

Beschluss vom 31. Juli 2019, XI B 15/19

AdV; Umsätze eines privaten Arbeitsvermittlers; keine Berichtigung von Rechnungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG, wenn sich der Steuerpflichtige nicht auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen hat

ECLI:DE:BFH:2019:BA.310719.XIB15.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 14c Abs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst b, FGO § 69 Abs 3, AO § 163, AO § 227, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. Januar 2019, Az: 2 V 2264/18

Leitsätze

1. NV: Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass ein Steuerausweis in einer Rechnung nicht i.S. von § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG "unrichtig" ist, wenn der betreffende Umsatz zwar nach dem Unionsrecht steuerbefreit ist, der Steuerpflichtige sich jedoch nicht mit Erfolg darauf beruft .
2. NV: Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass ein Berufen auf die Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht nicht mehr möglich ist, wenn eine Änderung der betreffenden Steuerfestsetzung nach den §§ 172 ff. AO ausscheidet .

Tenor

Die Beschwerde des Antragstellers gegen den Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.01.2019 - 2 V 2264/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) unterlag im Besteuerungszeitraum 2007 als Einzelunternehmer der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Er erbrachte Leistungen als privater Arbeitsvermittler aufgrund von Vermittlungsgutscheinen nach § 421g des Dritten Buches Sozialgesetzbuch in der im Jahr 2007 geltenden Fassung (SGB III). Für die Vermittlungsleistungen waren Bruttogehälter von jeweils 1.000 € vereinbart, die er gegenüber der Bundesanstalt für Arbeit und deren Untergliederungen sowie gegenüber Ämtern für Grundsicherung und Beschäftigung unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Im Besteuerungszeitraum 2007 vereinnahmte der Antragsteller für solche Vermittlungsleistungen ... €.
- 2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte der im Jahr 2009 abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2007, mit der der Antragsteller Umsätze in Höhe von insgesamt ... € --einschließlich der Vermittlungsleistungen von ... €, worauf 19 % Umsatzsteuer von ... € entfielen-- sowie Vorsteuern in Höhe von ... € anmeldete. Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft.
- 3 Nach Ergehen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. Juli 2015 - XI R 35/13 (BFHE 251, 91, BStBl II 2016, 797), wonach eine private Arbeitsvermittlerin, die in den Jahren 2004 bis 2006 Vermittlungsleistungen an Arbeitsuchende mit einem Vermittlungsgutschein nach § 421g SGB III erbracht und ihr Honorar deshalb unmittelbar von der Bundesagentur für Arbeit erhalten hatte, eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie

2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) ist und sich --mangels entsprechender Steuerbefreiung im Umsatzsteuergesetz (UStG)-- für die von ihr erbrachten Arbeitsvermittlungsleistungen an Arbeitsuchende unmittelbar auf die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung berufen kann, berichtigte der Antragsteller im Dezember 2017 seine für die privaten Arbeitsvermittlungsleistungen im Jahr 2007 mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer gestellten Rechnungen und machte mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung für das IV. Quartal 2017 den sich aus den Rechnungsberichtigungen ergebenden Erstattungsbetrag von ... € steuermindernd geltend.

- 4 Dieser Voranmeldung stimmte das FA, nachdem keine förmlichen Mängel zu den Rechnungsberichtigungen in Ansehung von § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG festgestellt wurden, am 25. Mai 2018 zu. Mit dem Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2017 (Streitjahr) vom 26. Oktober 2018 gewährte es jedoch keinen Erstattungsbetrag aus den Rechnungsberichtigungen und setzte die Steuer auf ... € fest, woraus sich eine Nachforderung des FA in Höhe von ... € ergab.
- 5 Hiergegen legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Bescheids, die vom FA abgelehnt wurde.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg lehnte die AdV mit Beschluss vom 28. Januar 2019 - 2 V 2264/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 736) ab und ließ hiergegen die Beschwerde zu.
- 7 Mit seiner Beschwerde gegen die Versagung der beantragten AdV rügt der Antragsteller die fehlerhafte Rechtsanwendung des FG. Er habe im Besteuerungszeitraum 2007 zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen, da die abgerechneten Umsätze tatsächlich gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei gewesen seien, ohne dass es insoweit eines Antrags oder Ähnlichem bedürfe. Der Durchsetzbarkeit des unionsrechtlichen Korrekturantrags aus Art. 203 MwStSystRL stehe die für den Besteuerungszeitraum 2007 eingetretene Festsetzungsverjährung nicht entgegen, da es keiner Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2007 bedürfe. Eine fehlerhaft ausgewiesene Steuer könne generell ohne Frist korrigiert werden. Ferner komme eine AdV auch im Hinblick auf einen Billigkeitserlass in Betracht, da er, der Antragsteller, hinsichtlich des Steuerausweises in gutem Glauben gewesen sei.
- 8 Der Antragsteller beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids für 2017 vom 26. Oktober 2018 auszusetzen.
- 9 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde des Antragstellers ist unbegründet; sie ist daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 FGO).
- 11 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts bestehen.
- 12 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Januar 2015 - XI B 112/14, BFH/NV 2015, 537, Rz 15; vom 17. Dezember 2018 - VIII B 91/18, BFH/NV 2019, 306, Rz 18; jeweils m.w.N.). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 26. September 2014 - XI S 14/14, BFH/NV 2015, 158, Rz 33; in BFH/NV 2015, 537, Rz 15; jeweils m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i.S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 17. Dezember 2015 - XI B 84/15, BFHE 252, 181, BStBl II 2016, 192, Rz 22; vom 31. März 2016 - XI B 13/16, BFH/NV 2016, 1187, Rz 14).

- 13** 2. Nach diesen Maßstäben bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheids. Der Antragsteller kann nach Aktenlage aufgrund der §§ 14c Abs. 1 Satz 2, 17 Abs. 1 UStG für das Streitjahr keine niedrigere Steuerfestsetzung beanspruchen.
- 14** a) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er nach § 14c Abs. 1 UStG auch den Mehrbetrag; hiervon erfasst werden auch die Fälle, in denen ein Unternehmer Umsatzsteuer für steuerfreie Umsätze gesondert ausgewiesen hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2018, 678, Rz 36). Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 203 MwStSystRL, wonach jede Person, die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, die Mehrwertsteuer schuldet.
- 15** b) Berichtigt in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG der Rechnungsaussteller den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine Rechnung kann nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung berichtigt werden, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Daran fehlt es nach Aktenlage im Streitfall.
- 16** aa) Der Antragsteller hat in den betreffenden Rechnungen des Besteuerungszeitraums 2007 zu Recht Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Denn weder waren seine Leistungen nach nationalem Recht von der Umsatzsteuer befreit noch hatte er sich auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung durch den Hinweis, ihm werde unionsrechtswidrig eine Steuerbefreiung durch den nationalen Gesetzgeber verwehrt, berufen (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 251, 91, BStBl II 2016, 797, Rz 15).
- 17** bb) Anders als der Antragsteller meint, kommt die betreffende Richtlinienbestimmung nicht "zwingend zur Anwendung". Erforderlich ist vielmehr, dass sich der Unternehmer auf die Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht beruft (vgl. z.B. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kügler vom 10. September 2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 51; Zimmermann vom 15. November 2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 32; BFH-Urteile vom 19. Oktober 2011 - XI R 16/09, BFHE 235, 532, BStBl II 2012, 371, Rz 24 f.; vom 16. Oktober 2013 - XI R 19/11, BFH/NV 2014, 190, Rz 21; vom 16. September 2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 37). Auf dieser Grundlage ist es etwa zugelassen, dass der Unternehmer hinsichtlich des einen Umsatzes die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung und hinsichtlich des anderen Umsatzes --z.B. im Hinblick auf den Vorsteuerabzug-- die Vorschriften des nationalen Rechts in Anspruch nimmt (vgl. z.B. EuGH-Urteil GMAC UK vom 3. September 2014 - C-589/12, EU:C:2014:2131, UR 2014, 895, Rz 49; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2017 - XI R 4/16, BFHE 260, 557, UR 2018, 450, Rz 55).
- 18** cc) Hinsichtlich der Umsätze, die den betreffenden Rechnungen zugrunde liegen, kann sich der Antragsteller nicht mehr mit Erfolg auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen; die Umsatzsteuer für 2007 ist bestandskräftig festgesetzt, ferner ist für diesen Besteuerungszeitraum Festsetzungsverjährung eingetreten (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 23. November 2006 - V R 67/05, BFHE 216, 357, BStBl II 2007, 436, Leitsatz 1; vom 16. September 2010 - V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151, Leitsatz; vom 1. Dezember 2010 - XI R 39/09, BFH/NV 2011, 411, Leitsatz).
- 19** Das diesbezügliche Vorbringen des Antragstellers, zur Durchsetzung seines Anspruchs bedürfe es keiner Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum 2007 (s. insoweit auch Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 44/2018, Anm. 5, zu IV.), und ferner, dass nach dem BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 - V R 110/88 (BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, unter II.B.2.a, Rz 26) eine Rechnung generell ohne Beachtung einer Frist berichtigt werden könne, kann keinen Erfolg haben. Denn es lässt unberücksichtigt, dass der Antragsteller ohne ein erfolgreiches Berufen auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL die betreffende Steuer nicht nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet, sondern die Steuer auf der Grundlage nationalen Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG entstanden ist, mithin kein zu berichtigender unrichtiger Steuerausweis in einer Rechnung vorliegt. Kommt aber eine Rechnungsberichtigung nicht in Betracht, weil der Tatbestand des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erfüllt ist, stellt sich die Frage einer Rückwirkung der Berichtigung nicht (so im Ergebnis auch FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 5. Juli 2018 - 7 V 7056/18, EFG 2018, 1598; zustimmend Herbert, EFG 2018, 1599; wohl auch Prätzler, jurisPR-SteuerR 44/2018, Anm. 5, zu IV.; Büchter-Hole, EFG 2019, 738).
- 20** 3. AdV wegen unbilliger, nicht durch öffentliche Interessen gebotener Härte i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen durch die Zahlung Nachteile drohen, die über die eigentliche Zahlung hinausgehen und die nicht oder schwer wiedergutzumachen wären, oder dass die wirtschaftliche Existenz durch die

Zahlung gefährdet würde (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Februar 1993 - V B 84/92, BFH/NV 1994, 422, unter II.3.). Derartige Umstände hat der Antragsteller nicht vorgetragen.

- 21** 4. AdV gemäß § 69 Abs. 3 FGO kann nicht unter Hinweis auf eine gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) gebotene Billigkeitsmaßnahme verlangt werden. Denn vorläufiger Rechtsschutz kommt nur aus den Gründen in Betracht, auf die das Rechtsschutzbegehren in der Hauptsache gestützt werden kann. Im Verfahren wegen Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung kann jedoch nicht über Billigkeitsmaßnahmen gemäß §§ 163, 227 AO befunden werden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1994, 422, unter II.4.).
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de