

Urteil vom 22. August 2019, V R 50/16

Direktanspruch in der Umsatzsteuer

ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.VR50.16.0

BFH V. Senat

AO § 163, UStG § 1, UStG § 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, AEUV Art 267

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. August 2016, Az: 7 K 7246/14

Leitsätze

Ein sich aus dem Unionsrecht entsprechend dem EuGH-Urteil Reemtsma vom 15.03.2007 - C-35/05 (EU:C:2007:167) ergebender Direktanspruch setzt voraus, dass der Rechnungsaussteller eine Leistung an den Rechnungsempfänger erbracht hat, für die er Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen hat.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.08.2016 - 7 K 7246/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die nach ihrer entgeltlichen Umsatztätigkeit dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechnete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) machte den Vorsteuerabzug aus Rechnungen geltend, die das Einzelunternehmen HC (HC), Inhaber GM, mit Steuerausweis erteilt hatte. Die Rechnungen standen im Zusammenhang mit Tätigkeiten, die ihr Ehemann JM (JM) für die Klägerin ausgeübt hatte.
- 2** Die der Klägerin von HC in Rechnung gestellte Umsatzsteuer betrug in den Jahren 1998 bis 2001 71.743,36 €. In den Jahren 2002 und 2003 belief sich die in den Rechnungen der HC ausgewiesene Umsatzsteuer auf 23.315,61 € (2002) und 10.861,89 € (2003). Die Rechnungen der Jahre 1998 bis 2002 beglich die Klägerin vollständig. Von den aus dem Jahr 2003 herrührenden Rechnungen ließ sie zwei Rechnungen unbezahlt. Der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag betrug 2.443,21 €. Die von der Klägerin an die HC gezahlte Umsatzsteuer belief sich damit auf 103.477,65 €.
- 3** In Anschluss an steuerstrafrechtliche Ermittlungen und eine Außenprüfung ging der gemäß § 21 der Abgabenordnung (AO) für die Besteuerung der Klägerin zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass es sich bei den von HC abgerechneten Leistungen um Leistungen einer für die Klägerin als Arbeitnehmer tätigen Person gehandelt habe und daher der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der HC zu versagen sei. Dementsprechend änderte das FA gemäß § 164 Abs. 2 AO die Umsatzsteuerfestsetzungen 1998 bis 2001 durch die Umsatzsteuerbescheide vom 12.11.2003. Zugleich wurden Zinsen zur Umsatzsteuer in Höhe von 3.622 € für 1998, 2.673 € für 1999, 1.515 € für 2000 und 754 € für 2001 festgesetzt. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Zudem erließ das FA geänderte Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 30.04.2007, mit denen es gleichfalls den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der HC versagte, und setzte Zinsen in Höhe von 4.310 € für 2002 und 1.356 € für 2003 fest. Die Klägerin legte auch hiergegen Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 19.10.2007 wies das FA die Einsprüche zur Umsatzsteuer 1998 bis 2001 als unbegründet zurück. Einen Billigkeitsantrag lehnte das FA am 10.09.2008 ab und wies den diesbezüglichen Einspruch mit

Einspruchsentscheidung vom 21.11.2008 als unbegründet zurück. Das FA ging davon aus, dass der Klägerin zivilrechtlich Ansprüche gegen GM als Inhaberin der HC wegen der an diese gezahlten Umsatzsteuer zustünden, so dass auch unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Reemtsma vom 15.03.2007 - C-35/05 (EU:C:2007:167) kein Anspruch auf Gewährung des Vorsteuerabzugs aus Billigkeitsgründen bestehe. Dies komme nur in Betracht, wenn GM erwiesenermaßen zahlungsunfähig sei.

- 4 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 17.02.2011 - 7 K 7402/07 als unbegründet ab. Die Versagung des Vorsteuerabzugs sei rechtmäßig, da HC keine Leistung an die Klägerin erbracht habe. JM sei vielmehr Arbeitnehmer der Klägerin gewesen, so dass es an einem Leistungsaustausch zwischen HC und der Klägerin fehle. In diesem Urteil verneinte das FG auch einen Anspruch auf Billigkeitserlass nach § 163 AO. Der Dienstleistungsempfänger habe in Bezug auf zu Unrecht in Rechnung gestellte und gezahlte Umsatzsteuer gegen den Dienstleistungserbringer zivilrechtlich vorzugehen. Anders sei es nach dem EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167) nur im Fall einer übermäßigen Erschwerung bei der Durchsetzung dieses Anspruchs. Daran fehle es, da die Zahlungsunfähigkeit von HC nicht feststehe. Die hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 27.12.2012 - V B 31/11 (BFH/NV 2013, 944) als unbegründet zurück.
- 5 Mit Urteil vom 26.06.2012 wurde GM zivilrechtlich verurteilt, wegen ungerechtfertigter Bereicherung an die Klägerin 105.920,86 € nebst Zinsen zu zahlen. Ferner wurden die der Klägerin zu erstattenden Kosten auf 11.352,92 € nebst Zinsen festgesetzt.
- 6 Mit einer Vereinbarung vom 14.05.2013 berichtigte GM, als Inhaberin der HC, die der Klägerin erteilten Rechnungen. GM machte gegenüber dem für sie nach § 21 AO zuständigen Finanzamt B Berichtigungsansprüche nach § 14c Abs. 2 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geltend und trat diese zur Tilgung der ihr gegenüber titulierten Forderungen mit der Vereinbarung vom 14.05.2013 und der Abtretungsanzeige vom 25.05./21.06.2013 an die Klägerin ab. GM ermächtigte die Klägerin, die Ansprüche gegenüber dem Finanzamt B geltend zu machen. In der Folge zahlte das Finanzamt B 97.944,07 € an die Klägerin. Zwischen GM und der Klägerin war die Geltung von § 367 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vereinbart worden.
- 7 Am 30.11.2012 beantragte die Klägerin beim FA erneut, unter Berufung auf das EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167), die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen der HC im Billigkeitswege zum Vorsteuerabzug zuzulassen und die Erstattungsbeträge zu verzinsen. Dabei legte sie ein Schreiben der L-GmbH vom 26.11.2012 vor, in dem diese vortrug, sich als langjährige Bevollmächtigte der GM zu äußern. Diese sei nicht in der Lage, auf die titulierten Forderungen der Klägerin Zahlungen zu leisten.
- 8 Den Antrag der Klägerin lehnte das FA mit Verfügung vom 04.04.2013 ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 9 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1829 veröffentlichten Urteil des FG kann ein Steuerpflichtiger, der auf Rechnungen mit Vorsteuerausweis die Umsatzsteuer an den Rechnungsaussteller zahlt, obwohl die abgerechneten Leistungen nicht vom Rechnungsaussteller, sondern von einem Dritten erbracht werden, und dem es nicht gelingt, die gezahlte Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller zurückzuerlangen, die Erstattung der Umsatzsteuer nicht von seinem Betriebsstättenfinanzamt verlangen.
- 10 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Nach der Rechtsprechung des BFH sei der Antrag auf Erstattung im Billigkeitsweg die richtige Verfahrensart. Es liege gebundenes Ermessen vor. Grundlage des Anspruchs sei der unionsrechtliche Grundsatz der Effektivität. Der Staat hafte anstelle des Rechnungsausstellers, wenn das FA den Vorsteuerabzug aus Rechnungen ablehne. GM sei zahlungsunfähig. Das FG hätte hierzu, wie zuletzt in der mündlichen Verhandlung beantragt, Beweis erheben müssen. Entgegen dem Urteil des FG komme es für den Erstattungsanspruch nicht darauf an, ob der Rechnungsaussteller tatsächlich eine Leistung, die im Streitfall auch vorliege, erbracht habe. Die Steuerbarkeit sei kein taugliches Kriterium. Es liege kein kollusives Handeln vor. Selbst wenn eine missglückte Arbeitnehmerüberlassung gegeben sei, liege zumindest ein Tatbestandsirrtum vor. In Fällen des Umsatzsteuerbetrugs werde anders als im Streitfall keine Umsatzsteuer an den Fiskus abgeführt. Es liege im Streitfall eine Doppelzahlung der Umsatzsteuer vor. Den Staat treffe auch eine Ausfallhaftung für die Beträge, die auf Kosten und Zinsen des Zivilprozesses verrechnet worden seien. Das FG habe unterlassen, GM beizuladen. Ihr stehe ein unionsrechtlicher Zinsanspruch spätestens ab der Erklärung der Aufrechnung zu.
- 11 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und den Ablehnungsbescheid vom 04.04.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom

27.08.2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Vorsteuererstattungsanspruch von 65.664,43 € nebst 6 % Zinsen jährlich ab dem 18.08.2016 festzusetzen.

- 12** Hilfsweise regt sie ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu verschiedenen Fragen an. So soll der EuGH entscheiden, ob seine Aussagen über die Erstattungspflicht des Staates bei Insolvenz oder wirtschaftlicher Unfähigkeit des Rechnungsausstellers auch für Fälle eines nichtumsatzsteuerbaren Vorgangs gelten, ob die Erstattungsverpflichtung des Fiskus davon abhängt, dass der Rechnungsaussteller den Betrag an das FA abgeführt hatte und auf diese Zahlungsbeträge beschränkt ist, ob der Erstattungsanspruch durch anderweitige Verrechnung oder Verwendung beschränkt wird, ob es auf eine Ablehnung durch das FA oder eine objektive Zahlungsunfähigkeit des Rechnungsausstellers oder Zeugenaussagen hierzu ankommt, ob der Anspruch ab dem Zeitpunkt zu verzinsen ist, ab dem der Rechnungsempfänger das eigene FA um Erstattung bittet, ob der Erstattungsantrag auf den Zeitpunkt zurückwirkt, zu dem feststeht, dass der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug nicht mehr geltend macht und ob ein Gericht in einem Rechnungsstreit über den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers den Rechnungsaussteller beteiligen muss.
- 13** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Die Leistungen seien nicht von HC oder der Inhaberin dieser Firma, sondern von JM erbracht worden. Die Klägerin habe JM bewusst in ihr Unternehmen eingegliedert. Ein Irrtum über die Person des Leistungserbringers habe nicht vorgelegen. Es habe daher kein Anlass bestanden, die in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer zu zahlen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Ein sich aus dem Unionsrecht entsprechend dem EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167) ergebender Direktanspruch setzt voraus, dass der Rechnungsaussteller eine Leistung an den Rechnungsempfänger erbracht hat, für die er Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen hat. Hieran fehlt es im Streitfall.
- 16** 1. Hat ein nach seiner Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigter Rechnungsempfänger eine gesetzlich nicht geschuldete, aber gleichwohl in einer --ansonsten ordnungsgemäßen-- Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer gezahlt, kann er im Rahmen eines sog. Direktanspruchs entsprechend dem EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167) eine "Rückzahlung" von der Finanzverwaltung verlangen, wenn eine Rückforderung vom Rechnungsaussteller insbesondere im Hinblick auf dessen Zahlungsunfähigkeit übermäßig erschwert ist. Hierüber ist im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO zu entscheiden (BFH-Urteil vom 30.06.2015 - VII R 30/14, BFHE 250, 34, unter II.2.b bb).
- 17** a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG berechtigt nur die in einer Rechnung ausgewiesene Steuer zum Vorsteuerabzug, die für die in Rechnung gestellte Leistung auch gesetzlich geschuldet wird. Folge dieser dem Unionsrecht nach dem EuGH-Urteil Genius Holding vom 13.12.1989 - C-342/87 (EU:C:1989:635, Rz 13) entsprechende Rechtslage ist, dass der Leistungsempfänger eine gezahlte und nur in Rechnung gestellte, nicht aber gesetzlich für die in Rechnung gestellte Leistung geschuldete Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller zurückzufordern hat.
- 18** b) Auf dieser Grundlage hat der EuGH in seinem Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167, Rz 41 f.) entschieden, dass die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung von nationalen Rechtsvorschriften, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegenstehen.
- 19** c) Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten allerdings nach dem EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167) Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen. Dabei wird die Erstattung der Mehrwertsteuer insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers

unmöglich oder übermäßig erschwert. Es kann dann geboten sein, dass der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richtet.

- 20** 2. Wie das FG zutreffend entschieden hat, setzt der Direktanspruch voraus, dass der Rechnungsaussteller die in der Rechnung als steuerpflichtig abgerechnete Leistung auch erbracht hat.
- 21** Denn der EuGH stellt bei seiner Rechtsprechung auf eine Rechnungserteilung mit Steuerausweis durch einen "Dienstleistungserbringer" (EuGH-Urteile Reemtsma, EU:C:2007:167, Rz 41, und Danfoss und Sauer-Danfoss vom 20.10.2011 - C-94/10, EU:C:2011:674, Rz 26), durch einen "Veräußerer/Dienstleistungserbringer" (EuGH-Urteil Banca Antoniana Popolare Veneta vom 15.12.2011 - C-427/10, EU:C:2011:844, Rz 23), durch einen "Verkäufer eines Gegenstands" (EuGH-Urteil Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302, Rz 51) oder durch einen "Lieferer" (EuGH-Urteil Kollroß vom 31.05.2018 - C-660/16, EU:C:2018:372, Rz 66) ab.
- 22** Damit genügt der bloße Steuerausweis in einer Rechnung für die Entstehung des Direktanspruchs nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass der Rechnungsaussteller auch eine Leistung erbracht hat, für die mangels Steuerbarkeit oder aufgrund einer Steuerfreiheit oder Steuersatzermäßigung die in der Rechnung ausgewiesene Steuer nicht gesetzlich entstanden ist.
- 23** Hieran fehlt es im Streitfall, wie sich aus dem zum Festsetzungsverfahren ergangenen FG-Urteil vom 17.02.2011 - 7 K 7402/07 ergibt. Das Billigkeitsverfahren dient nicht dazu, diese bei der materiell-rechtlichen Prüfung der Steuerfestsetzung getroffene Entscheidung zu korrigieren.
- 24** Daran ändert eine weitergehende Geltung des Neutralitätsgrundsatzes für z.B. nur in Rechnung gestellte, tatsächlich aber nicht erbrachte Leistungen, wie sie die Klägerin aus den Urteilen des EuGH EN.SA vom 08.05.2019 - C-712/17 (EU:C:2019:374) und Kuršu zeme 10.07.2019 - C-273/18 (EU:C:2019:588) ableitet, nichts: Denn im Hinblick auf die vom EuGH für den Direktanspruch ausdrücklich gewählte Begriffsbildung ergibt sich hieraus kein erweiterter Anwendungsbereich.
- 25** 3. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 26** Es kommt insbesondere nicht darauf an, aus welchem Grund es an einer Leistung durch die HC fehlt. Auch eine als mit Rechnungserteilung als steuerpflichtig behandelte Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) kann im Übrigen zu einem Direktanspruch führen, da hier eine Leistung durch den Rechnungsaussteller vorliegt. Unerheblich ist, ob ein kollusives Verhalten gegeben war. Über Fragen des Vorsteuerabzugs ist hier nicht zu entscheiden. Auf den möglichen Umfang eines Direktanspruchs kommt es nicht an.
- 27** 4. Im Hinblick auf die eindeutige Begriffsbildung durch den EuGH hält der erkennende Senat die Einholung einer Vorabentscheidung nicht für erforderlich.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de