steuernummer oder dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthält (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. September 2009 II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712, unter II.1.).
- 12 3. Fehlen die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht nach Satz 2 dieser Vorschrift für den Leistungsempfänger kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 15. Juli 2010 C-368/09, Pannon Gép, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1475 RandNr. 43 sowie BFH-Urteile vom 27. Juli 2000 V R 55/99, BFHE 193, 156, BStBl II 2001, 426; vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218; vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432; vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744; in BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712, unter II.1.). Etwas anderes gilt nur für den --hier nicht vorliegenden Fall-- der lediglich betragsmäßig unzutreffenden Rechnung (BFH-Urteil vom 19. November 2009 V R 41/08, BFHE 227, 521, BFH/NV 2010, 562, Leitsatz 1).
- 13 4. Das Urteil des FG entspricht nicht den vorstehenden Grundsätzen und war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen.
- 14 Steuernummer ist die dem Steuerpflichtigen zur verwaltungstechnischen Erfassung und der Durchführung des Besteuerungsverfahrens erteilte und mitgeteilte Nummer (vgl. § 8 der Buchungsordnung der Finanzämter, BStBl I 1993, 562). Bei der Rechnungsangabe "75/180 Wv" handelte es sich weder um eine der Firma S erteilte Steuernummer noch um eine diesem Unternehmer erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, sondern um ein aus einer Zahlen- und Buchstabenkombination bestehendes Aktenzeichen, welches das Finanzamt B im Schriftverkehr über die Erteilung einer Steuernummer gegenüber S verwendet hatte. Die Klägerin war daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteil in BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712, unter II.1.).
- 15 5. Im Streitfall kann offen bleiben, ob der Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung zukommt (EuGH-Urteil Pannon Gép in DStR 2010, 1475 RandNr. 44 f.). Denn aufgrund der für den Senat bindenden Feststellung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist davon auszugehen, dass zumindest bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG keine nachträgliche Berichtigung der fehlerhaften Rechnungsangabe erfolgt ist.
- 16 6. Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin darauf, ihr sei der Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung der Grundsätze des Vertrauensschutzes zu gewähren. Hierüber ist nicht im Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides zu entscheiden.
- 17 Liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vor, kommt unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 der Abgabenordnung --AO-- in Betracht. Macht der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ist allerdings die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744). Im vorliegenden Verfahren gegen die Steuerfestsetzung kann der Senat darüber jedoch nicht entscheiden. Im Übrigen ist die in den Rechnungen enthaltene Angabe "75/180 Wv" ungeeignet, einen Vertrauenstatbestand in die Erteilung einer dem leistenden Unternehmer erteilten Steuernummer zu begründen, da diese Zeichenfolge --durch Vergleich mit der eigenen Steuernummer ohne weiteres erkennbar-- weder in ihrem Umfang noch nach ihrem Aufbau den in der Bundesrepublik Deutschland gebräuchlichen Steuernummern ähnelt.
- 18 7. Die Klägerin kann ihren Anspruch auf Vorsteuerabzug schließlich auch nicht darauf stützen, dass eine Versagung des Vorsteuerabzugs durch das FA zu einem widersprüchlichen Verhalten der Finanzverwaltung führen würde. Zwar benötigte S zum Ausstellen von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen eine Steuernummer. Für die Auffassung der Klägerin, die Nichterteilung einer Steuernummer für den leistenden Unternehmer begründe jedoch einen Anspruch auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, fehlt ein rechtlicher Anknüpfungspunkt. Vielmehr kann und muss der leistende Unternehmer seinen gesetzlichen Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber dem FA ggf. gerichtlich durchsetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712, Leitsatz).