

Urteil vom 16. Dezember 2010, V R 40/08

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 01.09.2010 V R 39/08 - Zum Vorsteuerabzug beim innergemeinschaftlichen Erwerb

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 5, UStG § 1a Abs 1, UStG § 3d S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 17 Abs 2 Nr 4, UStG § 25b Abs 3, AO § 34, AO § 35, AO § 69 S 1, EWGRL 388/77 Art 8 Abs 1 Buchst a S 2, EWGRL 388/77 Art 24, EWGRL 388/77 Art 28a Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 28b Teil B Abs 1, UStG § 3d S 2, UStG § 17 Abs 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 28b Teil A Abs 2 UAbs 1, EWGRL 388/77 Art 28b Teil A Abs 2 UAbs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 14. Oktober 2008, Az: 8 K 2162/06

Leitsätze

NV: Verwendet ein Unternehmer nach § 3d Satz 2 UStG bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der erworbene Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so steht ihm der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht zu .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten im Revisionsverfahren darüber, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) als Geschäftsführer der E-GmbH (GmbH) gemäß § 69 der Abgabenordnung (AO) für deren Umsatzsteuerschulden aus den Streitjahren (2000 bis 2004) haftet.
- 2 Der in Italien ansässige Kläger errichtete als Alleingesellschafter die GmbH mit notarieller Urkunde vom 24. August 2000 mit Sitz in A.
- 3 Die GmbH handelte im Wesentlichen mit Mobiltelefonen. Am 1. Juli 2005 erließ das Finanzamt (FA) A für die Jahre 2000 bis 2002 geänderte Umsatzsteuerbescheide, für 2003 einen Erstbescheid, und änderte die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für Januar bis Oktober 2004, wobei es die Ergebnisse einer bei der GmbH durchgeführten Steuerfahndungsprüfung zugrunde legte. Dabei ging das FA A davon aus, dass die GmbH Mobiltelefone innergemeinschaftlich erworben habe, besteuerte diesen innergemeinschaftlichen Erwerb und ließ den entsprechenden Vorsteuerabzug zu. Abweichend von den Steuererklärungen der GmbH ging das FA A aber davon aus, dass den von der GmbH erklärten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen die Steuerbefreiung zu versagen sei. Bei den Erwerb dieser Lieferungen habe es sich um sog. "missing trader" gehandelt. Aus diesem Grund liege für diese innergemeinschaftlichen Lieferungen der Buchnachweis des § 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung nicht vor, weil hierfür die Aufzeichnung der richtigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des wirklichen Abnehmers erforderlich sei.
- 4 Die Einsprüche der GmbH gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 und gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für Januar bis Oktober 2004 vom 4. Juli 2005 blieben ohne Erfolg. Gegenstand des Klageverfahrens der GmbH gegen das FA A war der am 5. Dezember 2006 erlassene Umsatzsteuerjahresbescheid der GmbH für 2004.
- 5 Am 13. Oktober 2006 erließ das FA A gegen den Kläger einen Haftungsbescheid, in dem es den Kläger für Lohnsteuer und Lohnkirchensteuer sowie Körperschaftsteuerschulden der GmbH, vor allem aber für Umsatzsteuerschulden und hierauf entfallende Zinsen in Anspruch nahm.
- 6 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren gerichtete Klage hatte Erfolg, soweit sich der Kläger gegen die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner für Umsatzsteuer der GmbH und Zinsen hierzu wendet.

- 7 Im Klageverfahren ist das Finanzamt B (Beklagter und Revisionskläger --FA--) Beteiligter geworden, weil sich aufgrund der Eingliederung des FA B in das FA A und der gleichzeitigen Umbenennung des bisherigen FA A in das FA B die örtliche und sachliche Zuständigkeit nach § 17 des Finanzverwaltungsgesetzes geändert hatte.
- 8 Das Finanzgericht (FG) sah die Voraussetzungen für eine Haftung des Klägers nur hinsichtlich der Umsätze der GmbH aus dem Handel mit Haushaltsgeräten als erfüllt an. Umsatzsteuern für innergemeinschaftliche Lieferungen von Mobiltelefonen schulde die GmbH nicht. Die GmbH schulde zwar die Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe von Mobiltelefonen, dem stehe aber ein gleich hoher Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) gegenüber. Eine Haftung des Klägers scheidet insoweit aus.
- 9 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Erwerbe durch die GmbH keine Haftungsschuld bestehe. Das FG habe der GmbH zu Unrecht den Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Erwerbe gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gewährt. Da die GmbH in eine Mehrwertsteuerhinterziehung eingebunden gewesen sei und ihr Geschäftsführer hiervon Kenntnis gehabt habe, scheidet nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (Urteile vom 12. Januar 2006 C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen, Slg. 2006, I-483, und vom 6. Juli 2006 C-439/04, C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161) und des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 19. April 2007 V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315) ein Vorsteuerabzug aus. Das gelte auch für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass keine Haftungsschuld bestehe, weil der GmbH ein der Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe entsprechender Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zustehe.
- 13 1. Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.
- 14 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass keine Haftungsschuld besteht. Die GmbH hat innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern. Sie ist aber --entgegen dem Urteil des FG-- nicht zu dem damit korrespondierenden Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt.
- 15 a) Bei dem Erwerb von Mobiltelefonen durch die GmbH von in Italien ansässigen Unternehmern und deren Lieferung nach Österreich hat es sich um einen in Deutschland steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5, § 3d Satz 2 UStG gehandelt.
- 16 aa) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt setzt gemäß § 1a Abs. 1 UStG u.a. voraus, dass ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und die Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird und nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei ist.
- 17 Mit dieser Regelung wird Art. 28a Abs. 1 Buchst. a 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) umgesetzt. Danach unterliegt der Mehrwertsteuer auch "der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt".

- 18** bb) Gemäß § 3d Satz 1 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb zwar grundsätzlich in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet aber --wie im vorliegenden Fall-- der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat (als dem, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet) erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, gilt der Erwerb gemäß § 3d Satz 2 UStG so lange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in Satz 1 bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist oder nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert gilt, sofern der erste Abnehmer seiner Erklärungspflicht nach § 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG nachgekommen ist.
- 19** Diese Regelungen stehen im Einklang mit dem Recht der Europäischen Union. Art. 28b Teil A der Richtlinie 77/388/EWG lautet:
- 20** "(1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.
- 21** (2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.
- 22** Wird der Erwerb dagegen nach Absatz 1 im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er nach Maßgabe des Unterabsatzes 1 besteuert wurde, so wird die Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend verringert."
- 23** Hierzu hat der EuGH im Urteil vom 22. April 2010 C-536/08 und C-539/08, X und Facet Trading BV (BFH/NV 2010, 1225) ausgeführt: Ziel der Regelung in Art. 28b Teil A der Richtlinie 77/388/EWG ist es, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt. Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG enthält deshalb die allgemeine Regel, dass als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden (Rdnrn. 30, 31). Die Regelung in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dient dabei dazu sicherzustellen, dass Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb erhoben wird (Rdnr. 33). Für § 3d UStG gilt nichts anderes.
- 24** cc) Im Streitfall hat nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG die GmbH unter Verwendung ihrer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer die streitigen Mobiltelefone von in Italien ansässigen Unternehmern erworben und nicht nachgewiesen, dass der Erwerb in Österreich besteuert worden ist.
- 25** (1) Ohne Bedeutung ist für die Entscheidung über die Streitjahre (2000 bis 2004), dass die GmbH --wie das FG in seinem Urteil erwähnt-- möglicherweise im Jahr 2008 diese innergemeinschaftlichen Erwerbe in Österreich erklärt und besteuert hat. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ist die Bemessungsgrundlage für den nach § 3d Satz 2 UStG steuerpflichtigen Umsatz zu ändern, wenn der Unternehmer den Nachweis i.S. des § 3d Satz 2 UStG führt. Eine etwaige Berichtigung nach § 3d, § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG kann in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG bzw. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG in der ab 16. Dezember 2004 geltenden Fassung erst in dem Besteuerungszeitraum erfolgen, in dem der Nachweis durchgeführt ist (vgl. z.B. Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 17 Rz 87; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 17 Rz 161).
- 26** (2) Da die GmbH in den Streitjahren gegenüber den Lieferanten ihre deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet und die Besteuerung in Österreich nicht nachgewiesen hat, schuldete sie ungeachtet dessen, dass die Beförderung der Mobiltelefone in Österreich endete, nach § 3d Satz 2 UStG im Inland die Umsatzsteuer für die betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerbe.
- 27** b) Der GmbH steht, entgegen der Auffassung des FG, kein für den innergemeinschaftlichen Erwerb entsprechender Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zu.
- 28** aa) Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG kann der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen. Diese Regelung entspricht Art. 17 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. des Art. 28f Abs. 1 (2) d der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im

Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (Richtlinie 91/680/EWG). Danach ist der Steuerpflichtige, soweit Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die Mehrwertsteuer, die nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG geschuldet wird, abzuziehen.

- 29** bb) Nach dem Wortlaut sowohl des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als auch dem des Art. 17 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. des Art. 28f Abs. 1 (2) d der Richtlinie 91/680/EWG könnten danach beim Vorliegen innergemeinschaftlicher Erwerbe die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt sein. Der Regelungszusammenhang mit der Sonderregelung der vorläufigen doppelten Steuerschuld in § 3d Satz 2 UStG gebietet jedoch --ebenso wie im Unionsrecht der Zusammenhang mit der Regelung in Art. 28b Teil A Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG-- eine einschränkende Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.
- 30** Das Recht auf Vorsteuerabzug ist zwar als integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (EuGH-Urteile vom 10. Juli 2008 C-25/07, Sosnowska, Slg. 2008, I-5129, BFH/NV Beilage 2008, 284 Rdnr. 15, und vom 23. April 2009 C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Slg. 2009, I-3459, BFH/NV Beilage 2009, 1066 Rdnr. 15).
- 31** Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG enthält jedoch --wie der EuGH im Urteil X und Facet Trading BV in BFH/NV 2010, 1225 Rdnrn. 42, 43 entschieden hat-- eine Sonderregelung, die zur Folge hat, dass die in Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene allgemeine Vorsteuerabzugsregelung, die zum sofortigen Abzug der Vorsteuer berechtigt, in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Fall nicht eingreift.
- 32** Denn Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG sieht einen eigenen Korrekturmechanismus für den Fall vor, dass der Erwerb nach Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert wird, nachdem er nach Maßgabe des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG besteuert worden ist. Dieser Korrekturmechanismus besteht darin, die Besteuerungsgrundlage im Mitgliedstaat der Identifizierung entsprechend zu verringern (EuGH-Urteil X und Facet Trading BV in BFH/NV 2010, 1225 Rdnr. 34). Verwendet der Unternehmer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb in einem Mitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates, kommt nur die Verringerung der Besteuerungsgrundlage in Betracht, wenn der Unternehmer nachweist, dass der Erwerb im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung besteuert wurde; ein Vorsteuerabzug scheidet aus.
- 33** Dasselbe gilt für die Regelungen in § 3d Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG, die die Regelung in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG umsetzen (a.A. Wagner, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2010, 220). Die Entlastung des Unternehmers von der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb erfolgt in diesem speziellen Fall nicht durch die Gewährung des Vorsteuerabzugs, sondern durch eine Verminderung der Bemessungsgrundlage, wenn der Unternehmer die Besteuerung im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung nachweist.
- 34** 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben. Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Entscheidung.
- 35** a) Der Senat kann nicht über die Höhe einer etwaigen Haftungsschuld entscheiden. Die Haftung nach § 69 Satz 1 AO tritt nur ein, wenn eine Steuerschuld materiell-rechtlich entstanden ist. Das ist hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Erwerbe von Mobiltelefonen durch die GmbH der Fall. Es fehlen aber Feststellungen des FG, die eine Entscheidung über die Höhe der so entstandenen Umsatzsteuern ermöglichen. Insoweit verweist der Senat auf sein Urteil vom 1. September 2010 V R 39/08.
- 36** b) Das FG hat, nach seiner Rechtsauffassung folgerichtig, auch keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Kläger die ihm als Geschäftsführer der GmbH auferlegten Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de