

Urteil vom 17. Februar 2011, V R 39/09

Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG - Unbeachtlichkeit fehlender Angaben - Rechnungsbegriffe im UStG

BFH V. Senat

UStG § 14, UStG § 14 Abs 3, UStG § 15, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 1, UStG § 14, UStG § 14c Abs 2, UStG § 15, UStG § 14 Abs 4, UStG § 14 Abs 4

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 22. Juli 2009, Az: 2 K 184/07

Leitsätze

1. Ein unberechtigter Steuerausweis i.S. des § 14c Abs. 2 UStG setzt nicht voraus, dass die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Pflichtangaben aufweist .
2. Die an den Rechnungsbegriff des § 15 Abs. 1 UStG und den des § 14c UStG zu stellenden Anforderungen sind nicht identisch .

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darum, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Umsatzsteuer aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises schuldet.
- 2** Die Klägerin betreibt ein Unternehmen zur Produktion und zum Vertrieb von Spirituosen in der Rechtsform einer GmbH. Im Rahmen einer im Januar 2006 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin in den Monaten April, Mai und Juni 2005 der T-GmbH insgesamt drei Rechnungen erteilt hatte. In diesen Rechnungen war Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 74.121,60 € gesondert ausgewiesen. Die in den Rechnungen bezeichneten Lieferungen wurden nicht ausgeführt. Die Rechnungen wiesen keinen Lieferzeitpunkt und keine fortlaufende Rechnungsnummer auf. Die Rechnungsempfängerin verwendete die Rechnungen zum Vorsteuerabzug. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste die gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge unter Hinweis auf § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1999/2005 in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2003.
- 3** Die Klage hatte nach erfolglosem Einspruchsverfahren Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1684 veröffentlichten Urteils aus, die Klägerin sei zu Unrecht für die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 UStG in Anspruch genommen worden. Bei den von der Klägerin begebenen Urkunden habe es sich nicht um Rechnungen i.S. des § 14c UStG gehandelt, weil sie nicht sämtliche in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Merkmale einer Rechnung enthalten hätten. Es hätten die Angabe des Lieferzeitpunkts (§ 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG) sowie eine fortlaufende Rechnungsnummer (§ 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG) gefehlt. Da § 14c UStG keine Definition der Rechnung enthalte, müsse der allgemeine Rechnungsbegriff des § 14 Abs. 1 bis 4 UStG gelten. Das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes folgende Bestimmtheitsgebot verlange vom Gesetzgeber, Vorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich sei. Wolle der Gesetzgeber in § 14c Abs. 2 UStG einen vom allgemeinen abweichenden, besonderen Rechnungsbegriff verwenden, um dem mit der Norm verfolgten Zweck der Gefährdung des Steueraufkommens zu begegnen, so habe dies durch eine entsprechende Definition zu geschehen. Für eine am Zweck der Norm orientierte Auslegung des § 14c UStG sei kein Raum.
- 4** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. § 14c UStG beziehe sich auf den allgemeinen Rechnungsbegriff des § 14 Abs. 1 UStG. Danach sei Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet werde. Vorliegend seien die drei Dokumente ausdrücklich als Rechnung bezeichnet worden. Auf die einzelnen Merkmale des § 14 Abs. 4 UStG komme es für den Gefährdungstatbestand des § 14c UStG nicht an. Eine

Gefährdungslage bestehe bereits, wenn die wesentlichen Merkmale einer Rechnung wie Entgelt und ausgewiesene inländische Umsatzsteuer enthalten seien. § 14c UStG umfasse deshalb jedes Abrechnungspapier, das aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers beim Empfänger rein äußerlich den Eindruck erwecke, es liege eine Rechnung vor, die die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eröffne. Allein durch die Angabe des Entgelts und des ausgewiesenen Steuerbetrages liege aus der Sicht des Empfängers nach der Aufmachung eine Rechnung vor, die ihn nach seiner Ansicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

- 5 Auch nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stadeco BV (Slg. 2009, I-5295, BFH/NV 2009, 1371) zu Art. 21 Abs. 1 Buchst. c 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) sei ausreichend, dass "in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument" die Umsatzsteuer eines Mitgliedstaates der EU ausgewiesen werde. Im Streitfall fehlten lediglich die fortlaufende Rechnungsnummer, deren Bedeutung die Rechtsprechung schon relativiert habe, sowie das Leistungsdatum. Die wesentlichen Merkmale einer Rechnung, insbesondere das Entgelt und der Steuerbetrag seien aber angegeben.
- 6 Die Auffassung des FG erleichtere den Umsatzsteuerbetrag. § 14c Abs. 2 UStG orientiere sich an den Vorgaben des EuGH, da eine Korrektur der "Rechnung" zugelassen werde, wenn die Gefährdungslage beseitigt sei. Die Klägerin habe im Streitjahr die Rechnungen nicht korrigiert. Auch habe der aus den drei Dokumenten in Anspruch genommene Vorsteuerabzug bislang nicht wieder rückgängig gemacht werden können.
- 7 Die von der Klägerin geforderte Übereinstimmung zwischen den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG 1999 in der Fassung vor Inkrafttreten des StÄndG 2003 (UStG a.F.) und des § 14 Abs. 3 UStG a.F. habe auch nach altem Recht nicht bestanden. Die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug einerseits und die Haftung für einen unberechtigten Steuerausweis andererseits seien auch begründet, weil sich beide Normen in dem von ihnen verfolgten Zweck unterschieden.
- 8 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Für die Rechtslage bis zum 31. Dezember 2003 sei es sowohl für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug als auch für den unberechtigten Steuerausweis nach § 14 Abs. 3 UStG a.F. unbeachtlich gewesen, ob tatsächlich alle Angaben des § 14 Abs. 1 UStG a.F. in einer Rechnung enthalten gewesen seien. § 14 Abs. 4 UStG konkretisiere nunmehr den allgemeinen Rechnungsbegriff in einer Art und Weise, wie dies vor Änderung des Gesetzes nicht der Fall gewesen sei.
- 11 § 15 UStG sei ebenfalls an die neue Rechtslage angepasst worden, da § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nunmehr eine nach § 14a UStG ausgestellte Rechnung verlange. Daher könne durch eine Rechnung, die diese Anforderungen nicht erfülle, keine Vorsteuergefährdung entstehen.
- 12 Sie, die Klägerin, sei in ihrem Vertrauen auf die Gesetzesregelung und die Verwaltungsauffassung zu schützen, dass die von ihr begebenen Dokumente bei verständiger Würdigung eines mit dem UStG vertrauten Sachbearbeiters der Finanzverwaltung nicht zu einem Vorsteuerabzug hätten führen können. Dass der Empfänger des Abrechnungspapiers durch betrügerische Handlungen Vorsteuerbeträge erhalten habe, könne nicht zu ihren Lasten gehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich bei den von der Klägerin begebenen Rechnungen um Rechnungen i.S. des § 14c Abs. 2 UStG. Ohne Bedeutung ist insoweit, dass die Rechnungen die Merkmale des § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG (fortlaufende Rechnungsnummer) und des § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG (Lieferzeitpunkt) nicht enthielten.
- 14 Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet gemäß § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG den ausgewiesenen Betrag. Das Gleiche gilt, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert

ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Regelung beruht auf Art. 21 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG in der im Streitjahr geltenden Fassung, wonach im inneren Anwendungsbereich "jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist", die Mehrwertsteuer schuldet.

- 15** a) Zweck der Regelung ist es, Missbräuche durch Ausstellung von Rechnungen mit offenem Steuerausweis zu verhindern (zur Vorgängervorschrift § 14 Abs. 3 UStG a.F. vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. September 1987 V R 50/85, BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688; vom 24. September 1987 V R 125/86, BFHE 153, 77, BStBl II 1988, 694; vom 27. Januar 1994 V R 113/91, BFHE 173, 466, BStBl II 1994, 342; vom 4. Mai 1995 V R 83/93, BFH/NV 1996, 190; vom 17. Mai 2001 V R 77/99, BFHE 194, 552, BStBl II 2004, 370; vgl. BFH-Beschluss vom 6. Juni 2002 V R 20/99, BFH/NV 2002, 1620; zu Art. 21 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG in der im Streitjahr geltenden Fassung: EuGH-Urteile *Stadeco BV* in Slg. 2009, I-5295, BFH/NV 2009, 1371 Rdnr. 28, m.w.N.; vom 19. September 2000 C-454/98, *Schmeink & Cofreth und Strobel*, Slg. 2000, I-6973 Rdnrn. 57 und 61; vom 6. November 2003 C-78/02 bis C-80/02, *Karageorgou u.a.*, Slg. 2003, I-13295 Rdnrn. 50 und 53).
- 16** b) § 14c Abs. 2 UStG stellt auf den Steuerausweis in einer "Rechnung" ab, ohne den Rechnungsbegriff selbst oder mittels einer Verweisung zu definieren. Den Begriff der Rechnung definiert § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG. Danach ist eine Rechnung jedes Dokument, "... mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird".
- 17** c) § 14c Abs. 2 UStG setzt darüber hinaus nicht voraus, dass eine Rechnung alle in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 UStG aufgezählten Merkmale aufweist (Niedersächsisches FG, Urteil vom 30. Juli 2010 16 K 55/10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 23; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 168 UStG Rz 22; Widmann in Plückerbaum/Malitzky, UStG, § 14c Rz 6; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14c Rz 58 ff.; Stadie, UStG 2009, S. 908 § 14c Rz 2; Frye, UR 2011, 1; Kraeusel/Schmidt in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14c Rz 13, 16, anders aber in Rz 68; Abschn. 190d Abs. 1 Satz 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008, ab 1. November 2010 Abschn. 14c.2. Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; a.A. Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 14c Rz 3; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG § 14c Rz 9, 10; Schlosser-Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, 9. Aufl., § 14c Rz 5; Wagner in Sölch/Ringleb, UStG § 14c Rz 20, 147; ders. in Deutsches Steuerrecht 2004, 477).
- 18** aa) Nach der früheren Rechtsprechung verwies § 14 Abs. 3 UStG a.F. zur Konkretisierung des Merkmals "Rechnung" auf den allgemeinen Rechnungsbegriff des § 14 Abs. 4 UStG a.F., nicht dagegen auf § 14 Abs. 1 UStG (vgl. BFH-Urteile vom 16. März 1988 X R 7/80, BFH/NV 1989, 197; in BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688; in BFHE 153, 77, BStBl II 1988, 694; in BFHE 173, 466, BStBl II 1994, 342; in BFH/NV 1996, 190; in BFHE 194, 552, BStBl II 2004, 370, m.w.N.). § 14 Abs. 4 UStG a.F. definierte die Rechnung --wie § 14 Abs. 1 UStG-- als jede Urkunde, mit der ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Diese Anknüpfung entspricht dem Zweck des § 14 Abs. 3 UStG 1973, Missbräuche durch das Ausstellen von Rechnungen mit offenem Steuerausweis in Bezug auf den Vorsteuerabzug zu verhindern (vgl. Senatsentscheidungen vom 9. September 1993 V R 45/91, BFHE 172, 237, BStBl II 1994, 131, und vom 8. Dezember 1988 V R 28/84, BFHE 155, 427, BStBl II 1989, 250).
- 19** Soweit der Senat zur alten Rechtslage hiervon abweichend entschieden hat, dass § 14 Abs. 3 UStG a.F. nur eingreift, wenn die Urkunde nach ihrem Inhalt zum Vorsteuerabzug geeignet ist (BFH-Urteil in BFHE 173, 466, BStBl II 1994, 342) und alle insoweit erforderlichen Angaben enthält (zuletzt BFH-Urteile vom 30. Januar 2003 V R 98/01, BFHE 201, 550, BStBl II 2003, 498; vom 18. Januar 2001 V R 83/97, BFHE 194, 483), hält der Senat hieran für § 14c Abs. 2 UStG nicht fest (Änderung der Rechtsprechung).
- 20** bb) Gegen die Auffassung, nur eine Rechnung, die --gegebenenfalls auch unzutreffend-- alle Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalte, erfülle die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 UStG, spricht der Vergleich zwischen § 14c UStG und § 15 Abs. 1 UStG, insbesondere die Gegenüberstellung der mit diesen Vorschriften verfolgten Zwecke. Daraus ergibt sich, dass die Gefährdungstatbestände des § 14c UStG und das Recht auf Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 UStG hinsichtlich der Anforderungen an die in Bezug genommene Rechnung unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen unterliegen und beide Vorschriften unterschiedliche Ziele verfolgen.
- 21** aaa) § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG verlangt für den Vorsteuerabzug, dass der Unternehmer "eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung" besitzt. Damit setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug den Besitz einer gleichsam qualifizierten Rechnung voraus, die über die Merkmale der Rechnungsdefinition in § 14 Abs. 1 UStG hinaus die in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 UStG aufgezählten Angaben enthält. Diese für den Vorsteuerabzug erforderlichen Pflichtangaben in einer Rechnung dienen dazu, das Gleichgewicht von Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger

und Umsatzsteuer beim Leistenden zu gewährleisten. Der Finanzverwaltung wird dadurch nicht nur ermöglicht, das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu überprüfen und damit einen unberechtigten Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger zu vermeiden, sondern vor allem auch eine mit dem Vorsteuerabzug korrespondierende Besteuerung beim leistenden Unternehmer sicherzustellen.

- 22** bbb) Im Gegensatz zu § 15 Abs. 1 UStG verweist § 14c UStG nicht auf §§ 14, 14a UStG. Wenn der Gesetzgeber aber im Rahmen des § 14c UStG denselben Rechnungsbegriff hätte verwenden wollen wie in § 15 Abs. 1 UStG, hätte es nahegelegen, in beiden Vorschriften, die zeitgleich mit Wirkung ab 1. Januar 2004 durch dasselbe Gesetz, das StÄndG 2003, neu gefasst bzw. in das UStG aufgenommen wurden, auch dieselbe Verweisung zu verwenden (zu Recht Frye, UR 2011, 1, 3).
- 23** ccc) Darüber hinaus dient § 14c UStG auch einem anderen Zweck als § 15 Abs. 1 UStG. Diese andere Zielsetzung gebietet die Anwendung des allgemeinen Rechnungsbegriffs des § 14 Abs. 1 UStG ohne die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 UStG. Der Normzweck des § 14c UStG besteht daher darin, Missbrauch durch Ausstellung von Rechnungen zu verhindern und der Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens durch ein Ungleichgewicht von Steuer und Vorsteuerabzug zu begegnen (BRDrucks 630/03 vom 5. September 2003, zu Art. 4 zu Nr. 17 --§ 14c neu--; vgl. auch Niedersächsisches FG in UR 2011, 23). § 14c UStG ist deshalb als Gefährdungstatbestand in das Gesetz aufgenommen worden, wie sich unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, weil § 14c Abs. 2 Satz 3 und 4 UStG im Rahmen der Berichtigungsmöglichkeit die Beseitigung der "Gefährdung des Steueraufkommens" voraussetzt.
- 24** ddd) Gegenstand der Regelung ist die Gefährdung des Steueraufkommens durch Abrechnungsdokumente, die die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweisen oder den Schein einer solchen erwecken und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleiten (ebenso Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14c Rz 58). Eine Gefährdung tritt dabei nicht nur ein, wenn eine alle Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG erfüllende Rechnung vorliegt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Steuerfestsetzung um ein Massenverfahren handelt, bei dem die Verwaltung nicht in der Lage ist, die Voraussetzungen aller geltend gemachten Vorsteuerbeträge vollumfänglich auch hinsichtlich aller einzelnen Merkmale des § 14 Abs. 4 UStG vor der regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung zu prüfen.
- 25** § 14c UStG könnte den mit der Norm verfolgten Zweck, Missbräuche zu vereiteln und das Steueraufkommen zu sichern, nicht erfüllen, wenn sich Rechnungsaussteller durch Weglassen auch nur eines Merkmals des § 14 Abs. 4 UStG ihrer Inanspruchnahme entziehen könnten (zutreffend Frye, UR 2011, 1, 7). Auch ist, nicht zuletzt wegen der Berichtigungsmöglichkeit nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG kein schutzwürdiges Interesse eines Rechnungsausstellers erkennbar, risikolose Dokumente in den Rechtsverkehr zu bringen, die als Abrechnungen über angebliche umsatzsteuerpflichtige Vorgänge erscheinen und dem Rechnungsempfänger einen unberechtigten Vorsteuerbetrag erst ermöglichen. Für die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG reicht es deshalb aus, dass das Dokument als Abrechnung über eine (angebliche umsatzsteuerpflichtige) Leistung durch einen (angeblichen) Unternehmer wegen des Ausweises der Umsatzsteuer abstrakt die Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden. Danach reicht es aus, wenn es sich um ein Dokument handelt, das den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung, sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist.
- 26** eee) Diesem Ergebnis steht das Unionsrecht nicht entgegen. Nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG schuldet die Mehrwertsteuer "jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist".

Quelle: www.bundesfinanzhof.de