

Urteil vom 02. März 2016, V R 16/15

Vertrauensschutz anlässlich der Änderung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei unrichtigem Steuerausweis - Berichtigung der Vorsteuer in diesen Fällen

BFH V. Senat

AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 14, UStG § 14c Abs 1, UStG § 17 Abs 1, UStG § 15

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. November 2014, Az: 5 K 238/13

Leitsätze

1. NV: Mit dem BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) hat sich die Rechtsprechung gegenüber dem BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 V R 110/88 (BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779) im Sinne von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geändert .
2. NV: In Fällen, in denen aufgrund der Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO die Vorsteuer nach den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 zu berichtigen ist, erfordert die Berichtigung der Vorsteuer beim Leistungsempfänger nach Rechnungsberichtigung nicht, dass der Rechnungsaussteller die vom Leistungsempfänger an ihn bezahlte Umsatzsteuer bereits an den letzteren zurückgezahlt hat .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24. November 2014 5 K 238/13 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer 2004 wird unter Abänderung des Steuerbescheids des Beklagten vom 12. November 2009 auf 382.648,46 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des ersten Rechtsgangs und des Verfahrens vor dem Finanzgericht im zweiten Rechtsgang hat die Klägerin zu 46 v.H. und der Beklagte zu 54 v.H. zu tragen. Die Kosten des Revisionsverfahrens im zweiten Rechtsgang hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine KG, bezog in den Jahren 1993 bis 1997 von der T-GmbH Zeitschriften, denen Datenträger mit Shareware-Programmen beigelegt waren. Sie ist Rechtsnachfolgerin der A KG, die ebenfalls solche Zeitschriften von der T-GmbH bezog. Die T-GmbH erteilte Rechnungen unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Die Klägerin und die A KG nahmen für die Jahre 1993 bis 1997 daraus den Vorsteuerabzug in Anspruch. Die nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 1997 ging am 15. Juni 1998 bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein, die nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärungen der A KG für 1995 und 1996 am 12. August 1996 und 30. Januar 1998.
- 3 Im Anschluss an eine bei der T-GmbH durchgeführte Außenprüfung ging die für die T-GmbH zuständige Finanzbehörde davon aus, dass die Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. der Anlage Nr. 49 dem ermäßigten Steuersatz unterlagen. Im September 2004 berichtigte die T-GmbH daher die der Klägerin und der A KG erteilten Rechnungen.
- 4 Aufgrund dieser Rechnungsberichtigung ging das FA davon aus, dass der Vorsteuerabzug bei der Klägerin nach § 17

UStG für das Jahr der Rechnungskorrektur zu berichtigen sei und änderte den für das Streitjahr 2004 ergangenen Umsatzsteuerbescheid der Klägerin gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) dahingehend, dass die Umsatzsteuer wegen der niedrigeren Vorsteuer von 365.588,56 € auf zuletzt 403.033,46 € erhöht wurde. Die Vorsteuerbeträge in den Jahren des Leistungsbezugs (1993 bis 1997) wurden nicht geändert. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 5 Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Auf die Revision des FA hob der Bundesfinanzhof (BFH) dieses Urteil mit Urteil vom 25. April 2013 V R 2/13 (BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844) auf und wies die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Er führte aus, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs komme im Streitjahr in Betracht, wenn das FA wegen Vertrauensschutzes nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO an einer Änderung der Steuerbescheide für 1993 bis 1997 gehindert war. Das FG sollte feststellen, ob diese Steuerbescheide im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Senatsurteils vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) am 6. August 1998 noch nach § 164 Abs. 2 AO oder anderen Korrekturvorschriften änderbar waren und ob der charakterbestimmende Schwerpunkt der Leistungen der T-GmbH in der Lieferung der Zeitschrift oder der Lieferung der CDs bestand.
- 6 Das FG gab der Klage auch im zweiten Rechtsgang vollumfänglich statt. Zur Begründung führte es aus, zwar habe der charakterbestimmende Schwerpunkt der Leistungen der T-GmbH in der Lieferung der Zeitschriften bestanden, so dass die darüber ausgestellten Rechnungen einen unrichtigen Umsatzsteuerausweis enthielten, allerdings lägen die Voraussetzungen des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht vor. Von den Steuerbescheiden für die Jahre 1993 bis 1997 seien im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Senatsurteils in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 nur der Umsatzsteuerbescheid für 1997 für die Klägerin und die Umsatzsteuerbescheide für 1995 und 1996 für die A KG noch abänderbar gewesen. Auch insofern hätte allerdings keine Änderungssperre bestanden, weil die Rechtsprechung des BFH bis zum Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 mit dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Genius Holding vom 13. Dezember 1989 C-342/87 (EU:C:1989:635) unvereinbar sei, so dass die Rechtslage unklar gewesen sei und kein schutzwürdiges Vertrauen habe entstehen können.
- 7 Mit der Revision wendet sich das FA dagegen, dass das FG Vertrauensschutz hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheids für 1997 für die Klägerin und der Umsatzsteuerbescheide für 1995 und 1996 für die A KG verneint hat. Das FG habe § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zutreffend angewendet.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. November 2014 aufzuheben, die Umsatzsteuer 2004 auf 382.648,46 € festzusetzen und die Klage im Übrigen abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Sie verteidigt das angefochtene Urteil. Im Übrigen sei die Wirksamkeit der Rechnungsberichtigung zweifelhaft, da die T-GmbH nicht nur den Steuersatz berichtigt, sondern auch die Bemessungsgrundlage dergestalt angepasst habe, dass sich trotz des berichtigten Steuersatzes der Bruttobetrag nicht geändert habe.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Festsetzung der Umsatzsteuer gemäß dem Antrag des FA und Abweisung der Klage im Übrigen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klägerin war trotz der geänderten Rechtsprechung des BFH in den Jahren 1993 bis 1997 aus Vertrauensschutzgründen zum Abzug der ausgewiesenen Vorsteuer berechtigt (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO). Sie musste sich daher im Jahr der Rechnungskorrektur (2004) nach der alten, aufgegebenen Rechtsprechung behandeln lassen.
- 12 1. Das FG hat § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO rechtsfehlerhaft angewendet, indem es die Voraussetzungen dieser Vorschrift wegen einer vermeintlich unklaren Rechtslage verneint hat.
- 13 Nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

- 14** a) Zur Frage, ob der Vorsteuerabzug eine gesetzlich entstandene Steuer voraussetzt, hat sich die Rechtsprechung des Senats geändert.
- 15** aa) Nach der ursprünglichen Rechtsprechung des BFH war die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer abziehbar (Senatsurteil vom 19. Mai 1993 V R 110/88, BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779), so dass z.B. auch ein Steuerausweis für eine steuerfreie Leistung zum Vorsteuerabzug berechnete.
- 16** bb) An dieser Rechtsprechung hat der BFH nicht festgehalten. Nach der --unionsrechtlich gebotenen-- Rechtsprechungsänderung durch das Senatsurteil vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) ist der Leistungsempfänger im Umfang eines unrichtigen Steuerausweises in einer Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechnete, sodass z.B. ein Steuerausweis für eine steuerfreie Lieferung nicht zum Vorsteuerabzug berechnete.
- 17** b) Entgegen der Entscheidung des FG handelt es sich bei dem Senatsurteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 um eine Rechtsprechung i.S. des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO.
- 18** aa) Für die Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bedarf es keiner ständigen Rechtsprechung. Es genügt bereits eine ausdrückliche oder jedenfalls eindeutige Entscheidung (BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, unter II.3.c).
- 19** bb) Das Senatsurteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 stellt eine solche ausdrückliche und eindeutige Entscheidung dar. Das EuGH-Urteil Genius Holding (EU:C:1989:635) steht dem nicht entgegen. Es war zum Zeitpunkt des Senatsurteils in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 bereits veröffentlicht und wurde in dem Senatsurteil berücksichtigt. Im Hinblick auf diese zeitliche Abfolge war das zuerst (1989) veröffentlichte EuGH-Urteil nicht geeignet, Zweifel an der Rechtsprechung des Senats aus dem Jahr 1993 zu begründen.
- 20** 2. Die Sache ist spruchreif und die Klage teilweise abzuweisen. Soweit bei der Klägerin die Versagung des Vorsteuerabzugs entsprechend der geänderten Rechtsprechung im Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 wegen § 176 AO nicht in Betracht kam, ist entsprechend der alten Rechtsprechung die Vorsteuer für das Jahr der Rechnungsberichtigung (2004) zu korrigieren.
- 21** a) Die Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO hat zur Folge, dass zugunsten des Steuerpflichtigen die bisherige Rechtslage vor Änderung der Rechtsprechung weiterhin maßgeblich ist. Er ist deshalb hinsichtlich der Berechnung zum Vorsteuerabzug so zu stellen, wie er bei Weitergeltung der bisherigen Rechtsprechung stünde (Senatsurteil vom 11. Oktober 2007 V R 27/05, BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.4.; in BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844, Rz 20).
- 22** Nach der bis zur Rechtsprechungsänderung maßgeblichen Rechtsauffassung war die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer abziehbar. Der Leistungsempfänger hatte deshalb bei Berichtigung der Rechnung durch den Leistenden den --nach früherer Auffassung zu Recht-- in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG für den Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem die Rechnung berichtigt worden war (Senatsurteile in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.4.; in BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844, Rz 21).
- 23** b) Danach ist das FG-Urteil nur teilweise richtig.
- 24** aa) Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben, soweit die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer in Steuerbescheiden berücksichtigt war, die am 6. August 1998 nicht mehr aufgehoben oder geändert werden konnten. Insoweit greift § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht ein. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO setzt voraus, dass für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids eine Korrekturgrundlage besteht (Senatsurteil in BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844, unter II.3.a). Soweit es daran fehlt, ist auch eine Berichtigung der Vorsteuer entsprechend der früheren Rechtsprechung im Besteuerungszeitraum der Rechnungsberichtigung ausgeschlossen.
- 25** bb) Demgegenüber war die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, die in dem Umsatzsteuerbescheid für 1997 für die Klägerin und in den Umsatzsteuerbescheiden für 1995 und 1996 für die A KG berücksichtigt war, im Streitjahr zu berichtigen. Die Änderung dieser Bescheide war nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ausgeschlossen und die Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs entsprechend der alten Rechtsprechung waren im Streitfall erfüllt. Den Steuerbescheiden lag, wie das FG nunmehr festgestellt hat, ein unrichtiger Steuerausweis zugrunde, der im Streitjahr 2004 berichtigt wurde.
- 26** c) Die Klägerin kann gegen die Berichtigung im Streitjahr nicht einwenden, dass die berichtigten Rechnungen der T-

GmbH über einen unveränderten Bruttobetrag ausgestellt sind und die T-GmbH die ursprünglich zu viel ausgewiesene Umsatzsteuer nicht an sie zurückgezahlt hat. Selbst wenn dies der Fall war, würde es nicht zur Unwirksamkeit der Berichtigung führen.

- 27** aa) Der Wirksamkeit der Berichtigung der Steuerbeträge steht es nicht entgegen, dass der Leistende weiterhin das vorherige zivilrechtliche Entgelt fordert (Senatsurteil vom 25. Februar 1993 V R 112/91, BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643, unter II.2.c). Die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu prüfen (Senatsurteil in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.1.a bb (4), m.w.N.).
- 28** bb) Für die Berichtigung der Vorsteuer beim Leistungsempfänger nach Rechnungsberichtigung ist auch nicht erforderlich, dass der Rechnungsaussteller die vom Leistungsempfänger an ihn bezahlte Umsatzsteuer bereits an den Letzteren zurückgezahlt hat (Senatsurteil in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.5., m.w.N.; a.A. Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. September 2014 5 K 99/13, Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 780; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 210 ff., m.w.N.; Robisch, Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 343, 344). Rückzahlungsansprüche des Leistungsempfängers sind auf dem Zivilrechtsweg zu verfolgen (Senatsurteil in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.6.b). Hieran hält der Senat jedenfalls für Sachverhalte fest, in denen --wie im Streitfall-- die Änderung der ursprünglichen Steuerbescheide entsprechend dem Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ausgeschlossen ist und die Vorsteuer nach den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 zu berichtigen ist.
- 29** Soweit die Finanzverwaltung die Berichtigung der Rechnung nur nach Rückzahlung der zu hoch ausgewiesenen Steuer zulassen will, betrifft dies mit dem Streitfall nicht vergleichbare Sachverhalte.
- 30** Wurde ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt und steht dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zu, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig (Abschn. 14c.1 Abs. 5 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- i.d.F. vom 7. Oktober 2015, BStBl I 2015, 782).
- 31** Die Finanzverwaltung geht dabei mit der Rechtsprechung seit dem Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 davon aus, dass der Leistungsempfänger die zu hoch ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE). Diese Rechtsprechung findet im Streitfall aber keine Anwendung. Der Senat muss daher nicht entscheiden, ob sich aus ihr Gründe ergeben, die Berichtigung der Rechnung nur nach Rückzahlung des Mehrbetrags an den Leistungsempfänger zuzulassen.
- 32** 3. Auch der Höhe nach ist die Vorsteuerberichtigung nach §§ 14c, 17 UStG, soweit sie noch strittig ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat dazu keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen, der Senat kann dies allerdings der Einspruchsentscheidung entnehmen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 25. September 2014 III R 5/13, BFH/NV 2015, 811, Rz 19, m.w.N.). Daraus ergibt sich eine Minderung der Vorsteuer jedenfalls in dem Umfang, wie er dem Antrag des FA zugrunde liegt. Über eine weitere Minderung hat der Senat nicht zu entscheiden (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 33** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da sich der Streitwert im zweiten Rechtsgang im Revisionsverfahren verringert hat, ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten angemessen (vgl. Senatsurteil vom 10. Dezember 2009 V R 13/08, BFH/NV 2010, 960, Rz 19; BFH-Urteil vom 3. Juli 2014 III R 41/12, BFHE 247, 125, Rz 31; jeweils m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de