Urteil vom 30. März 2011, XI R 12/08

Unzulässigkeit einer Feststellungsklage - Bestimmung des Leistungsempfängers bei Durchführung von Hauptuntersuchungen nach § 29 StVZO - Rechtsweg

BFH XI. Senat

FGO § 33, FGO § 41 Abs 1, UStG § 14, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, StVZO § 29, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1, FGO § 126 Abs 2

vorgehend FG München, 14. November 2006, Az: 3 K 3118/03

Leitsätze

Eine Klage, mit der eine Kfz-Werkstatt gegenüber dem für sie nicht zuständigen Finanzamt des TÜV die Feststellung begehrt, dass sie und nicht der Halter des jeweiligen Kfz Leistungsempfängerin i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG von im Einzelnen aufgezählten und vom TÜV durchgeführten gesetzlichen Hauptuntersuchungen i.S. des § 29 StVZO ist, ist unzulässig, wenn weder über die Steuerbarkeit und Steuerpflicht der Leistung noch über die Höhe des Steuersatzes Streit besteht .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Leistungsempfängerin der in der Sammelaufstellung vom 28. Februar 2003 aufgeführten Leistungen der X-GmbH, der Beigeladenen, ist und deshalb Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung der Beigeladenen i.S. des § 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung hat.

2 Die Klägerin betreibt eine Kfz-Werkstatt. Von ihren Kunden wurde sie beauftragt, deren Fahrzeuge u.a. zur gesetzlichen Hauptuntersuchung gemäß § 29 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) vorzuführen. Dabei hatte sie die Wahl, die Fahrzeuge entweder bei den Prüfstellen der Überwachungsorganisationen vorzufahren oder die Hauptuntersuchung nach einer entsprechenden Terminabsprache mit der Beigeladenen in ihrer Werkstatt von einem Prüfingenieur der Beigeladenen durchführen zu lassen.

3 Mit Schreiben vom 11. März 2003 forderte die Klägerin die Beigeladene auf, ihr für die streitgegenständlichen Leistungen eine Rechnung i.S. des § 14 UStG mit ausgewiesener Umsatzsteuer auszustellen. Dies lehnte die Beigeladene mit Schreiben vom 17. März 2003 ab, weil die Finanzverwaltung seit dem 1. Januar 2003 --unter Abkehr von der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der je nach den Umständen des Einzelfalls entweder die Werkstatt oder der Fahrzeughalter Leistungsempfänger sein konnte-- annehme, dass es nur eine Leistungsbeziehung zwischen dem TÜV und dem jeweiligen Fahrzeughalter geben könne. Zur Begründung verwies sie auf ein Schreiben des Bayerischen Staatsministers der Finanzen vom 20. Oktober 2002 an den Präsidenten des Deutschen Kfz-Gewerbes Bayern e.V. und auf eine Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) München (nunmehr Bayerisches Landesamt für Steuern) vom 9. Januar 2003 (Az. S-7200-199 St 432).

4 Die Klägerin erhob Feststellungsklage gegen den Beklagten und Revisionsbeklagten, das für die Umsatzsteuerveranlagung der Beigeladenen zuständige Finanzamt (FA), mit dem Antrag, festzustellen, dass sie die Leistungsempfängerin für die von ihr im Kundenauftrag veranlassten Hauptuntersuchungen gemäß § 29 StVZO entsprechend der "Sammelauflistung vom 28.2.2003" der Beigeladenen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sei. Der Hauptuntersuchung in ihrer Werkstatt liege ausschließlich ein schuldrechtliches Vertragsverhältnis zwischen ihr und der Beigeladenen zu Grunde.

5 Die Beigeladene erklärte mit Schreiben vom 1. November 2006, sie habe seit vielen Jahren in dem von der Klägerin bereitgestellten Prüfstützpunkt Hauptuntersuchungen gemäß § 29 StVZO durchgeführt und bis Ende 2002 der

Klägerin unter Ausweis der Umsatzsteuer Rechnungen über die Prüfgebühren erstellt. Aus ihrer Sicht seien nicht die Fahrzeughalter die Empfänger der Untersuchungsleistungen gewesen, sondern die Klägerin, die die jeweiligen Prüfaufträge erteilt habe. § 29 StVZO sei nicht geeignet, eine ausschließliche Leistungsbeziehung zwischen der Prüforganisation und dem Fahrzeughalter zu begründen. Die Identität des Halters sei ihr auch nicht mit letzter Sicherheit bekannt, was aber ohne Bedeutung sei, da sich die Untersuchung ausschließlich auf das Fahrzeug und nicht auf den Halter beziehe. Noch mit Schreiben vom 27. Juli 2001 habe der Bayerische Staatsminister der Finanzen die Unbedenklichkeit des zweistufigen Abrechnungsverfahrens bestätigt. Erstmals im September 2002 sei dann auf die geänderte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung des Bundes und der Länder hingewiesen worden. Sie würde es aber vorziehen, zu dem früheren Verfahren zurückzukehren.

6 Das Finanzgericht (FG) bejahte die Zulässigkeit der Feststellungsklage, wies sie aber als in der Sache unbegründet ab. Die Entscheidung ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1115.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Entgegen ihrem und der Beigeladenen Vorbringen habe das FG schlicht unterstellt, sie sei gegenüber der Beigeladenen nicht im eigenen Namen, sondern im Namen der Fahrzeughalter aufgetreten. Für diese Unterstellung bestehe weder nach dem Akteninhalt noch aufgrund rechtlicher Normen oder allgemeiner Rechtsgrundsätze eine Grundlage. Hilfsweise macht sie geltend, das Urteil beruhe auf einer Versagung rechtlichen Gehörs.

8 Die Feststellungsklage sei auch zulässig. Sie sei der richtige Weg, um möglichst schnell Klarheit zu erhalten. Das für sie, die Klägerin, zuständige FA könne ohne Vorlage einer Rechnung mit der Frage des Vorsteuerabzugs nicht befasst werden. Die streitgegenständliche Frage, wer Leistungsempfänger i.S. des § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG einer Leistung eines Unternehmers sei, sei Ausfluss eines abgabenrechtlichen Rechtsverhältnisses, denn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sei eine entsprechende Rechnung i.S. des § 14 UStG Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

9 Von den Zivilgerichten könne die Beigeladene nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 2. November 2001 V ZR 224/00 (BFH/NV Beilage 2002, 115) nicht verpflichtet werden, eine Rechnung an die Klägerin als Leistungsempfängerin auszustellen, da eine zweifelhafte Steuerrechtslage hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsempfängers bestehe.

10 Nach dem BGH-Urteil vom 24. Februar 1988 VIII ZR 64/87 (BGHZ 103, 284) hätte eine zivilrechtliche Entscheidung zu einer steuerrechtlichen Vorfrage schließlich keine Rechtskraftwirkung gegenüber den Finanzbehörden. Eine Verpflichtung der Beigeladenen zur Rechnungsstellung hätte daher zur Folge, dass die Beigeladene zusätzlich Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 UStG 2003 bzw. § 14c UStG 2010 hinsichtlich der weiteren Rechnung schulde und damit bleibend doppelt belastet werde. Der Streitfall sei daher mit der Rechtslage im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Juli 1997 V R 94/96 (BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707) vergleichbar.

11 Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Vorentscheidung festzustellen, dass sie Leistungsempfängerin i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG der in der Sammelauflistung der Beigeladenen vom 28. Februar 2003 aufgeführten Hauptuntersuchungen i.S. des § 29 StVZO ist.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

13 Die Beigeladene werde als beliehener Unternehmer hoheitlich tätig. Ein Leistungsaustausch könne daher nur zwischen dem gemäß § 29 StVZO gesetzlich zur Hauptuntersuchung verpflichteten Fahrzeughalter und der für die Durchführung der Hauptuntersuchung vorgesehenen Prüforganisation zustande kommen. Eine gleichwohl von der Beigeladenen an die Klägerin ausgestellte Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer führe zur Entstehung eines Steueranspruchs nach § 14 Abs. 3 UStG 2003. Auch wenn die Klägerin nach § 4 der Gebührenordnung für Maßnahmen im Straßenverkehr als Kostenschuldnerin in Betracht komme, richte sich ihre Tätigkeit ausschließlich und erkennbar an den Halter.

14 Die Beigeladene schließt sich der Revisionsbegründung der Klägerin an. Sie stellt keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig ist (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Zwar hätte es die Klage als unzulässig abweisen müssen. Das angefochtene Urteil ist aber trotz dieses Rechtsfehlers nicht aufzuheben, weil sein Tenor zutreffend ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20. April 1988 I R 67/84, BFHE 154, 5, BStBl II 1988, 927; vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60).

17 1. Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (Feststellungsklage).

18 Rechtsverhältnis i.S. des § 41 Abs. 1 FGO ist jede aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, durch Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 2003 VII R 39, 43/02, BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828, unter 2.b, m.w.N.).

19 Es muss sich um ein eigenes abgabenrechtliches Verhältnis des Klägers zum FA handeln, da nur hierfür der Finanzrechtsweg eröffnet ist (vgl. § 33 FGO); ein Feststellungsbegehren, das allein die privatrechtlichen Beziehungen eines Klägers zu seinen Vertragspartnern und/oder ausschließlich deren abgabenrechtliche Verhältnisse betrifft, ist unzulässig (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Mai 1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54; vom 11. April 1991 V R 86/85, BFHE 164, 219, BStBl II 1991, 729).

20 Für die Zulässigkeit der Feststellungsklage ist grundsätzlich erforderlich, dass der Kläger ein Interesse an baldiger Feststellung gerade gegenüber dem Beklagten hat (BFH-Urteile vom 7. Juni 1972 I R 172/70, BFHE 106, 414; vom 23. November 1993 VII R 56/93, BFHE 173, 201, BStBl II 1994, 356).

21 2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht erfüllt.

22 a) Die Klägerin will mit ihrem Feststellungsbegehren geklärt wissen, ob entgegen der Rechtsauffassung der Finanzbehörden bei den von einer Werkstatt in Auftrag gegebenen Hauptuntersuchungen nach § 29 StVZO die Werkstatt und nicht deren Kunde der Leistungsempfänger ist. Sie will letztlich erreichen, dass die Beigeladene ihre Rechnungen über die Hauptuntersuchungen wieder an sie adressiert, damit sie, die Klägerin, daraus den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend machen kann. Die Entscheidung über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist aber von dem FA zu treffen, das für die Steuerfestsetzungen gegenüber der Klägerin zuständig ist und das am vorliegenden Verfahren nicht beteiligt ist.

23 b) Allerdings hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707 ausnahmsweise zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes eine Feststellungsklage gegen dasjenige FA für zulässig erachtet, das für die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber der Geschäftspartnerin der dortigen Klägerin zuständig war. Auch im Streitfall ist das beklagte FA nicht für die Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin zuständig. Es ist vielmehr das für die Beigeladene, also die Geschäftspartnerin der Klägerin, zuständige FA.

24 Der BFH hat in dem Urteil in BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707 unter Hinweis auf die damalige Rechtsprechung des BGH ausgeführt, dass grundsätzlich für die gerichtliche Durchsetzung des Anspruchs auf Rechnungserteilung mit Steuerausweis der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten gegeben sei. Er hat das Feststellungsbegehren aber ausnahmsweise deshalb für zulässig erachtet, weil eine steuerrechtliche Vorfrage, nämlich die Frage der Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht eines Vorgangs, umstritten gewesen sei und dem Leistenden nicht das Risiko aufgebürdet werden könne, Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 bzw. Abs. 2 UStG 1993 zu schulden. Eine eventuelle Klage gegen die Geschäftspartnerin auf Erteilung einer Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer wäre an der Rechtsprechung der Zivilgerichte gescheitert, wonach bei zweifelhafter Steuerrechtslage die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer nur verlangt werden könne, wenn die zuständige Finanzbehörde den Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen habe (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 103, 284).

25 c) In seinem Urteil in BFH/NV Beilage 2002, 115 hat der BGH zwar daran festgehalten, dass die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer in den Fällen, in denen ernstliche Zweifel daran bestehen, ob eine

Leistung der Umsatzsteuerpflicht unterliegt, nur verlangt werden kann, wenn die zuständige Finanzbehörde den Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen hat. Er lässt aber ausdrücklich offen, ob bei zweifelhafter Steuerrechtslage eine Verpflichtung zur Rechnungserteilung trotz der bei § 14 Abs. 2 UStG --nunmehr § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG-- gesetzlich uneingeschränkt vorgesehenen und für die Fälle des § 14 Abs. 3 UStG inzwischen durch die Rechtsprechung erweiterten --nunmehr ebenso nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG gesetzlich uneingeschränkt vorgesehenen-- Möglichkeiten zur Korrektur eines unrichtigen Steuerausweises bzw. der hiermit verbundenen Folgen nach wie vor unzumutbar ist (vgl. BGH-Urteil in BFH/NV Beilage 2002, 115, unter II.2.b aa). Denn nach Auffassung des BGH sind die steuerrechtlichen Vorfragen grundsätzlich von den Zivilgerichten selbständig zu beantworten. Nur wenn eine endgültige Beurteilung der objektiven Steuerpflicht auf erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art stößt und damit ernsthaft die Gefahr besteht, dass die Finanzbehörden die Frage der Steuerpflicht abweichend von der Einschätzung der Zivilgerichte beurteilen, dürfen sich diese, um die Sanktionswirkungen des § 14 Abs. 2 und Abs. 3 UStG zu vermeiden, ausnahmsweise mit der Feststellung begnügen, die Steuerrechtslage sei zumindest ernstlich zweifelhaft. Lassen sich die steuerrechtlichen Vorfragen aber ohne Schwierigkeiten klären, dann ist einer Klage auf Rechnungserteilung entweder stattzugeben oder ihr vollständig der Erfolg zu versagen (vgl. BGH-Urteil in BFH/NV Beilage 2002, 115, unter II.2.b bb).

26 d) Der Streitfall ist mit dem Sachverhalt in dem BFH-Urteil in BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707 nicht vergleichbar.

27 aa) Einer eventuellen Klage der Klägerin gegen die Beigeladene auf Erteilung einer an sie adressierten Rechnung stünde nicht das Hindernis einer zweifelhaften steuerrechtlichen Vorfrage entgegen. Denn soweit das hier beklagte FA im Rahmen seiner Zuständigkeit für die Beigeladene zu beurteilen hatte, ob deren im Feststellungsantrag aufgeführten Leistungen der Umsatzsteuerpflicht unterliegen und dies Auswirkungen auf einen Vorsteuerabzug der Klägerin haben könnte, besteht weder über die Steuerbarkeit oder die Steuerpflicht der Leistungen der Beigeladenen noch über die Höhe des Steuersatzes Streit.

28 Deshalb bestünde im Streitfall --anders als in dem vom V. Senat des BFH in BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707 (unter II.2.a aa der Gründe) entschiedenen Fall-- für das FA auch kein Anlass für eine Prüfung, inwieweit die Beigeladene steuerbare und steuerpflichtige Umsätze getätigt hat und ob der gegenüber der Beigeladenen ergangene Umsatzsteuerbescheid zu ändern ist.

29 Zudem ist in der Regel die zivilrechtliche Rechtslage maßgebend dafür, wem gegenüber der Leistende eine Rechnung über von ihm ausgeführte steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen erteilen darf bzw. muss (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a).

30 Denn Leistungsempfänger ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.b der Gründe; BFH-Beschluss vom 22. Februar 2008 XI B 189/07, BFH/NV 2008, 830; BFH-Urteil in BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a, jeweils m.w.N.). Dies hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines Anderen beim Bezug einer Leistung aufgetreten ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.b, m.w.N.; in BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a aa, m.w.N.).

31 bb) Zwar vertritt die Finanzverwaltung nach der Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 24. Juni 2010 - S 7100 A - 228 - St 110 ab dem 1. Januar 2003 die zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmte Auffassung, dass die Überwachungsorganisation als beliehener Unternehmer gegenüber dem Kraftfahrzeughalter einen Hoheitsakt erlasse. Daher liege insoweit ein Leistungsaustausch nur gegenüber dem Kraftfahrzeughalter, nicht jedoch gegenüber der Werkstatt vor. Soweit der Kraftfahrzeughalter von der Kraftfahrzeugwerkstatt eine Rechnung erhalten habe, in der Umsatzsteuer auf die TÜV-Gebühren berechnet und ausgewiesen wurde, sei in Höhe dieses Betrages der Vorsteuerabzug zu versagen. Ebenso stehe der Kraftfahrzeugwerkstatt kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Überwachungsorganisation über durchgeführte Hauptuntersuchungen für Kundenfahrzeuge zu.

32 Ob diese Auffassung zutreffend ist, obliegt aber der Beurteilung desjenigen Gerichts, das über diese Leistungsbeziehung zu entscheiden hat. Das wird --wie dargelegt-- regelmäßig das Zivilgericht sein. Es kann aber im Streitfall, in dem es nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Klägerin und der Beigeladenen um eine Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und einem beliehenen Unternehmer gehen soll, auch die Verwaltungsgerichtsbarkeit sein, wenn das geltend gemachte Rechtsverhältnis von Rechtssätzen des öffentlichen Rechts geprägt sein sollte (vgl. BGH-Beschluss vom 29. April 2008 VIII ZB 61/07, BGHZ 176, 222, BFH/NV Beilage 2008, 320; BGH-Urteil vom 22. März 2001 III ZR 394/99, BGHZ 147, 169, Rz 8 ff.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de