Urteil vom 07. April 2011, V R 44/09

Inanspruchnahme wegen unberechtigten Steuerausweises

BFH V. Senat

UStG § 14 Abs 3 S 2, EWGRL 388/77 Art 21 Nr 1 Buchst c, UStG § 13 Abs 1 Nr 4

vorgehend FG München, 18. März 2009, Az: 14 K 4535/06

Leitsätze

1. Die Inanspruchnahme der in einer Rechnung als Aussteller bezeichneten Person nach § 14 Abs. 3 Satz 2 UStG setzt voraus, dass diese an der Erstellung der Urkunde mitgewirkt hat. Die Grundsätze der Stellvertretung, zu denen auch die Grundsätze der Anscheins- und Duldungsvollmacht gehören, sind dabei zu berücksichtigen (Fortführung von BFH-Urteil vom 28. Januar 1993 V R 75/88, BFHE 171, 94, BStBl II 1993, 357) .

2. Dies gilt auch, wenn jemand in seinem eigenen Namen ein Gewerbe im Interesse eines Dritten, der es tatsächlich betreibt, anmeldet (insoweit Aufgabe von BFH-Urteil vom 24. September 1998 V R 18/98, BFH/NV 1999, 525) .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) meldete zum 1. Januar 1994 bei der Stadt A die gewerbliche Tätigkeit "BC/Verlag" (Verlag) an.

2 Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung wurde festgestellt, dass der Verlag ab Mai 1994 an diverse Unternehmen im gesamten Bundesgebiet unaufgefordert circa 464.000 als Rechnungen bezeichnete Formulare verschickt hatte, die für einen Eintrag in ein noch zu erstellendes Telefaxverzeichnis gelten sollten. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war die Erstellung eines Telefaxverzeichnisses tatsächlich jedoch niemals beabsichtigt.

3 Durch die Übersendung der Rechnungen wurde bei den jeweiligen Empfängern der Eindruck erweckt, bereits einen Auftrag für eine Veröffentlichung in dem Telefaxverzeichnis erteilt zu haben. Der Gesamtbetrag einer "Rechnung" lautete auf 998 DM, die darin enthaltene Umsatzsteuer von 130,17 DM war offen ausgewiesen. In den Rechnungen war die Klägerin als Firmeninhaberin bezeichnet.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an die Ergebnisse der Steuerfahndung die Auffassung, dass die Umsatzsteuer in den Rechnungen zu Unrecht ausgewiesen worden sei. Mit Bescheid vom 21. September 1998 setzte das FA unter Berücksichtigung der aufgrund der gekauften Freistempel ermittelten Anzahl der Rechnungen die Umsatzsteuer 1994 zunächst vorläufig auf 32.610.728 DM fest. Mit Bescheid vom 25. November 2005 setzte es aufgrund einer Schätzung, dass 90 % der Kunden die Rechnungen nicht bezahlt hätten, die Umsatzsteuer auf 2.356.374,53 € (4.608.668 DM) herab. Der dagegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2006).

5 Mit der Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass sie weder Aufgaben der Geschäftsführung noch sonst in irgendeiner Form Tätigkeiten für den Verlag übernommen habe. Vielmehr sei sie bereits seit dem Jahr 1979 Rentnerin gewesen. Im Jahr 1993 hätten die Herren D und E die Idee des Vertriebs eines privaten Telefaxverzeichnisses in K umgesetzt, an der auch ihr Sohn beteiligt gewesen sei. Nachdem dieses Unternehmen "aufgeflogen" sei, habe man zur Fortführung der Geschäftsidee eine unbescholtene Person gesucht, die zur Anmeldung eines entsprechenden Gewerbes bereit gewesen sei. Hierzu habe sie sich auf Drängen ihres Sohnes überreden lassen. Die eigentliche Umsetzung der Geschäftsidee sei durch D und F sowie ihren Sohn erfolgt. Daneben sei eine Buchhalterin tätig gewesen. Sie habe die Rechnungen weder gekannt noch an deren Herstellung mitgewirkt.

6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, § 14 Abs. 3 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) sei ein Gefährdungstatbestand eigener Art mit dem Zweck, die unberechtigte Ausgabe von Abrechnungen mit gesondert ausgewiesener Steuer zu verhindern. Im Streitfall habe die Klägerin mit ihren Unterschriften auf der Gewerbeanmeldung den Rechtsschein gesetzt, dass sie Inhaberin des Verlags sei und die entsprechenden Leistungen erbracht habe. Sie könne sich nicht damit entlasten, nur als "Strohmann" für ihren Sohn gehandelt zu haben. Denn auch ein Strohmann könne Leistender im Sinne des UStG sein. Ohne Bedeutung sei insoweit, ob der Unternehmer seine Leistungsverpflichtungen höchstpersönlich ausführe oder durch andere ausführen lasse und inwiefern ihm der wirtschaftliche Erfolg des Geschäfts verbleibe. Als eine im Geschäftsverkehr auftretende Unternehmerin habe sich die Klägerin um die Belange ihrer Firma kümmern müssen. Sie sei verpflichtet gewesen, die Verwendung von Briefpapier ihres Unternehmens zu überwachen, Abrechnungen gegenüber Auftraggebern zu erstellen sowie die vereinnahmten Entgelte vollständig und wahrheitsgemäß in den Steuererklärungen anzugeben. Sie könne sich nicht damit entschuldigen, dass die Geschäfte tatsächlich von einem Dritten geführt worden seien. Denn hinsichtlich der Überlassung von Aufgaben an Dritte bestehe nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Pflicht des Firmeninhabers zur sorgfältigen Auswahl sowie zur laufenden Überwachung des Dritten bei der Durchführung der ihm übertragenen Aufgaben. Er müsse sich insbesondere so eingehend über den Geschäftsgang unterrichten, dass er unter normalen Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfte rechnen und ein Fehlverhalten des Beauftragten rechtzeitig erkennen könne.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Die Inanspruchnahme nach § 14 Abs. 3 UStG setze Ausstellung und Begebung einer Rechnung sowie nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile vom 24. September 1998 V R 18/98, BFH/NV 1999, 525; vom 16. März 1993 XI R 103/90, BFHE 171, 125, BStBl II 1993, 531) voraus, dass der Steuerschuldner in irgendeiner Weise an der Ausstellung der Urkunde beteiligt gewesen sei. Dies gelte selbst dann, wenn der Betreffende von der Verwendung der in seinem Namen ausgestellten Rechnungen Kenntnis habe. Die Klägerin sei gutgläubig gewesen. Bei Anwendung des § 14 Abs. 3 UStG sei sie gegenüber einem Bösgläubigen in verfassungswidriger Weise benachteiligt, weil sie von einer Korrektur der Rechnungen ausgeschlossen sei. Es handele sich nicht um Scheinleistungen, weil die Telefaxbücher tatsächlich im Ausland gedruckt und dann verteilt worden wären. Das FA habe nicht in ausreichender Form Akteneinsicht gewährt.

8 Nachdem der Bevollmächtigte ursprünglich zusätzlich beantragt hatte, das FA zu verurteilen, an die Klägerin gepfändete Beträge von ... € zu zahlen und ab dem 18. Juli 1994 zu verzinsen, hat er in der mündlichen Verhandlung nur noch beantragt, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 1994 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 226.619,13 € herabgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin die Umsatzsteuer aus den streitigen Rechnungen nach § 14 Abs. 3 UStG i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG schuldet.

12 1. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist, schuldet den ausgewiesenen Betrag (§ 14 Abs. 3 Satz 1 UStG). Das Gleiche gilt, wenn jemand in einer anderen Urkunde, mit der er wie ein leistender Unternehmer abrechnet, einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt (§ 14 Abs. 3 Satz 2 UStG). § 14 Abs. 3 UStG "beruht" auf Art. 21 Nr. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Nach dieser Bestimmung schuldet "jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist", diese Steuer.

13 Zweck der Regelungen in § 14 Abs. 3 UStG sowie in Art. 21 Nr. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ist es, Missbräuche durch Ausstellung von Rechnungen mit offenem Steuerausweis zu verhindern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. Januar 2003 V R 98/01, BFHE 201, 550, BStBl II 2003, 498; vom 30. März 2006 V R 46/03, BFH/NV 2006, 1365; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 19. September 2000 C-454/98, Schmeink &

Cofreth/Manfred Strobel, BFH/NV Beilage 2001, 33). Dementsprechend ist die Vorschrift als Gefährdungstatbestand ausgestaltet. Derjenige, der mit einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG) oder einer anderen Urkunde das Umsatzsteueraufkommen gefährdet oder schädigt, muss hierfür einstehen. Auf ein vorwerfbares Verhalten kommt es nicht an. Der gesetzliche Tatbestand 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. BFH-Urteile in BFHE 201, 550, BStBl II 2003, 498, und in BFH/NV 1999, 525, jeweils m.w.N.).

14 2. a) Die in einer Urkunde als Aussteller bezeichnete Person kann allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn sie in irgendeiner Weise an der Erstellung der Urkunde mitgewirkt hat (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 525; in BFHE 171, 125, BStBl II 1993, 531) oder wenn ihr die Ausstellung zuzurechnen ist (BFH-Urteil vom 4. März 1982 V R 59/81, BFHE 135, 130, BStBl II 1982, 315). Für Rechnungen sind die für Rechtsgeschäfte geltenden Regelungen entsprechend anwendbar (BFH-Urteil in BFHE 201, 550, BStBl II 2003, 498, unter II.3.). Aussteller einer Rechnung ist daher --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht nur, wer die betreffende Rechnung eigenhändig erstellt hat. Vielmehr sind insoweit die zum Recht der Stellvertretung entwickelten Grundsätze zu beachten (vgl. BFH-Beschluss vom 13. November 2003 V B 140/02, BFH/NV 2004, 382; vgl. BFH-Urteile vom 28. Januar 1993 V R 75/88, BFHE 171, 94, BStBl II 1993, 357, unter II.1.c; in BFHE 171, 125, BStBl II 1993, 531; in BFH/NV 1999, 525).

15 Insbesondere sind daher auch die Grundsätze zur Anscheins- oder Duldungsvollmacht zu beachten. Eine Anscheinsvollmacht liegt vor, wenn der Vertretene das Handeln eines angeblichen Vertreters nicht kennt, aber bei pflichtgemäßer Sorgfalt hätte erkennen und verhindern können und der Geschäftsgegner nach Treu und Glauben annehmen durfte, der Vertretene dulde und billige das Handeln seines angeblichen Vertreters. Eine Duldungsvollmacht liegt vor, wenn der Vertretene es wissentlich geschehen lässt, dass ein anderer für ihn wie ein Vertreter auftritt und der Geschäftsgegner dieses Dulden nach Treu und Glauben dahin verstehen darf, dass der als Vertreter Handelnde bevollmächtigt ist (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10. März 2004 IV ZR 143/03, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2004, 1275).

16 In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen schuldet daher nach der Rechtsprechung des BFH die offen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 UStG, wer --ohne Unternehmer zu sein und Lieferungen oder sonstige Leistungen auszuführen-- einem Dritten mit seiner Unterschrift und seinem Stempelaufdruck versehene Blankogeschäftsbriefbögen überlässt. Dies gilt selbst dann, wenn er zwar zum Ausdruck bringt, dass der Gebrauch der Briefbögen von seiner Zustimmung abhängig sein soll, gleichzeitig aber davon ausgehen muss, dass diesem Erfordernis nicht entsprochen werden wird (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 XI R 47/90, BFH/NV 1994, 352; BFH-Beschluss vom 22. April 1996 V B 125/95, BFH/NV 1996, 859).

17 b) Nach diesen Grundsätzen sind die Rechnungen über die angeblichen Telefaxeintragungen der Klägerin jedenfalls aufgrund einer Anscheinsvollmacht zuzurechnen. Hierbei kann dahinstehen, ob der Klägerin aufgrund der Vorgeschichte zu ihrer Gewerbeanmeldung bekannt war, dass von Anfang an geplant war, ein Telefaxregister überhaupt nicht zu erstellen und --wie bereits zuvor unter einer anderen Firma-- nur Scheinrechnungen erstellt werden sollten, denn § 14 Abs. 3 UStG setzt lediglich voraus, dass Rechnungen über Leistungen begeben werden, die --aus welchen Gründen auch immer-- tatsächlich nicht ausgeführt wurden. Die Voraussetzungen einer Anscheinsvollmacht sind auch gegeben, weil die Rechnungsempfänger davon ausgehen durften, dass die (angeblichen) Leistungen der auf den Rechnungen als Inhaberin des Verlages aufgeführten Klägerin zuzurechnen waren und die Klägerin, die die Geschäftsführung Dritten überlassen und sich nicht weiter darum gekümmert hat --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- bei pflichtgemäßer Sorgfalt hätte erkennen und verhindern müssen, dass die unmittelbar Handelnden Rechnungen über nicht ausgeführte Leistungen unter ihrer Firma erstellten. Insoweit kann dahinstehen, ob darüber hinaus die Klägerin das unlautere Geschäftsgebaren ihres Sohnes sowie von D und F kannte und daher bereits die Voraussetzungen einer Duldungsvollmacht gegeben sind.

18 c) Soweit der Senat im Urteil in BFH/NV 1999, 525 entschieden hat, der Umstand, dass der Steuerpflichtige ein Gewerbe auf seinen Namen angemeldet habe, das tatsächlich aber von einem anderen betrieben werde, berechtige auch dann nicht zur Zurechnung der unter seinem Namen ausgestellten Rechnungen, wenn er von der Verwendung von auf seinen Namen lautenden Abrechnungen Kenntnis gehabt haben sollte, hält der Senat an der Entscheidung in BFH/NV 1999, 525 nicht fest.

19 Eine Abweichung von dem in BFH/NV 1999, 525 zitierten Urteil des XI. Senats des BFH in BFHE 171, 125, BStBl II 1993, 531 liegt nicht vor. Denn der XI. Senat des BFH hat lediglich für den Fall, dass Dritte unberechtigt --ohne

Wissen und Kenntnis des Unternehmers-- unter dessen Namen Rechnungen ausgestellt hatten, entschieden, dass allein die frühere Gewerbeanmeldung nicht die Zurechnung der unter diesem Namen ausgestellten Rechnungen rechtfertige. Dies betrifft jedoch nicht den Fall, dass jemand ein Gewerbe angemeldet, dessen "Führung" aber einschließlich der Rechnungsstellung ausschließlich einem Dritten überlassen hat. Deshalb stellt der XI. Senat zu Recht darauf ab, dass derjenige, der in Anspruch genommen werden soll, "durch ausdrückliche oder konkludente Bevollmächtigung in irgend einer Weise an der Ausstellung der Rechnungen beteiligt war". So ist es in dem Fall, dass --wie im Streitfall-- der Steuerpflichtige einen Gewerbebetrieb anmeldet, damit zu betrügerischen Zwecken (vgl. hierzu BGH-Urteil vom 4. Dezember 2003 5 StR 308/03, Neue Zeitschrift für Strafrecht, Rechtsprechungsreport 2004, 110) angebliche Leistungen abgerechnet werden sollen oder die geschäftliche Tätigkeit in Kenntnis und mit dem Einverständnis desjenigen erfolgt, der das Gewerbe zu diesem Zweck angemeldet hat.

20 3. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin handelt es sich nicht um eine für die Anwendung des § 14 Abs. 3 UStG unschädliche "Voraus-Rechnung". Diese liegt nur vor, wenn sie nach ihrer Aufmachung (z.B. durch Bezeichnung als Vorausrechnung) oder ihrem Inhalt (z.B. durch Hinweis auf einen erst in der Zukunft liegenden Zeitpunkt der Leistung) auf den ersten Blick für einen Betrachter auch ohne Kenntnis der Vorgänge als bloße Voraus-Rechnung oder "Pro-Forma-Rechnung" erkennbar ist (BFH-Urteil vom 5. Februar 1998 V R 65/97, BFHE 185, 302, BStBl II 1998, 415). Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben, denn das Papier enthielt die Bezeichnung "Rechnung". Aufgrund des weiteren Textes "Rechnungsbetrag zahlbar sofort ohne Abzug" wurde zudem der Eindruck erweckt, die Leistung sei bereits erbracht worden.

21 4. Die Klägerin wird weiterhin auch nicht in verfassungswidriger Weise von der Rechnungsberichtigung ausgeschlossen. Zum einen steht nach der Rechtsprechung des EuGH die Rechnungsberichtigung nach Gefährdungsbeseitigung sowohl dem gut- als auch dem bösgläubigen Rechnungsaussteller offen (EuGH-Urteil Schmeink & Cofreth/Manfred Strobel in BFH/NV Beilage 2001, 33). Zudem hat das FA tatsächlich bereits im Festsetzungsverfahren im Schätzungswege bei 90 % der Rechnungen eine "Korrektur" zu Gunsten der Klägerin vorgenommen.

22 5. Kein Verfahrensfehler des FG ist die angeblich nicht ausreichende Gewährung von Akteneinsicht durch das FA.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de