

## Urteil vom 16. September 2015, XI R 47/13

**Zur Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens bei unberechtigtem Steuerausweis i.S. des § 14c Abs. 2 UStG - Teilaufnahme eines wegen Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbrochenen Revisionsverfahrens durch Insolvenzschuldner**

BFH XI. Senat

UStG § 14c Abs 2, UStG § 15 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 203, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, FGO § 119 Nr 6, InsO § 85 Abs 2, UStG VZ 2011 , InsO § 184 Abs 2

vorgehend FG Köln, 11. September 2013, Az: 10 K 692/13

### Leitsätze

NV: Eine Gefährdung des Steueraufkommens ist nicht i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG beseitigt, wenn die zuständige Steuerfahndungsstelle Zweifel daran hat, ob in Rechnung gestellte Leistungen tatsächlich ausgeführt worden sind .

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 12. September 2013 10 K 692/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb ab August 2010 einen "Groß- und Einzelhandel mit Klebebändern und Verpackungen sowie deren Bedruckung und Eventplanung".
- 2** Im Besteuerungszeitraum 2011 (Streitjahr) war die Klägerin als "zwischengeschaltete" Unternehmerin in von ihr so bezeichnete "Streckengeschäfte" (bei denen die Warenbewegung unmittelbar vom jeweiligen Lieferanten der Klägerin an deren Abnehmer erfolgte) über die angebliche Lieferung von Aluminium- und Stretchfolien (nachfolgend: Folienlieferungen) eingebunden.
- 3** In der Zeit von März 2011 bis September 2011 erhielt die Klägerin Rechnungen über angebliche Folienlieferungen von der E-GmbH, F-GmbH i.L., G-GmbH, H-GmbH und K (nachfolgend gemeinsam: Lieferanten). Die in den eingegangenen Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 133.788,51 € zog die Klägerin als Vorsteuer ab. Zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Folienlieferungen unterhielt nur die H-GmbH ein wirtschaftlich aktives Unternehmen, hatte tatsächlich jedoch keine Geschäftsbeziehungen zur Klägerin.
- 4** Für die angebliche Weiterlieferung der Folien stellte die Klägerin im gleichen Zeitraum an die B-GmbH gerichtete Rechnungen aus, in denen sie Umsatzsteuer in Höhe von 147.069,63 € gesondert auswies.
- 5** Sowohl den Kontakt zur B-GmbH als auch den Kontakt zu den Lieferanten vermittelte G.
- 6** Obwohl die angeblich gelieferten Folien sich zu keiner Zeit am Standort des Unternehmens der Klägerin befunden hatten, brachte sie auf den eingehenden Lieferscheinen sowie auf den Ausgangsrechnungen und den dazugehörigen Lieferscheinen verschiedene Vermerke über Art und Weise der Lieferung an, wie z.B. "Palettentausch" bzw. "alle Paletten getauscht" oder "Abholung per Spedition" bzw. "die Lieferung erfolgt per Selbstabholung".
- 7** Die angeblichen Lieferungen bezahlte die Klägerin per Verrechnungsscheck. Sie übergab die Verrechnungsschecks jedoch nicht direkt den Lieferanten, sondern an eine Bekannte, die die Schecks zunächst an G weitergeben sollte, damit dieser sie an den jeweiligen Lieferanten weiterreichen konnte.

- 8** In ihrer im Juli 2012 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Umsatzsteuererklärung für 2011 erklärte die Klägerin u.a. steuerpflichtige Lieferungen an die B-GmbH in Höhe von 716.987,76 € und errechnete eine Umsatzsteuer von 17.498,75 €.
- 9** Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung stellte die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts X fest, dass sowohl den Wareneinkäufen bei den Lieferanten als auch den erklärten Umsätzen an die B-GmbH tatsächlich keine Warenlieferungen zugrunde lagen und es sich bei den Rechnungen um sogenannte Scheinrechnungen handele, die ausschließlich dazu hätten dienen sollen, der Klägerin (aus den Rechnungen der Lieferanten) und der B-GmbH (aus den Rechnungen der Klägerin) den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Der Klägerin stehe ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Lieferanten nicht zu; sie schulde die von ihr ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 10** Mit Schreiben vom 30. August 2012 an die B-GmbH unter deren neuer Firma "... GmbH" forderte die Klägerin die an die B-GmbH gestellten Rechnungen zurück.
- 11** Das FA folgte der Auffassung der Steuerfahndung und erließ am 9. Oktober 2012 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem die Umsatzsteuer auf 162.129,16 € festgesetzt wurde.
- 12** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 77 veröffentlicht.
- 13** Das FG entschied, das FA habe zu Recht die Umsatzsteuer in Höhe von 147.069,63 € gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG festgesetzt, da den von der Klägerin ausgestellten und an die B-GmbH ausgegebenen Rechnungen unstreitig keine Leistungen zugrunde gelegen hätten. Die Auffassung der Klägerin, die vom Rechnungsaussteller gesetzte Gefährdung des Steueraufkommens bestehe nicht mehr fort, wenn der Fiskus die Zweifelhaftigkeit der Lieferung kenne bzw. kennen müsse, finde keine Stütze im Gesetz.
- 14** Den Vorsteuerabzug aus den zugehörigen Rechnungen habe das FA ebenfalls zu Recht versagt. Das Tatbestandsmerkmal "Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen" erfordere, dass die Leistung tatsächlich ausgeführt worden sei.
- 15** Die von der Klägerin geltend gemachten Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes seien im Festsetzungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Sie sei auch nicht gutgläubig gewesen.
- 16** Mit der Revision rügt die Klägerin sowohl Verfahrensfehler als auch die Verletzung materiellen Rechts (§ 14c Abs. 2 UStG).
- 17** Das FG-Urteil sei nicht i.S. von § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Gründen versehen. Das FG habe zum einen ohne weitere Auseinandersetzung und ohne eigene Tatsachenermittlung festgestellt, dass im Streitfall "unstreitig" keine tatsächlichen Leistungen erbracht worden seien. Diese Feststellung sei jedoch entgegen der Auffassung des FG gerade nicht unstreitig. Zum anderen habe das FG nicht ausgeführt, aufgrund welcher Tatsachenwürdigung es davon ausgegangen sei, dass die Gefährdung des Steueraufkommens nicht beseitigt worden sei. Es habe sich insoweit nicht einfach auf die Mitteilung des für die Besteuerung der B-GmbH unzuständigen FA verlassen dürfen.
- 18** In materiell-rechtlicher Hinsicht habe das FG § 14c Abs. 2 UStG falsch angewendet. Die Steuerfahndung sei aufgrund ihrer Ermittlungen bereits im September 2011 davon ausgegangen, dass die B-GmbH von ihr (der Klägerin) Scheinrechnungen erhalten habe, und hätte daher die für die Umsatzbesteuerung der B-GmbH zuständige Stelle des Finanzamts Y informieren müssen. Eine Gefährdung des Steueraufkommens wäre damit jedenfalls für die von ihr im September ausgestellten Rechnungen ausgeschlossen gewesen, da der Vorsteuerabzug hieraus frühestens im Oktober 2011 geltend gemacht werden konnte und vom Finanzamt Y hätte versagt werden können.
- 19** Während des Revisionsverfahrens eröffnete das Amtsgericht ... mit Beschluss vom .... März 2014 (Az. ...) das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin. Die Zahllast aus der Umsatzsteuerfestsetzung 2011 vom 9. Oktober 2012 (144.630,41 €) wurde vom FA nach Abzug bereits getilgter Beträge (6.094,46 €) in Höhe von 138.535,95 € zur Tabelle angemeldet und vom Insolvenzverwalter im Prüfungstermin vom 23. Mai 2014 in dieser Höhe festgestellt.
- 20** Der Insolvenzverwalter erklärte mit Schreiben vom 14. April 2014 die Freigabe "des Revisionsverfahrens vor dem Bundesfinanzhof wegen Umsatzsteuer 2011, Az.: XI R 47/13".

- 21 Der Prozessbevollmächtigte hat mit Schriftsatz vom 28. November 2014 unter Vorlage einer erneuten Vollmacht im Namen der Klägerin die Aufnahme des Verfahrens erklärt.
- 22 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und das Verfahren zur erneuten Verhandlung an das FG zurückzuverweisen.
- 23 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 24 Die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler lägen nicht vor.
- 25 Eine "Überlagerung" der --hier vorliegenden-- abstrakten Gefährdung des Steueraufkommens durch ein Mitverschulden der Finanzbehörden scheidet aus, da ein solches Mitverschulden gemäß der Konzeption von § 14c Abs. 2 UStG nur relevant sein könnte, wenn es sich --was hier nicht der Fall sei-- auf die Ausstellung der Rechnung bezöge.

## Entscheidungsgründe

- 26 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO), soweit das Verfahren fortgeführt wird.
- 27 Die Klägerin konnte das Revisionsverfahren nur insoweit aufnehmen, als die streitgegenständlichen Umsatzsteuerschulden gezahlt worden sind (s. dazu unter 1.). Die von ihr erhobenen Verfahrensrügen haben keinen Erfolg (s. dazu unter 2.). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Klägerin die in den von ihr ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG schuldet und sie aus den an sie gerichteten Rechnungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann (s. dazu unter 3. und 4.).
- 28 1. Das durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Klägerin zunächst gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochene Revisionsverfahren wird aufgrund der Erklärung der Klägerin nur in Höhe von 6.094,46 € fortgeführt.
- 29 a) Der Insolvenzverwalter hat den Rechtsstreit nicht aufgenommen. Die Freigabe eines streitbefangenen Massegegenstandes bedeutet regelmäßig, dass der Insolvenzverwalter die Aufnahme des Verfahrens ablehnt (MünchKommInsO/Schumacher, 3. Aufl., § 85 Rz 23, m.w.N.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 24. Juli 2003 IX ZR 333/00, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2003, 943, unter I.2.a, Rz 18).
- 30 aa) Dies ist vorliegend nur in Höhe von 6.094,46 € der Fall. Von den fälligen Steuerschulden der Klägerin in Höhe von 144.630,41 € sind insgesamt 6.094,46 € getilgt worden (verrechnete Erstattung bezüglich Einkommensteuer 2012 und Solidaritätszuschlag 2012: 2.459 € und 133,61 €, Zahlung der Klägerin: 195,35 €, Zahlungen Dritter: 3.306,50 €). In dieser Höhe waren die Umsatzsteuerschulden entrichtet, was bedeutet, dass es sich insoweit um einen Aktivprozess i.S. von § 85 der Insolvenzordnung (InsO) handelt, weil das Verfahren dazu führen soll, dass die zur Verteilung anstehende Masse vergrößert wird (vgl. dazu z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.1.b, Rz 9; vom 27. Oktober 2011 III R 60/09, BFH/NV 2012, 576, Rz 10).
- 31 bb) Soweit die nicht getilgten Umsatzsteuerschulden in Höhe von 138.535,95 € zur Insolvenztabelle festgestellt worden sind, war die Klägerin nicht zur Aufnahme des insoweit vorliegenden Passivprozesses berechtigt. Liegt für eine Insolvenzforderung --wie im Streitfall-- ein vollstreckbarer Schuldtitel vor, so obliegt es dem Insolvenzschuldner, einen von ihm erhobenen Widerspruch binnen einer Frist von einem Monat, beginnend mit dem Prüfungstermin, durch Aufnahme des anhängigen Rechtsstreits zu verfolgen (§ 184 Abs. 2 Sätze 1 und 2 InsO; vgl. dazu: MünchKommInsO/Schumacher, a.a.O., § 184 Rz 8d; Leipold, Deutsche Steuerzeitung 2012, 103, 114). Dies ist nicht erfolgt. Die Klägerin hat das Verfahren erst am 28. November 2014 und damit mehr als einen Monat nach dem Prüfungstermin am 23. Mai 2014 aufgenommen. Ihre Aufnahmeerklärung ist daher insoweit unwirksam (vgl. BFH-Urteil in BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.4., Rz 15; BFH-Beschluss vom 19. März 2009 X B 224/08, BFH/NV 2009, 1149, unter II.2., Rz 22).
- 32 b) Die Klägerin war nur insoweit befugt, den Rechtsstreit aufzunehmen, als ein Aktivprozess vorliegt (§ 85 Abs. 2 InsO; vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 19. Februar 2014 XI R 1/12, BFH/NV 2014, 1398, Rz 16, m.w.N.).

- 33** 2. Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel sind teilweise nicht ausreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.
- 34** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das Urteil des FG i.S. von § 119 Nr. 6 und § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO mit Gründen versehen.
- 35** aa) Ein Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO liegt nur dann vor, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht, d.h. wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. September 2012 III B 222/10, BFH/NV 2013, 71, Rz 39; vom 9. September 2013 XI B 103/12, BFH/NV 2013, 1923, Rz 22). Eine aus Sicht des Beteiligten lückenhafte oder fehlerhafte Begründung des Urteils stellt aber grundsätzlich keinen Mangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO dar (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Januar 2014 XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686, Rz 19, m.w.N.).
- 36** bb) Nach diesen Maßgaben ist die Vorentscheidung mit Gründen versehen. Die Entscheidungsgründe des FG lassen hinreichend erkennen, auf Grund welcher Erwägungen das FG zu dem von ihm gefundenen Ergebnis gelangt ist. Insbesondere ergibt sich --wie die Klägerin selbst in der Revisionsbegründung ausführt-- aus der Wiedergabe der Prüfungsfeststellungen im Tatbestand sowie aus den Ausführungen unter 1.d und 2.a cc, b hh der Entscheidungsgründe, dass das FG davon ausging, dass tatsächlich keine Folienlieferungen stattgefunden haben. Auch hat das FG unter 1.d der Entscheidungsgründe ausdrücklich die Auffassung der Klägerin zurückgewiesen, eine Gefährdung bestehe jedenfalls dann nicht, wenn der Fiskus die Zweifelhaftigkeit der Lieferung kenne oder kennen müsse.
- 37** b) Soweit die Klägerin mit ihren Ausführungen in der Revisionsbegründung die Verletzung der sich aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO ergebenden Sachaufklärungspflicht durch das FG rügen will, hat sie diesen Verfahrensfehler nicht schlüssig dargelegt.
- 38** aa) Eine schlüssige Aufklärungsrüge erfordert die genaue Bezeichnung der ermittlungsbedürftigen Tatsachen (präzise Angabe der Beweisthemen) sowie die substantiierte Darlegung, inwiefern das Urteil des FG --ausgehend von dessen materiell-rechtlicher Auffassung-- auf der unterlassenen Beweisaufnahme beruhen könne und was das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme gewesen wäre (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 4. Mai 2011 II R 55/09, BFH/NV 2011, 1702, Rz 9; vom 10. April 2013 I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 25).
- 39** bb) Diesen Anforderungen genügen die Ausführungen der Klägerin in der Revisionsbegründung nicht. Soweit die Revisionsbegründung überhaupt Ausführungen dazu enthält, welche Tatsachen das FG nach Ansicht der Klägerin hätte ermitteln müssen, fehlt jedenfalls jegliches Vorbringen dazu, welches voraussichtliche Ergebnis die Beweisaufnahme erbracht hätte.
- 40** 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin die in den von ihr an die B-GmbH ausgegebenen Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 147.069,63 € nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG schuldet.
- 41** a) 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).
- 42** § 14c UStG beruhte im Streitjahr unionsrechtlich auf Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Zweck beider Bestimmungen ist es, als Gefährdungstatbestand den Missbrauch durch Ausstellung von Rechnungen zu verhindern und einem Ungleichgewicht von Steuer und Vorsteuerabzug zu begegnen sowie die unberechtigte Ausgabe von Abrechnungen mit gesondert ausgewiesener Steuer zu verhindern, die eine Gefährdung des Steueraufkommens dadurch herbeiführt, dass der Empfänger der Abrechnung in den Stand versetzt wird, unberechtigt einen Vorsteuerabzug vorzunehmen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 25. September 2013 XI R 41/12, BFHE 243, 69, BStBl II 2014, 135, Rz 12 und 13, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH und des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--). Derjenige, der mit einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG) oder einer anderen Urkunde das Umsatzsteueraufkommen

gefährdet oder schädigt, muss hierfür einstehen (BFH-Urteil vom 7. April 2011 V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954, Rz 13).

- 43** b) Nach diesen Grundsätzen schuldet die Klägerin gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG die mit Ausgabe der von ihr ausgestellten Rechnungen entstandene Steuer.
- 44** Das FG hat festgestellt, dass keine tatsächlichen Lieferungen von und an die Klägerin stattgefunden haben, da die angeblich an die Klägerin liefernden Gesellschaften entweder nicht existent bzw. wirtschaftlich inaktiv waren oder --im Fall der H-GmbH-- tatsächlich keine Geschäftsbeziehungen zur Klägerin unterhielten. Diese Feststellungen verstoßen weder gegen Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze und wurden von der Klägerin --wie oben unter 2. dargelegt-- nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen angegriffen. Der Senat ist damit an diese Feststellungen gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 19. Mai 2010 XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132, Rz 33; vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 29 und 30; vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, BFH/NV 2014, 471, Rz 43 und 44).
- 45** c) Entgegen der Ansicht der Klägerin kommt es nicht darauf an, ob sie Kenntnis von einer ggf. unberechtigten Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bei der B-GmbH hatte. Maßgeblich ist allein die durch die Klägerin erfolgte Ausstellung einer Rechnung über eine tatsächlich nicht ausgeführte Leistung. Der gesetzliche Tatbestand in § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG verlangt weder, dass der Aussteller der Rechnung (bzw. der Urkunde) deren missbräuchliche Verwendung durch den Rechnungsempfänger kennt, noch ist eine dahin gehende Absicht erforderlich (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. März 2006 V R 46/03, BFH/NV 2006, 1365, unter II.1.a, Rz 14; in BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954, Rz 13, m.w.N.).
- 46** d) Im Streitfall war --entgegen der Auffassung der Klägerin-- die mit Ausgabe der Rechnung eingetretene Gefährdung des Steueraufkommens auch nicht wieder dadurch beseitigt, dass die Steuerfahndung das für die Besteuerung der Rechnungsempfänger zuständige FA hätte informieren müssen.
- 47** aa) Für den Fall, dass eine mit Ausgabe der Rechnung eingetretene Gefährdung des Steueraufkommens nachträglich wieder entfällt, sieht § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG vor, dass der nach den Sätzen 1 und 2 geschuldete Steuerbetrag berichtigt werden kann, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist nach § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG (nur) dann beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist beim FA gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG eingetreten sind (§ 14c Abs. 2 Satz 5 UStG). Die aufgrund des unrichtigen Steuerausweises entstandene Umsatzsteuer besteht bis zur --ohne Rückwirkung eintretenden-- Berichtigung des Steuerbetrags (§ 14c Abs. 2 Satz 5 UStG; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92, unter II.3.b bb, Rz 39; ebenso BFH-Beschluss vom 19. Mai 2015 V B 133/14, BFH/NV 2015, 1116, Rz 6, m.w.N.). Eine rückwirkende Berichtigung eines unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrags widerspricht dem Regelungszweck von § 14c Abs. 2 UStG (vgl. zu § 14 Abs. 2 UStG in der bis 2003 geltenden Fassung: BFH-Beschluss vom 6. April 2005 V B 60/04, BFH/NV 2005, 1976, unter II.b, Rz 15).
- 48** bb) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Eine Berichtigung der streitgegenständlichen Umsatzsteuer 2011 kommt bereits nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin nicht in Betracht. Sie hat selbst ausgeführt, dass sie die Rechnungen erst im August 2012 berichtigt hat. Unter diesen Umständen ist eine Berichtigung noch im streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum 2011 ausgeschlossen.
- 49** cc) Eine über § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG hinausgehende Möglichkeit, wie eine eingetretene Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt werden kann, sieht das nationale Recht nicht vor. Soweit die Klägerin im Ergebnis meint, die Gefährdung des Steueraufkommens könne auch aufgrund anderer Umstände "entfallen" bzw. i.S. des § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG beseitigt werden, stellt sich diese Frage im Streitfall nicht; denn es ist weder vom FG festgestellt noch von der Klägerin vorgetragen worden, dass das für die Besteuerung der B-GmbH zuständige Finanzamt Y überhaupt Informationen über die Ermittlungsergebnisse der Steuerfahndung des Finanzamts X --deren Bericht vom 6. August 2012 datiert-- hatte. Die von der Klägerin vertretene Auffassung liefe im Übrigen darauf hinaus, dass die Steuerfahndung stets alle beteiligten Finanzämter über noch nicht abgeschlossene Ermittlungen unterrichten müsste. Dies ist abzulehnen.
- 50** e) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin angeführten Rechtsprechung des EuGH.



- 51** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wird der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer durch die von den Mitgliedstaaten vorzusehende Möglichkeit gewahrt, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist oder wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. z.B. EuGH-Urteile LVK - 56 vom 31. Januar 2013 C-643/11, EU:C:2013:55, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 346, Rz 48; FIRIN vom 13. März 2014 C-107/13, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 55; ebenso die von der Klägerin zitierten EuGH-Urteile Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19. September 2000 C-454/98, EU:C:2000:469, UR 2000, 470, Rz 56 bis 58, und Stadeco vom 18. Juni 2009 C-566/07, EU:C:2009:380, UR 2009, 647, Rz 35 und 36). Dies ist vorliegend durch die Klägerin im Streitjahr nicht geschehen.
- 52** 4. Das FG hat den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen zu Recht versagt.
- 53** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Diese Vorschriften beruhen im Streitjahr 2011 auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL.
- 54** b) Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass tatsächlich eine Leistung ausgeführt worden ist. Nach ständiger Rechtsprechung von EuGH und BFH erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist; vielmehr muss die ausgewiesene Steuer aufgrund der tatsächlich erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung geschuldet werden (vgl. z.B. EuGH-Urteile Genius Holding vom 13. Dezember 1989 C-342/87, EU:C:1989:635, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 632; Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11, EU:C:2012:774, UR 2013, 195, Rz 31; Stroy trans vom 31. Januar 2013 C-642/11, EU:C:2013:54, UR 2013, 275, Rz 42; LVK - 56, EU:C:2013:55, UR 2013, 346, Rz 47; FIRIN, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 54; ebenso BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695; vom 24. Februar 1994 V R 43/92, BFH/NV 1995, 358, unter II.2.b, Rz 14; vom 10. Dezember 2008 XI R 57/06, BFH/NV 2009, 1156, unter II.1., Rz 19).
- 55** c) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass der Klägerin kein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der einzelnen Lieferanten zusteht, da die gegenüber der Klägerin von den einzelnen Lieferanten abgerechneten Lieferungen tatsächlich nicht erfolgt sind (zur Bindung des Senats an diese Feststellungen, s.o. unter 3.b).
- 56** 5. Ob Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes, wie sie die Klägerin in der Klagebegründung geltend gemacht hat, nicht im Rahmen des Umsatzsteuer-Festsetzungsverfahrens berücksichtigt werden können, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war die Klägerin nicht gutgläubig. So hat sie die tatsächliche Geschäftstätigkeit der ihr unbekanntem Lieferanten nicht geprüft, obwohl der Kontakt zu diesen --ebenso wie zu ihrem Abnehmer B-GmbH-- von G vermittelt worden ist, der ihre zusätzliche Zwischenschaltung nicht nachvollziehbar erklären konnte und zudem die zur Zahlung der Lieferanten ausgestellten Schecks selbst entgegengenommen hat. Darüber hinaus wirkte sie zumindest insoweit aktiv mit, als sie Vermerke zur Art und Weise der Lieferung auf Unterlagen angebracht hat, ohne die zu Grunde liegenden Warenlieferungen tatsächlich zu sehen. Unter diesen Umständen hat das FG die Gutgläubigkeit der Klägerin zu Recht abgelehnt. Sie hätte jedenfalls erkennen können, dass ihre Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen waren. Die fahrlässige Unkenntnis von der Einbeziehung in einen Betrug schließt einen Gutgläubensschutz aus (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2014 V B 19/14, BFH/NV 2015, 243, Rz 6; s. auch z.B. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2014 XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534).
- 57** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)