Urteil vom 30. März 2010, VII R 17/09

Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids über einen aufgrund Bescheidaufhebung bestehenden Erstattungsanspruch - Keine Klärung der Steuerpflicht im Abrechnungsverfahren - Widersprüchliche Angaben im Festsetzungsverfahren und Erhebungsverfahren

BFH VII. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 218 Abs 2, BGB § 242

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. März 2009, Az: 11 K 2484/04

Leitsätze

1. NV: Im Abrechnungsverfahren kommt es allein auf die formelle Bescheidlage an. Hat das FA den Umsatzsteuerbescheid wegen des Vorbringens aufgehoben, nicht der Unternehmer, der Bescheidadressat ist, sondern ein anderer Unternehmer habe die betreffenden Umsätze getätigt, hat jener Unternehmer einen Anspruch auf Erstattung der auf seine Rechnung geleisteten Umsatzsteuer, auch wenn später behauptet wird, er habe tatsächlich doch diese Umsätze getätigt. Die Frage, welche Version zutrifft, kann nicht im Erhebungsverfahren geklärt werden .

2. NV: Ein auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützter Anspruch des FA gegen den erstattungsberechtigten Unternehmer auf Abschluss eines Verrechnungsvertrags zugunsten des umsatzsteuerpflichtigen Unternehmers kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn das FA es versäumt hat, die Steuer gegen diesen festzusetzen .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft ein Baugeschäft und eine Gaststätte. 1992 beschlossen die beiden Gesellschafter X und Y die Auflösung der Klägerin und gründeten getrennte Kapitalgesellschaften für die beiden Geschäftsbereiche. Zusammen mit einer anderen Gesellschafterin gründete X 1993 außerdem die Z-Bau-oHG, die er im September 1993 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) anmeldete, wobei angegeben wurde, dass die Klägerin zum 30. Juni 1993 eingestellt und ihr Betrieb im Ganzen der Z-Bau-oHG übertragen worden sei.

2 Im November 1993 und Januar 1994 gingen beim FA unter der Firma und der Steuernummer der Klägerin eine Umsatzsteuererklärung 1993 bzw. eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 1993 ein, die von X unterzeichnet waren. In dem gegen den Umsatzsteuerbescheid 1993 gerichteten Einspruchs- und Klageverfahren sowie in dem Klageverfahren gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1993 machte Y geltend, die Klägerin sei seit November 1992 als aufgelöst anzusehen. Die Aufteilung ihrer Geschäftsbereiche auf je einen der Gesellschafter sei praktiziert worden; X habe das Baugeschäft fortgeführt, weshalb der Umsatzsteuerbescheid 1993 Umsätze des von X geführten Baugeschäfts erfasse. Im Verlauf der die Umsatzsteuer betreffenden Verfahren setzte das FA die Umsatzsteuer zunächst niedriger fest, hob aber schließlich den Umsatzsteuerbescheid 1993 auf.

3 Da streitig blieb, wem die Umsatzsteuerzahlungen zuzuordnen seien, wies das FA mit Abrechnungsbescheid zur Umsatzsteuer 1993 vom 8. Dezember 2003 einen Erstattungsanspruch in Höhe von ... DM sowie zu erstattende Verspätungszuschläge zur Umsatzsteuer in Höhe von ... DM als durch Umbuchung auf die Steuernummer der Z-Bau-oHG erloschen aus.

4 Auf die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage änderte das Finanzgericht (FG) den Abrechnungsbescheid dahin, dass es einen Erstattungsanspruch der Klägerin aus der Umsatzsteuer 1993 in Höhe von ... DM feststellte. Da das FA den Umsatzsteuerbescheid 1993 aufgehoben habe, fehle es an einem Rechtsgrund für die geleisteten Umsatzsteuerzahlungen, die somit zu erstatten seien. Erstattungsberechtigt sei derjenige, auf dessen Rechnung eine Zahlung ohne rechtlichen Grund bewirkt worden sei, also derjenige, dessen --möglicherweise nur vermeintliche-- Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zahlungszeitpunkt

dem FA erkennbar gewesen sei, habe getilgt werden sollen. Danach sei die Klägerin erstattungsberechtigt und der Erstattungsbetrag zu Unrecht auf die Steuernummer der Z-Bau-oHG umgebucht worden. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen seien nämlich unter der Firma und der Steuernummer der Klägerin abgegeben worden, was jedenfalls durch die Voranmeldung für März 1993 belegt werde, und ebenso die Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Dementsprechend habe das FA die Steuer gegen die Klägerin festgesetzt. Die auf die Umsatzsteuer 1993 vorgenommenen Zahlungen seien deshalb auf Rechnung der Klägerin bewirkt worden. Ob sich etwas anderes ergäbe, wenn die erklärten Umsätze tatsächlich von einem anderen Unternehmer erzielt worden wären, könne offenbleiben, da sich Derartiges nicht feststellen lasse. Die Klägerin sei im ersten Halbjahr 1993 noch nicht beendet gewesen; sie sei erst im Juni 1993 beim Gewerbeamt abgemeldet und die Z-Bau-oHG sei erst zum Juli 1993 angemeldet und im August 1994 im Handelsregister eingetragen worden. Etwaige Unklarheiten, welcher Unternehmer die erklärten Umsätze erzielt habe, seien nicht im Erhebungsverfahren zu klären. Auch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben könnten die seitens der Klägerin erklärten Umsätze nicht der Z-Bau-oHG zugerechnet werden.

5 Mit seiner Revision macht das FA geltend, dass die Klägerin, soweit sie im Festsetzungsverfahren ihre Auflösung zum 1. Januar 1993 geltend gemacht habe, diesen Vortrag nach Treu und Glauben auch im Erhebungsverfahren gegen sich gelten lassen müsse. Im früheren Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1993 habe die Klägerin vorgetragen, ihre beschlossene Liquidation und die Aufteilung der Unternehmensteile Baugeschäft und Gaststätte auf die beiden Gesellschafter sei zum 1. Januar 1993 auch tatsächlich durchgeführt worden. Dem habe sich damals das FG angeschlossen und ihm (dem FA) nahe gelegt, den Feststellungsbescheid aufzuheben. Das Gleiche sei in dem Verfahren betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung 1993 vorgetragen worden. Zwar sei zunächst nur die Herabsetzung der Umsatzsteuer wegen einer streitigen Rechnung beantragt, dann sei aber gegen den entsprechend geänderten Bescheid wieder Einspruch eingelegt und dessen Aufhebung beantragt worden, was dann auch nach Rücksprache mit der Berichterstatterin des zuständigen FG-Senats geschehen sei. Im vorliegenden Rechtsstreit gegen den Abrechnungsbescheid stelle die Klägerin den Sachverhalt nunmehr ganz anders dar und gebe an, dass ihre Teilung zwar geplant gewesen sei, sich aber als unmöglich herausgestellt habe, und dass sie sämtliche Umsätze 1993 getätigt und die darauf zu zahlende Umsatzsteuer entrichtet habe. Da sich die Klägerin hiermit in Widerspruch zu ihrem eigenen früheren nachhaltigen Verhalten setze, sei es folgerichtig, wenn unter Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben dem Abrechnungsbescheid zur Umsatzsteuer 1993 gleiche Rechtsverhältnisse zugrunde gelegt und die auf das erste Halbjahr 1993 für die Klägerin gebuchten Umsätze und Zahlungen dem neuen Unternehmen Baugeschäft zugeordnet würden. Auch die für 1993 abgegebenen Umsatzsteuererklärungen seien diesem Unternehmen zuzuordnen und die entsprechenden Zahlungen seien auf Rechnung dieses Unternehmens bewirkt worden, so dass davon auszugehen sei, dass das neue Unternehmen Baugeschäft seine Umsätze unter einer falschen Steuernummer angemeldet und die Umsatzsteuer unter einer falschen Steuernummer entrichtet habe. Es sei treuwidrig, wenn die Klägerin etwas zurückfordere, was nach dem neuen Vortrag im Rahmen eines neu zu erlassenden Umsatzsteuerbescheids wieder gezahlt werden müsse.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht einen Erstattungsanspruch der Klägerin aus der Umsatzsteuer 1993 festgestellt. Der anderslautende angefochtene Abrechnungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

7 1. Zutreffend hat das FG unter Hinweis auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats ausgeführt, dass im Abrechnungsverfahren auf die formelle Bescheidlage und nicht auf die materielle Rechtslage abzustellen ist (vgl. Senatsurteil vom 23. August 2001 VII R 94/99, BFHE 196, 18, BStBl II 2002, 330). Nach der formellen Bescheidlage besteht im Streitfall ein auf geleisteten Zahlungen auf die Umsatzsteuer 1993 beruhender Erstattungsanspruch der Klägerin.

8 Der in Gestalt eines gegen die Klägerin ergangenen Umsatzsteuerbescheids 1993 bestehende Rechtsgrund für geleistete Umsatzsteuerzahlungen 1993 ist weggefallen, weil dieser Bescheid aufgehoben worden ist. Die Klägerin hat daher nach § 37 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Abgabenordnung einen Anspruch auf Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer 1993, weil die entsprechenden Zahlungen seinerzeit auf ihre Rechnung bewirkt worden sind. Insoweit ist das FG --wiederum in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats-- davon ausgegangen, dass eine Zahlung auf Rechnung desjenigen bewirkt worden ist, dessen Steuerschuld nach dem Willen des

Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte (Senatsurteile vom 4. April 1995 VII R 82/94, BFHE 177, 224, BStBl II 1995, 492; in BFHE 196, 18, BStBl II 2002, 330; vom 30. September 2008 VII R 18/08, BFHE 222, 235, BStBl II 2009, 38), und hat für den Streitfall angenommen, dass in Anbetracht der unter der Firma und der Steuernummer der Klägerin abgegebenen Steuer-Voranmeldungen bzw. Jahres-Steuererklärung sowie des dementsprechend gegenüber der Klägerin ergangenen Umsatzsteuerbescheids 1993 die darauf geleisteten Zahlungen als auf Rechnung der Klägerin bewirkt anzusehen seien. An diese festgestellten Tatsachen und die darauf beruhende Tatsachenwürdigung des FG ist der erkennende Senat mangels zulässiger und begründeter Revisionsgründe gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 222, 235, BStBl II 2009, 38). Das FA würdigt lediglich die Umstände anders als das FG, wenn es meint, es habe angesichts des Zusatzes "Baugeschäft" Anlass gehabt, die Umsatzsteuervoranmeldungen und die entsprechenden Zahlungen trotz der angegebenen "alten" Steuernummer dem neuen Unternehmensteil "Baugeschäft", d.h. der Z-Bau-oHG, zuzuordnen.

9 2. Der nach dem Vorbringen des FA im Verlauf der vorangegangenen gerichtlichen Verfahren wechselnde Sachvortrag der Klägerin bzw. ihres Gesellschafters Y ändert an dieser formellen Bescheidlage und dem darauf beruhenden Erstattungsanspruch der Klägerin nichts.

10 a) Sollte der Sachvortrag des Y aus den früheren gerichtlichen Verfahren, wie er vom FA als Grund für die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids 1993 dargestellt wird, wonach Umsätze aus dem Baugeschäft keine Umsätze der Klägerin, sondern Umsätze der neu gegründeten Z-Bau-oHG waren, nicht zutreffen --wie nunmehr vorgetragen--, fehlte es gleichwohl an einem Rechtsgrund für die auf Rechnung der Klägerin bewirkten Umsatzsteuerzahlungen, denn es ist weder der den Umsatzsteuerbescheid 1993 aufhebende Bescheid zurückgenommen noch ein neuer Umsatzsteuerbescheid 1993 gegen die Klägerin erlassen worden. Die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids ist --wie ausgeführt-- allein nach der formellen Bescheidlage zu beurteilen, wie sie sich aufgrund der vorliegenden Verwaltungsakte und deren Verwirklichung durch Leistungen der Beteiligten ergibt und nicht nach dem Ergebnis, welches aus Gründen materieller Gerechtigkeit erstrebenswert erscheint (Senatsurteil vom 26. November 1996 VII R 49/96, BFH/NV 1997, 537).

11 b) Sollte dieser Sachvortrag hingegen zutreffen, weil die Klägerin 1993 bereits aufgelöst war --was das FG im Übrigen nicht hat feststellen können--, fehlte es ebenfalls an einem Rechtsgrund für die Umsatzsteuerzahlungen der Klägerin. Darüber hinaus entspräche in diesem Fall die formelle Bescheidlage sogar der materiellen Rechtslage, da die Klägerin mangels steuerbarer Umsätze keine Umsatzsteuer schuldete. Die Ansicht des FA, der neue Sachvortrag der Klägerin zu der Frage, wem die Baugeschäft-Umsätze zuzurechnen seien, diene allein Erstattungszwecken, ist daher schon deshalb nicht begründet, weil die Klägerin auch einen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Umsatzsteuer hätte, wenn es bei dem Vorbringen des Y aus den früheren Gerichtsverfahren geblieben wäre.

12 c) Das FA ist auch nicht unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben berechtigt, den zu erstattenden Betrag auf die Steuernummer der Z-Bau-oHG umzubuchen, denn die streitige und bisher ungeklärte Frage, welches Unternehmen die Baugeschäft-Umsätze im Jahr 1993 getätigt hat, lässt sich --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- nicht im Erhebungsverfahren klären, weil sie allein für das Festsetzungsverfahren erheblich ist.

13 Selbst wenn man daher mit dem FA annehmen wollte, dass der --auch im Steuerrechtsverhältnis geltende-- Grundsatz von Treu und Glauben der Klägerin verbietet, sich in Widerspruch zu früheren Angaben ihrer Gesellschafter zu setzen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990; vom 17. Juni 1992 X R 47/88, BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174, m.w.N.), sondern sie sich an früherem, zu steuerlichen Konsequenzen führendem Vorbringen festhalten lassen muss, wären die entsprechenden Folgerungen im Festsetzungsverfahren zu ziehen. Dort wäre zunächst zu klären, ob die Klägerin oder die Z-Bau-oHG die streitigen Umsätze getätigt hat oder ob jedenfalls Letzteres in Anbetracht früheren Vorbringens des Gesellschafters Y unterstellt werden kann. Aber auch wenn dann ein entsprechender Umsatzsteuerbescheid 1993 gegen die Z-Bau-oHG erlassen werden könnte, ließe sich im Erhebungsverfahren mangels Gegenseitigkeit dieser Steueranspruch gegenüber der Z-Bau-oHG nicht mit dem Erstattungsanspruch der Klägerin verrechnen, da die auf die vermeintliche Steuerschuld der Klägerin geleistete Steuerzahlung nicht fiktiv als von der Z-Bau-oHG geleistet angesehen werden kann (vgl. zur entsprechenden Situation eines Erstattungsanspruchs der Organgesellschaft und einer korrespondierenden Umsatzsteuerschuld des Organträgers: Senatsurteil in BFHE 196, 18, BStBl II 2002, 330).

14 Im Übrigen steht im Streitfall einer Umbuchung des Erstattungsanspruchs der Klägerin auf eine Umsatzsteuerschuld der Z-Bau-oHG schon entgegen, dass die vom FA offenbar angenommene Steuerschuld der Z-Bau-oHG nicht

besteht, denn es ist weder festgestellt noch vorgetragen, dass gegen diese ein Umsatzsteuerbescheid 1993 ergangen ist, der eine dem streitigen Erstattungsbetrag entsprechende Steuer festsetzt. Der erkennende Senat hat es zwar bei einer Organschaft für möglich gehalten, aus Treu und Glauben einen Anspruch des FA gegenüber der erstattungsberechtigten Organgesellschaft auf Abschluss eines Verrechnungsvertrags zugunsten des umsatzsteuerpflichtigen Organträgers herzuleiten, hat jedoch zugleich darauf hingewiesen, dass Voraussetzung hierfür eine treuwidrige Vereitelung der Durchsetzung der Steuerforderung des FA ist, weshalb ein solcher aus Treu und Glauben hergeleiteter Anspruch nicht in Betracht kommen kann, wenn das FA andere Möglichkeiten hat bzw. gehabt hätte, seine Steuerforderung durchzusetzen (Senatsurteil in BFHE 196, 18, BStBl II 2002, 330). Hieran jedenfalls scheitert die im Streitfall vom FA vorgenommene, auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützte Umbuchung, denn es ist nicht ersichtlich, weshalb das FA unter der durch die Angaben des Gesellschafters Y begründeten Annahme, die streitigen Umsätze des Jahres 1993 seien nicht von der Klägerin, sondern von der Z-Bau-oHG getätigt worden, keinen Umsatzsteuerbescheid 1993 an diese richtete.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de