Urteil vom 08. September 2011, V R 43/10

Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers - Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Rückgängigmachung einer Lieferung

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 Nr 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 3, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 26. September 2010, Az: 9 K 321/07

Leitsätze

Dem Vorsteuerabzug aus einer Lieferung i.S. von § 15 Abs. 1, § 3 Abs. 1 UStG steht nicht entgegen, dass der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), ursprünglich eine Kommanditgesellschaft, die 1996 in eine GmbH umgewandelt wurde, ist im Leasinggeschäft tätig. Seit 1993 kaufte die Klägerin Maschinensysteme (B-Systeme), die jeweils mit eigenen Identifikationsnummern (Ident-Nrn.) versehen waren, von der K-KG und verleaste diese an die F-KG.

2 Dabei trat die Klägerin jeweils aufgrund von Eintrittsvereinbarungen in zwischen der K-KG und der F-KG bestehende Kaufverträge über die B-Systeme in der Weise ein, dass sie die B-Systeme von der K-KG erwarb und diese aufgrund eines eigenständigen Leasingvertrages an die F-KG verleaste. Ihre Forderungen aus den Leasingverträgen trat die Klägerin unter gleichzeitiger Sicherungsübereignung der B-Systeme an Banken ab, die der Klägerin Darlehen für die Finanzierung des Kaufpreises für den Erwerb der B-Systeme von der K-KG gewährten.

3 Entsprechend diesem Geschäftsmodell erwarb die Klägerin am 27. Januar 2000 fünf B-Systeme von der K-KG und verleaste sie an die F-KG. Ein Mitarbeiter der Klägerin nahm die B-Systeme in einer Lagerhalle der F-KG in Augenschein, prüfte die Ident-Nrn. der B-Systeme, fotografierte sie und bestätigte die körperliche Übernahme durch die Klägerin und die Übergabe an die F-KG. Die Klägerin wollte hierdurch die Erlangung des unmittelbaren Besitzes und des Eigentums an den B-Systemen sicherstellen. Die Klägerin nahm aus dem Erwerb der B-Systeme den Vorsteuerabzug in Anspruch.

4 Über einen Zeitraum von mehreren Jahren hatte die F-KG mit mehreren Leasinggesellschaften, wie der Klägerin, insgesamt über 3 000 Leasingverträge über B-Systeme abgeschlossen, von denen aber nur ca. 300 tatsächlich vorhanden waren. Wie sich im Februar 2000 herausstellte, waren die K-KG und die F-KG Teil eines Betrugssystems, bei dem die einzelnen B-Systeme mehrfach an Leasinggesellschaften verkauft und von diesen verleast wurden. Die Kaufpreise, die die K-KG von den Leasinggesellschaften vereinnahmte, verwendete die F-KG für die Leasingzahlungen. Die Geschäftsführer der F-KG wurden verhaftet und zu langjährigen Freiheitsstrafen verurteilt.

5 Nach der Verhaftung der beiden Geschäftsführer der F-KG ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Klägerin wie den anderen gutgläubigen Leasinggesellschaften vorgespiegelt worden sei, dass die verkauften B-Systeme in der angegebenen Anzahl vorhanden gewesen seien. Die an den B-Systemen jeweils angebrachten Ident-Nrn. seien aber abgeschraubt und durch andere ersetzt worden, um die vorhandenen Geräte mehrfach zu verkaufen. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei die Verschaffung der Verfügungsmacht. Vorsteuerabzug und Verfügungsmacht könnten nicht gutgläubig erlangt werden. Beides komme beim Bezug nicht vorhandener Gegenstände nicht in Betracht. Es sei auch nicht mehrfach Eigentum am selben System nacheinander

erworben worden. Dass die Klägerin als vermeintliche Eigentümerin Leasingraten erhalten habe und bei der Abnahme zu Sicherungszwecken Fotografien der B-Systeme und Ident-Nrn. habe anfertigen lassen, sei unerheblich.

6 Am 8. März 2001 erließ das FA einen Umsatzsteueränderungsbescheid Januar 2000 und versagte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der fünf B-Systeme. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Noch während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 21. Mai 2001 einen Umsatzsteuerbescheid 2000, nach dem der Klägerin gleichfalls kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der fünf B-Systeme zustand. Auch hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

7 Nach Änderung des Bescheides in mehreren nicht streitgegenständlichen Punkten (Umsatzsteuerbescheid vom 27. Oktober 2006) wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 27. April 2007 unter Anwendung von § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung als unbegründet zurück.

8 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 1108 veröffentlichten Urteil statt. Die Klägerin sei zum Vorsteuerabzug aus den Rechnungen vom 27. Januar 2000 berechtigt, da die B-Systeme an diesem Tag an die Klägerin geliefert worden seien. Die K-KG habe die fünf B-Systeme durch die Übergabe an einen Mitarbeiter der Klägerin, R, am 27. Januar 2000 an die Klägerin geliefert. Maßgeblich sei, dass der Gegenstand, an dem die Verfügungsmacht verschafft werden solle, zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht tatsächlich physisch existent sei. Dieser Nachweis sei aufgrund der körperlichen Übernahme der B-Systeme erfolgt. Zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übergabe an R seien die fünf B-Systeme tatsächlich physisch vorhanden gewesen. Ein Mitarbeiter der Klägerin habe sich vor Ort vergewissert, dass die B-Systeme vorhanden gewesen seien und die System- und Ident-Nrn. mit den in den Rechnungen ausgewiesenen Nummern übereinstimmten. Die K-KG habe auch Verfügungsmacht an den B-Systemen zum Zeitpunkt der Übergabe gehabt. Ob sie diese durch tatsächliche Produktion oder durch Anbringung neuer Typenschilder auf anderweitig bereits verkauften B-Systemen erlangt habe, könne offenbleiben. In beiden Fällen habe die K-KG die Verfügungsmacht über die B-Systeme zum Zeitpunkt der Übergabe an die Klägerin übertragen, da unerheblich sei, ob die Verfügungsmacht auf rechtmäßige Weise oder auf rechtswidrige Weise durch Diebstahl oder Unterschlagung erlangt werde. Ob die Klägerin auch gutgläubig Eigentum erworben habe, könne offenbleiben. Durch die Übergabe habe die Klägerin unmittelbaren Zugriff auf die B-Systeme erlangt. Im Streitfall habe die Klägerin die B-Systeme zur Besicherung ihrer Verbindlichkeiten aus der Forfaitierung der Leasingforderungen verwertet. Sie habe ferner die Möglichkeit gehabt, die B-Systeme der K-KG nach Ablauf der Leasingverträge zum Rückkauf anzudienen. Damit habe der Klägerin auch der Erlös aus der späteren Verwertung der B-Systeme, d.h. deren Wert, zugestanden. Der Vorsteuerabzug sei auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die K-KG die Absicht gehabt habe, die B-Systeme nachfolgend an unbeteiligte Dritte nochmals zu veräußern, d.h. die Verfügungsmacht nicht endgültig auf die Klägerin übertragen wollte. Diesen vom äußeren Handeln der K-KG abweichenden inneren Willen habe die Klägerin nicht erkennen können, obwohl sie alle vernünftigerweise von ihr zu erwartenden Maßnahmen getroffen habe, um eine Einbeziehung in einen Betrug zu vermeiden. Nach dem äußeren Erscheinungsbild habe die K-KG als Lieferer der Klägerin die Verfügungsmacht an den B-Systemen unbedingt und endgültig verschaffen wollen.

9 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, die es auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Klägerin habe keine Verfügungsmacht an den Gegenständen erlangt und sei daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Klägerin sei es nicht möglich gewesen, die Gegenstände zu verleasen, da diese bereits zuvor an Dritte veräußert worden seien. Die Zahlungen des bösgläubigen Leasingnehmers hätten nur dazu gedient, den wahren Sachverhalt zu verschleiern. Die Klägerin habe nicht Substanz und Wert der Gegenstände erhalten, die bei einer abweichenden Beurteilung allen getäuschten Erwerbern zustehen müssten. Die Absicht zur Weiterveräußerung der am 27. Januar 2000 "übereigneten" Gegenstände habe sich nur aufgrund der Aufdeckung des Betrugssystems nicht verwirklicht. Es liege zumindest eine Rückgängigmachung nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) vor, da der Klägerin aufgrund des Betrugs ein Anspruch auf Rückforderung des Kaufpreises zugestanden habe und sie aufgrund der betrügerischen Weiterveräußerungsabsicht keine Wahlmöglichkeit außer der Rückgängigmachung gehabt habe.

10 Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Der Bundesfinanzhof (BFH) sei an die tatsächliche Würdigung des FG hinsichtlich des Vorliegens einer Lieferung gebunden. Es liege keine Rückgängigmachung nach § 17 UStG vor.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist aus der Lieferung der fünf B-Systeme zum Vorsteuerabzug berechtigt.

14 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Unionsrechtlich ist der Steuerpflichtige gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) befugt, "die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen" abzuziehen, "die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden", "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden".

15 Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Regelung setzt Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht um, wonach es für die Lieferung auf "die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen", ankommt.

16 Der Begriff "Lieferung eines Gegenstands" in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer, ohne dass es dabei auf eine Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen ankomme (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. Februar 1990 C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285 Rdnr. 7; vom 6. Februar 2003 C-185/01, Auto Lease Holland, Slg. 2003, I-1317 Rdnr. 32; vom 15. Dezember 2005 C-63/04, Centralan Property, Slg. 2005, I-11087 Rdnr. 62). Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag erforderlich (BFH-Urteil vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.2.a, m.w.N.).

17 2. Im Streitfall ist das FG nach Maßgabe der EuGH- und BFH-Rechtsprechung zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin aus den am 27. Januar 2000 erbrachten Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da die K-KG an diesem Tag die fünf B-Systeme an die Klägerin geliefert hat.

18 a) Der Klägerin sind am 27. Januar 2000 fünf Gegenstände (B-Systeme) in Vollzug einer auf Eigentumsübertragung gerichteten Vereinbarung durch Einräumung mittelbaren Besitzes übergeben worden, die dazu diente, der Klägerin Substanz, Wert und Ertrag an tatsächlich vorhandenen Gegenständen, wie sich aus der Prüfung durch R ergab, zuzuwenden. Damit liegt ein auf die Lieferung dieser Gegenstände gerichtetes Rechtsverhältnis vor, dessen Vollzug grundsätzlich zu einer Lieferung i.S. von § 3 Abs. 1 UStG führt.

19 Für die Lieferung der fünf B-Systeme an die Klägerin kommt es nicht darauf an, ob die K-KG zivilrechtlicher Eigentümer der fünf B-Systeme war oder es sich um Geräte handelte, die im Eigentum einer anderen Leasinggesellschaft oder im Sicherungseigentum der diese Leasinggesellschaft finanzierenden Bank standen. Denn als Lieferung gilt umsatzsteuerrechtlich jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die eine andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer, ohne dass es dabei auf eine Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen ankommt (s. oben II.1.). Dies trifft auf die Übertragung der B-Systeme von der F-KG auf die Klägerin zu.

20 Dementsprechend können Gegenstände auch ohne zivilrechtliche Eigentumsverschaffung z.B. durch einen Dieb geliefert werden, ohne dass dem § 935 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entgegensteht (BFH-Urteil vom 26. September 1963 V 49/61, Umsatzsteuer-Rundschau 1965, 233; ebenso Slapio in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 53 Rz 182; Flückiger in Plückebaum/ Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 3 Abs. 1 Rz 134;

Leonard in Bunjes/Geist, UStG, 10. Aufl. 2011, § 3 Rz 52; Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 UStG Rz 71, und Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 632). Dass der Diebstahl von Waren für sich demgegenüber nicht unter den Begriff "Lieferung von Gegenständen" fällt (EuGH-Urteil vom 14. Juli 2005 C-435/03, British American Tobacco International, Slg. 2005, I-7077 Rdnrn. 32 ff.), ist für die Beurteilung, ob bei einem Verkauf durch den Dieb eine Lieferung vorliegt, unerheblich. Dementsprechend steht auch im Streitfall die mehrfache Unterschlagung der Leasinggegenstände durch die beiden KGs einer jeweils neuen Lieferung der unterschlagenen Gegenstände nicht entgegen.

21 b) Für das Vorliegen einer Lieferung spricht --ohne dass dabei eine Bindung an die zivilrechtliche Beurteilung vorliegt--, dass der Bundesgerichtshof (BGH) für die vorliegende Fallgestaltung davon ausgeht, dass die von der K-KG getäuschten Leasinggesellschaften, zu denen auch die Klägerin gehörte, unter bestimmten Voraussetzungen das Eigentum an den B-Systemen auf kreditgebende Banken zur Sicherheit zivilrechtlich wirksam übertragen konnten.

22 Da sich die Leasinggegenstände bei der Übertragung auf die Klägerin bereits im Besitz der F-KG befanden, kommt nach dieser BGH-Rechtsprechung ein zivilrechtlicher Eigentumserwerb vom Berechtigten nach § 929 Satz 2 BGB --nicht aber auch nach Satz 1 dieser Vorschrift-- in Betracht (BGH-Urteil vom 10. November 2004 VIII ZR 186/03, BGHZ 161, 90, unter II.6.a aa (1)). Trotz der auch vom FG für den Streitfall festgestellten mehrfachen Übereignung von Leasinggegenständen durch die K-KG konnte ein derartiger Eigentumserwerb nach § 929 Satz 2 BGB im Hinblick auf die Eigentumsvermutung nach § 1006 Abs. 2 und 3 BGB vorliegen, wenn zwischen der F-KG und der K-KG ein Besitzmittlungsverhältnis zugunsten der K-KG bestand (BGH-Urteil in BGHZ 161, 90, unter II.6.a aa (2)). Fehlt es an einem derartigen Besitzmittlungsverhältnis, kommt demgegenüber ein gutgläubiger Erwerb nach §§ 929, 932 BGB nicht in Betracht. Denn hierfür reicht es nicht aus, dass sich die Klägerin mit dem vermeintlichen Eigentümer (K-KG) auf den Eigentumsübergang einigte, sie aber nur mit der F-KG als unmittelbarem Besitzer durch Abschluss der Leasingverträge ein Besitzmittlungsverhältnis begründete (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 161, 90, unter II.6.a aa (3) und (4)).

23 c) Einer Lieferung durch die K-KG steht auch nicht entgegen, dass diese die ggf. vorhandene, aber jedenfalls der Klägerin nicht offengelegte Absicht hatte, die der Klägerin am 27. Januar 2000 übertragenen Gegenstände durch weitere Übereignungen an andere Leasinggesellschaften zu unterschlagen. Denn die Absicht einer späteren Unterschlagung ist für die nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Lieferung maßgebliche Beurteilung unerheblich.

24 d) Nicht entscheidungserheblich ist im Streitfall schließlich, ob eine Lieferung an die Klägerin zu verneinen wäre, wenn die Klägerin --und nicht eine andere Leasinggesellschaft-- bereits im Zeitpunkt der Lieferung am 27. Januar 2000 zivilrechtlicher Eigentümer der fünf B-Systeme gewesen sein sollte. Es würde sich dann zwar die Frage stellen, ob ein Dieb nicht nur allgemein, sondern auch an den Eigentümer, den er bestohlen hat, liefern kann. Hierauf kommt es jedoch nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht an, da sich aus diesen keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die am 27. Januar 2000 gelieferten B-Systeme unter anderen Ident-Nrn. an die Klägerin --und ohne weitere zwischenzeitliche Übereignung an andere Leasinggesellschaften-- verkauft worden waren.

25 3. Die weiteren Einwendungen des FA greifen nicht durch, insbesondere steht § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG nicht dem Vorsteuerabzug der Klägerin entgegen.

26 Die von dieser Vorschrift vorausgesetzte Rückgängigmachung einer Lieferung führt nur zu einer nachträglichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs und setzt voraus, dass der Liefernde oder der Lieferungsempfänger das der Lieferung zugrunde liegende Umsatzgeschäft beseitigt oder sich auf dessen Unwirksamkeit beruft, die zuvor begründete Erwartung des Lieferers auf ein Entgelt dadurch entfällt und der Abnehmer den empfangenen Gegenstand in Rückabwicklung des Umsatzgeschäftes zurückgibt (BFH-Urteil vom 12. November 2008 XI R 46/07, BFHE 223, 515, BStBl II 2009, 558, unter II.3.). Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Insbesondere ist das der Lieferung zugrunde liegende Umsatzgeschäft nicht beseitigt worden.

27 Im Übrigen scheitert die Anwendung von § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG auch daran, dass --wenn eine Rückgängigmachung vorläge-- die nach dieser Vorschrift vorgesehene Berichtigung im Fall eines bereits entrichteten Entgelts erst mit der Rückzahlung des Entgelts eingreift (BFH-Urteil vom 2. September 2010 V R 34/09, BFHE 231, 321, BFH/NV 2011, 383, Leitsatz 2), an der es im Streitfall fehlt. Darüber hinaus betrifft das vom FA für seine Auffassung angeführte Senatsurteil vom 17. Dezember 1981 V R 75/77 (BFHE 135, 115, BStBl II 1982, 233) den mit dem Streitfall nicht vergleichbaren Fall einer Rückgabe des gelieferten Gegenstands.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de