

Urteil vom 16. März 2017, V R 27/16

Steuerschuld aufgrund Rechnungserteilung

ECLI:DE:BFH:2017:U.160317.VR27.06.0

BFH V. Senat

UStG § 14c Abs 2, UStG § 14 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 203, UStG § 14c Abs 2, UStG § 14c Abs 2, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010

vorgehend FG München, 08. Juni 2015, Az: 14 K 608/13

Leitsätze

Verweist eine Gutschrift auf einen Vertrag, aus dem sich die Person des Leistenden ergibt, kann diese Bezugnahme der Annahme eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG aufgrund einer unzutreffenden Bezeichnung des Leistenden entgegenstehen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 9. Juni 2015 14 K 608/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war mit anderen Personen als Erfinder tätig. Er schloss zusammen mit drei anderen Personen als Lizenzgeber Lizenzverträge mit der K-KG für die Vermarktung von Erfindungen. Die KG sollte Gutschriften erstellen.
- 2** Seit 1998 versteuerte der Kläger die anteiligen Einnahmen aus der Lizenz einräumung als Einzelunternehmer. Die KG erstellte Gutschriften unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Die Gutschriften nannten im Adressfeld den Namen und die Anschrift des Klägers und nahmen im Übrigen auf die zwischen der KG und den Erfindern abgeschlossenen Verträge Bezug.
- 3** Der Kläger ging von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus. Aufgrund der Gutschriftserteilung unter Anwendung des Regelsteuersatzes nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) aufgrund einer Kontrollmitteilung eine Steuerhinterziehung durch den Kläger an und änderte die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 1998 bis 2010 auch insoweit, als die reguläre Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war.
- 4** Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1379 veröffentlichten Urteil des FG war nicht der Kläger, sondern die aus den Erfindern bestehende Bruchteilsgemeinschaft der Unternehmer, der die Leistungen gegenüber der KG erbracht habe. Der Kläger habe daher keine steuerpflichtigen Umsätze zu versteuern. Er sei aber Steuerschuldner aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sowie in den Streitjahren bis 2003 nach § 14 Abs. 3 UStG a.F. Die Gutschriften seien an den Kläger persönlich gerichtet gewesen, obwohl Leistender die Bruchteilsgemeinschaft gewesen sei. Zudem liege Steuerhinterziehung vor, so dass der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist unbeachtlich sei.

- 5 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er geltend macht, dass Gutschriften gegenüber Nichtunternehmern keine Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises in einer Rechnung begründen können. Eine Gutschrift liege nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur vor, wenn über die Leistung eines Unternehmers abgerechnet werde. Daher begründeten Gutschriften gegenüber Nichtunternehmern keine Steuerschuld.
- 6 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000 und 2002 bis 2010 vom 12. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2013 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Auch Gutschriften gegenüber Nichtunternehmern könnten eine Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises begründen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG (bis einschließlich Streitjahr 2003: § 14 Abs. 3 UStG a.F.) bejaht. Eine derartige Steuerschuld kommt nur in Betracht, wenn in den Gutschriften eine andere Person als die Person, die die Leistung tatsächlich erbracht hat, als Leistender angegeben ist. Dies hat das FG zu Unrecht ohne Berücksichtigung der insoweit auszuschöpfenden Auslegungsmöglichkeiten bejaht.
- 10 1. 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 gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, 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. Nach der bis einschließlich 2003 geltenden Rechtslage ergab sich dies aus § 14 Abs. 3 UStG a.F.
- 11 § 14c Abs. 2 UStG beruht unionsrechtlich auf Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, die Mehrwertsteuer schuldet. Damit soll einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19. September 2000 C-454/98, EU:C:2000:469, BFH/NV 2001, Beilage 1, 33, Rz 57 und 61; Karageorgou u.a. vom 6. November 2003 C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, BFH/NV 2004, Beilage 1, 48, Rz 50 und 53; Stadeco vom 18. Juni 2009 C-566/07, EU:C:2009:380, BFH/NV 2009, 1371, Rz 28; LVK-56 vom 31. Januar 2013 C-643/11, EU:C:2013:55, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 346; Rusedespred vom 11. April 2013 C-138/12, EU:C:2013:233, UR 2013, 432, Rz 23 f.).
- 12 2. Die Rechnung, die i.S. von § 14c UStG zu einem unberechtigten Steuerausweis führt, muss gewisse Mindestangaben enthalten. Hierzu gehören nach der Rechtsprechung des Senats Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 2011 V R 39/09, BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734). Ob diese Angaben unzutreffend sind und zu einer Steuerschuld aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises führen können, bestimmt sich nach allgemeinen Grundsätzen. Daher sind wie bei der Prüfung, ob eine Rechnung hinreichende Angaben enthält, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, auch bei Anwendung von § 14c Abs. 2 UStG Bezugnahmen in der Rechnung auf andere Dokumente zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteil vom 16. Januar 2014 V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Leitsatz zum Vorsteuerabzug, und Senatsurteil vom 19. November 2014 V R 29/14, BFH/NV 2015, 706 zu § 14c Abs. 2 UStG). Derartige Bezugnahmen sind auch nach der bis einschließlich 2003 bestehenden Rechtslage zu beachten.
- 13 Eine Berücksichtigung derartiger Bezugnahmen ist auch unionsrechtlich geboten. Kann der tatsächliche Inhalt einer Rechnung durch Bezugnahmen geklärt und die Gefahr eines unberechtigten Steuerausweises ausgeschlossen werden, entfällt die missbilligte Gefährdung des Steueraufkommens (s. oben II.1.). Unionsrechtlich ist zudem zu

berücksichtigen, dass sich die Steuerverwaltung nach dem Urteil des EuGH Barlis 06 vom 15. September 2016 C-516/14 (EU:C:2016:690, Rz 44) nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken darf, sondern auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen hat.

- 14** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Verweist eine Gutschrift auf einen Vertrag, aus dem sich die Person des Leistenden ergibt, kann diese Bezugnahme der Annahme eines unberechtigten Steuerausweises aufgrund einer unzutreffenden Bezeichnung des Leistenden entgegenstehen. Die Gutschriften, aus denen das FG einen unberechtigten Steuerausweis ableitet, waren zwar im Adressfeld an den Kläger gerichtet und wiesen seine Anschrift aus. Die Gutschriften nahmen aber auch auf den der Leistungserbringung jeweils zugrunde liegenden Lizenzvertrag Bezug. Ist mit dem FG davon auszugehen, dass Unternehmer die Bruchteilsgemeinschaft, nicht aber der einzelne Erfinder war, liegt es nahe, die Gutschriften, die auf die der Leistungserbringung zugrunde liegenden Lizenzverträge verwiesen, aufgrund dieser Bezugnahme als an die jeweilige Bruchteilsgemeinschaft --nicht aber als an den Kläger-- als Leistenden erteilt anzusehen. Dabei ist auch zu beachten, dass die Leistungserbringung als solche unstrittig ist und die Pflicht zur Berücksichtigung aller vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen (s. oben II.2.) auch das FG trifft. Geht das FG daher von einer Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft anstelle des Gemeinschafters aus, hat es sich mit der naheliegenden Möglichkeit auseinanderzusetzen, dass die Gutschrift aufgrund einer Bezugnahme auf den der Leistungserbringung zugrunde liegenden Vertrag als auf die Gemeinschaft als Leistende ausgestellt anzusehen ist.
- 15** 4. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zur weiteren Sachaufklärung zurückzuverweisen.
- 16** Sollte im Streitfall trotz der Bezugnahme auf den Vertrag eine Auslegung dergestalt, dass die Erfindergemeinschaft in den Gutschriften als Leistende genannt war, nicht möglich sein, wird sich das FG zudem mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob eine an einen Nichtunternehmer vom Gutschriftenaussteller erteilte Gutschrift überhaupt eine Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises begründen kann (verneinend z.B. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 14c Anm. 101).
- 17** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de