

Urteil vom 30. März 2011, XI R 5/09

Unzulässigkeit einer Feststellungsklage bei unzweifelhafter Steuerrechtslage

BFH XI. Senat

FGO § 33, FGO § 41 Abs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 15 Abs 1, UStG § 14 Abs 2, UStG § 14 Abs 3, UStG § 14c Abs 1, UStG § 14c Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 02. April 2008, Az: 2 K 656/07

Leitsätze

NV: Eine Klage, mit der eine Käuferin gegenüber dem für sie nicht zuständigen Finanzamt der inzwischen insolventen Verkäuferin die Feststellung begehrt, dass ihre zur Abgeltung des Anfechtungsrechts geleistete Zahlung Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung ist, ist unzulässig, wenn weder über die Steuerbarkeit und Steuerpflicht der Leistung noch über die Höhe des Steuersatzes Streit besteht .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) kaufte im Dezember 2004 von der X-GmbH (GmbH) Inventar für ... € zzgl. Umsatzsteuer. Der Kaufpreis wurde nicht bezahlt. Mit Beschluss vom Januar 2005 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Beigeladene als Insolvenzverwalter bestellt. Dieser machte die Kaufpreisforderung gegenüber der Klägerin geltend, die mit einer Forderung aus einem Darlehensvertrag aufrechnete. Der Beigeladene hielt den Verkauf des Inventars für anfechtbar. Die Klägerin schloss mit dem Beigeladenen im Mai 2006 eine Vereinbarung, die sie verpflichtete, zur Abgeltung des Anfechtungsrechts einen Betrag in Höhe von ... € zu zahlen. Sie zahlte den vereinbarten Betrag und forderte den Beigeladenen erfolglos auf, eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis zu erteilen.
- 2** Die Klägerin erhob im April 2007 Klage gegen den Beklagten und Revisionskläger, das für die Besteuerung der GmbH zuständige Finanzamt (FA). Sie beantragte, festzustellen, dass ihre Zahlung Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung sei.
- 3** Das FA hielt die Klage für unzulässig. Der Beigeladene war der Auffassung, es habe sich bei der Vereinbarung vom Mai 2006 nicht um ein zweites Liefergeschäft gehandelt, sodass die Klägerin eine erneute Rechnung nicht beanspruchen könne. Ebenso wenig liege ein Unterlassen in Form eines Verzichts vor.
- 4** Das Feststellungsbegehren der Klägerin hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hielt die Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) für zulässig und begründet. Die Klägerin habe ein berechtigtes Interesse an einer baldigen Feststellung. Im Falle des Obsiegens könne sie die Vorsteuer aus einer zu erstellenden Rechnung geltend machen. Das Rechtsschutzbedürfnis bestehe, da ein einfacheres und ebenso effektives Mittel, welches den gleichen Rechtsschutz gewähre, nicht vorhanden sei. Die Vereinbarung vom Mai 2006 beinhalte eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Der Verzicht auf die Ausübung der Anfechtung und die damit verbundene Vermeidung eines Rechtsstreits sei eine Rechtsposition, die gegen Entgelt aufgegeben werden könne.
- 5** Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1410 veröffentlicht.
- 6** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen Rechts. Das angefochtene Urteil beruhe auf einem Verfahrensmangel. Das FG habe die Klage zu Unrecht als zulässig angesehen. Die Feststellungsklage sei ein überflüssiger und Kosten verursachender Zwischenschritt, einen zivilrechtlichen Titel auf Rechnungserteilung zu erlangen. Eine "Streitigkeit" im Sinne eines Unterschieds in den steuerrechtlichen Auffassungen sei zwischen ihm, dem FA, und der Klägerin nicht vorhanden.

- 7** Das FA beantragt,
das Urteil des Sächsischen FG vom 3. April 2008 2 K 656/07 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9** Sie tritt dem Revisionsvorbringen entgegen. Es bestehe ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung. Das Risiko, dass sich ein erkennendes Zivilgericht außer Stande sehe, die Steuerrechtslage abschließend zu beurteilen, könne einem Rechtsuchenden nicht aufgebürdet werden. Rechtssicherheit sei nur durch eine finanzgerichtliche Feststellungsklage zu erreichen.
- 10** Der Beigeladene hat im Revisionsverfahren keine Sachanträge gestellt.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 12** Das angefochtene Urteil verstößt gegen formelles Recht. Das FG hätte die Klage abweisen müssen, denn sie ist unzulässig. Es fehlt im Streitfall an dem nach § 41 Abs. 1 FGO erforderlichen Feststellungsinteresse für die Erhebung einer Feststellungsklage.
- 13** 1. Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Diese Feststellungsklage ist weder fristgebunden noch von der Durchführung eines Vorverfahrens abhängig (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Juli 1997 V R 94/96, BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707, unter II.2.a aa, m.w.N.).
- 14** a) Rechtsverhältnis i.S. des § 41 Abs. 1 FGO ist jede aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, durch Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 2003 VII R 39, 43/02, BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828, unter 2.b, m.w.N.).
- 15** Es muss sich um ein eigenes abgabenrechtliches Verhältnis des Klägers zum beklagten FA handeln, da nur hierfür der Finanzrechtsweg nach § 33 FGO eröffnet ist. Ein Feststellungsbegehren, das allein die privatrechtlichen Beziehungen eines Klägers zu seinen Vertragspartnern und/oder ausschließlich deren abgabenrechtliche Verhältnisse betrifft, ist unzulässig (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707, unter II.2.a aa, m.w.N.).
- 16** b) Für die Zulässigkeit der Feststellungsklage ist grundsätzlich erforderlich, dass der Kläger ein Interesse an baldiger Feststellung gerade gegenüber dem Beklagten hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 1993 VII R 56/93, BFHE 173, 201, BStBl II 1994, 356, unter II.1.c).
- 17** 2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht erfüllt.
- 18** a) Der Klägerin geht es letztlich um den Erhalt einer Rechnung vom Beigeladenen mit Steuerausweis, um den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 UStG geltend machen zu können.
- 19** aa) Der BFH hat in seinem Urteil vom 10. Juli 1997 zwar ausnahmsweise zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes eine Feststellungsklage gegen dasjenige Finanzamt für zulässig erachtet, das für die Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber der Geschäftspartnerin der dortigen Klägerin zuständig war (BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707). Auch im Streitfall ist das beklagte FA nicht für die Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin zuständig. Zuständig ist es vielmehr für den Beigeladenen.
- 20** In der vorgenannten Entscheidung hat der BFH unter Hinweis auf die damalige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) ausgeführt, dass grundsätzlich für die gerichtliche Durchsetzung des Anspruchs auf Rechnungserteilung mit Steuerausweis der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten gegeben sei. Er hat das Feststellungsbegehren aber ausnahmsweise deshalb für zulässig erachtet, weil eine steuerrechtliche Vorfrage, die

Frage der Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht, umstritten gewesen sei und dem Leistenden nicht das Risiko aufgebürdet werden könne, Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 bzw. Abs. 2 UStG 1993 --nunmehr § 14c Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 2 Satz 1 UStG-- zu schulden. Eine Klage gegen die Geschäftspartnerin auf Erteilung einer Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer wäre an der früheren Rechtsprechung der Zivilgerichte gescheitert, wonach bei zweifelhafter Steuerrechtslage die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer nur verlangt werden konnte, wenn die zuständige Finanzbehörde den Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen hat (vgl. BGH-Urteil vom 24. Februar 1988 VIII ZR 64/87, BGHZ 103, 284, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1988, 2042).

- 21** bb) Der BGH hält in seiner neueren Rechtsprechung zwar daran fest, dass die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer in den Fällen, in denen ernstliche Zweifel an der Umsatzsteuerpflicht bestehen, nur verlangt werden kann, wenn die zuständige Finanzbehörde den Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen hat. Er lässt jedoch ausdrücklich offen, ob bei zweifelhafter Steuerrechtslage eine Verpflichtung zur Rechnungserteilung trotz der bei § 14 Abs. 2 UStG --nunmehr § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG-- gesetzlich uneingeschränkt vorgesehenen und für die Fälle des § 14 Abs. 3 UStG inzwischen durch die Rechtsprechung erweiterten --nunmehr ebenso nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG gesetzlich uneingeschränkt vorgesehenen-- Möglichkeit zur Korrektur eines unrichtigen Steuerausweises bzw. der hiermit verbundenen Folgen nach wie vor als unzumutbar anzusehen ist (vgl. BGH-Urteil vom 2. November 2001 V ZR 224/00, NJW 2002, 1276, BFH/NV Beilage 2002, 115, unter II.2.b aa). Denn nach Auffassung des BGH sind die steuerrechtlichen Vorfragen grundsätzlich von den Zivilgerichten selbständig zu beantworten (vgl. Urteil in NJW 2002, 1276, BFH/NV Beilage 2002, 115, unter II.2.b bb, m.w.N.). Nur wenn eine endgültige Beurteilung der objektiven Steuerpflicht auf erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art stößt und damit ernsthaft die Gefahr besteht, dass die Finanzbehörden die Frage der Steuerpflicht abweichend von der Einschätzung der Zivilgerichte beurteilen, dürfen sich diese, um die Sanktionswirkungen des § 14 Abs. 2 und Abs. 3 UStG --nunmehr § 14c Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG-- zu vermeiden, ausnahmsweise mit der Feststellung begnügen, die Steuerrechtslage sei zumindest ernstlich zweifelhaft. Lassen sich die steuerrechtlichen Vorfragen aber ohne Schwierigkeiten klären, ist einer Klage auf Rechnungserteilung nach der Rechtsprechung des BGH entweder stattzugeben oder ihr vollständig der Erfolg zu versagen (vgl. Urteil in NJW 2002, 1276, BFH/NV Beilage 2002, 115, unter II.2.b bb, m.w.N.).
- 22** b) Einer zivilrechtlichen Klage der Klägerin gegen den Beigeladenen auf Erteilung einer an sie adressierten Rechnung mit Steuerausweis stünde eine zweifelhafte steuerrechtliche Vorfrage nicht entgegen.
- 23** aa) Soweit das beklagte FA im Rahmen seiner Zuständigkeit zu beurteilen hat, ob der entgeltliche Verzicht des Beigeladenen auf sein Anfechtungsrecht der Umsatzsteuer unterliegt und dies Auswirkungen auf einen Vorsteuerabzug der Klägerin haben könnte, besteht zwischen der Klägerin und dem FA weder über die Steuerbarkeit oder Steuerpflicht noch über die Höhe des Steuersatzes Streit.
- 24** bb) Im Streitfall begegnet die Prüfung steuerrechtlicher Vorfragen ferner keinen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art. Denn ein entgeltlicher Verzicht auf eine Rechtsposition --wie im Streitfall das Anfechtungsrecht des Beigeladenen-- ist i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 UStG als eine steuerbare sonstige Leistung zu beurteilen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1., m.w.N.). Diese Rechtslage entspricht auch dem Unionsrecht (BFH-Urteil vom 6. Mai 2004 V R 40/02, BFHE 205, 535, BStBl II 2004, 854, unter II.2.b, m.w.N.). Anhaltspunkte für eine Steuerfreiheit dieser sonstigen Leistung sind im Streitfall offenkundig nicht vorhanden. Auch das FG ging in der angefochtenen Entscheidung davon aus, dass es sich um eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung des Beigeladenen handelt.
- 25** c) Hiernach hat die Klägerin kein berechtigtes Interesse an der von ihr begehrten Feststellung. Ihr Einwand, dem Rechtsuchenden könne das Risiko nicht aufgebürdet werden, dass sich ein Zivilgericht aufgrund von Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art außer Stande sehe, die Steuerrechtslage abschließend zu beurteilen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Von einem Rechtsuchenden, insbesondere wenn er wie die Klägerin im Streitfall fachkundig vertreten ist, kann vor Erhebung einer finanzgerichtlichen Klage verlangt werden, dass er sich mit der steuerrechtlichen Rechtslage auseinandersetzt, um zu prüfen, ob die Beurteilung der objektiven Steuerpflicht auf erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art stößt. Andernfalls würde der Fiskus grundsätzlich zur Kostentragung in einem finanzgerichtlichen Verfahren wegen einer steuerrechtlichen Vorfrage verurteilt, ohne dass im konkreten Einzelfall die Notwendigkeit bestünde, der Klage auf Erteilung einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis vor den ordentlichen Gerichten eine finanzgerichtliche Feststellungsklage vorzuschalten.

26 3. Die Vorentscheidung ist von anderen rechtlichen Voraussetzungen ausgegangen. Sie ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klageabweisung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de