Urteil vom 23. Januar 2013, XI R 25/11

Kein Vorsteuerabzug bei wirksamem Widerspruch gegen Gutschrift - Zustellung gegen Empfangsbekenntnis erst mit Entgegennahme des Urteils

BFH XI. Senat

FGO § 53 Abs 1, FGO § 53 Abs 2, FGO § 120 Abs 1 S 1, ZPO § 174, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14 Abs 2 S 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG VZ 2009

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 24. Mai 2011, Az: 1 K 1006/09

Leitsätze

Widerspricht der Empfänger einer Gutschrift dem ihm übermittelten Abrechnungsdokument, verliert die Gutschrift die Wirkung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung auch dann, wenn die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und die Umsatzsteuer zutreffend ausweist. Es genügt, dass der Widerspruch eine wirksame Willenserklärung darstellt .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Aberkennung des Vorsteuerabzugs aus Gutschriften, nachdem der Gutschriftenempfänger den erteilten Gutschriften widersprochen hat.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt den An- und Verkauf von Edelmetallen und edelmetallhaltigen Abfällen.

3 In den Monaten Januar und Februar 2009 bewirkte JI aus B insgesamt 14 Lieferungen von Edelmetallen und metallhaltigen Abfällen an die Klägerin über einen Gesamtbetrag von ... € brutto (Umsatzsteuer ... €). Nach den der Klägerin vorgelegten Unterlagen hatte er am 23. Dezember 2008 sein Gewerbe als Neugründung angemeldet.

4 Unter dem 9. Januar 2009 schloss er mit der Klägerin eine Gutschriftenvereinbarung, in der beide Seiten "bis auf Widerruf" festlegten, dass jegliche Vergütung aller Arten von Scheidgut durch die Klägerin mittels Gutschrift erfolgen solle, bei der der gesetzliche Mehrwertsteuerbetrag auszuweisen sei. Am selben Tag erfolgte die erste Gutschriftenabrechnung über ... € brutto (Umsatzsteuer ... €).

5 Die letzte Gutschriftenabrechnung der Klägerin datiert vom 10. Februar 2009 über einen Bruttobetrag von ... €. Am selben Tag vermerkte JI handschriftlich auf der Gutschriftenvereinbarung vom 9. Januar 2009, dass er allen Gutschriften widerspreche und der geltend gemachte Vorsteuerabzug berichtigt werden solle. Ein Exemplar dieses Widerrufs sandte er per Telefax am 10. oder 11. Februar 2009 an die Klägerin; ein weiteres ging an das Finanzamt (Eingang 12. Februar 2009) zur Kenntnisnahme.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berichtigte daraufhin mit Bescheid vom 17. September 2009 die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 2009 und forderte Vorsteuern in Höhe von ... € zurück.

7 Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, der Widerspruch des Gutschriftenempfängers sei unwirksam bzw. unbeachtlich, da er gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Der Gutschriftenempfänger habe die an ihn gezahlte Umsatzsteuer nicht zurückgezahlt. Falls er über die Lieferungen Rechnungen erteilt hätte, hätten diese inhaltlich den vorliegenden Gutschriften entsprechen müssen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

8 Unter dem 14. Dezember 2010 erließ das FA den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2009, in dem es den hier streitigen Vorsteuerabzug gleichfalls nicht gewährte.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (die Entscheidung ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 375).

10 Die Klägerin trägt mit ihrer Revision vor, das FG habe es zu Unrecht und abweichend von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. Mai 1993 V R 110/88 (BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779) für unbeachtlich gehalten, ob der Widerruf des JI gegen die Gutschriften gegen Treu und Glauben verstoßen habe. In den vom FG für seine Begründung zitierten BFH-Urteilen in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, und vom 10. Dezember 2009 XI R 7/08 (BFH/NV 2010, 1497) habe es sich --anders als im Streitfall-- um Fälle gehandelt, in denen ein Verstoß gegen Treu und Glauben nicht vorgelegen habe, weil den "Gutschriftausstellern ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit demselben Inhalt nicht zustand".

11 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2009 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuer in Höhe von ... € berücksichtigt wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

13 Das FA hält die Revision für unzulässig, weil sie nicht fristgerecht eingelegt sei. Das Urteil des FG sei dem Prozessvertreter der Klägerin am Samstag, dem 27. August 2011 zugestellt worden, die Revision sei aber erst am Donnerstag, dem 29. September 2011 eingelegt worden. Im Übrigen habe das FG zutreffend erkannt, dass eine Beschränkung des Widerrufrechts einer gesetzlichen Regelung bedürfe, das Gesetz eine solche aber nicht enthalte.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Die Revision ist zulässig. Sie ist insbesondere fristgerecht erhoben worden.

16 Die Frist für die Einlegung der Revision (§ 120 Abs. 1 FGO) ist durch den Eingang der Revisionsschrift beim BFH am 29. September 2011 gewahrt worden. Denn sie hat erst mit der Zustellung des Urteils des FG am 29. August 2011 zu laufen begonnen.

17 Die Frist zur Einlegung der Revision von grundsätzlich einem Monat beginnt mit Zustellung des vollständigen Urteils (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO). Urteile des FG werden gemäß § 53 Abs. 1 und 2 FGO nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung (ZPO) zugestellt. Wählt das Gericht --wie hier-- den Weg der Zustellung gegen Empfangsbekenntnis gemäß § 174 ZPO, was bei einem Steuerberater wie dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin nach Abs. 1 dieser Vorschrift zulässig ist, so ist das Urteil nicht bereits mit der Einlegung in ein Postfach des Beraters oder --sofern dieser nicht mit der Entgegennahme von Urteilen als Zustellung einen Mitarbeiter seiner Kanzlei beauftragt und dieser das Urteil entgegengenommen hat-- mit dem Eingang in der Kanzlei des Bevollmächtigten zugestellt, sondern erst dann, wenn der Bevollmächtigte es entgegengenommen und seinen Willen dahin gebildet hat, die Übersendung des Urteils mit der Post als Zustellung gelten zu lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Februar 2007 VII B 84/06, BFHE 216, 481, BStBl II 2007, 583, m.w.N.; BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 46/08, BFH/NV 2010, 1315). Das Empfangsbekenntnis ist zwar als Urkunde über den Zustellungsvorgang nicht mehr konstitutiver Bestandteil der Zustellung, wohl aber die --in dem Empfangsbekenntnis verkörperte-- Bereitschaft des Bevollmächtigten, die Zustellung an einem bestimmten Tag entgegenzunehmen und die Bekanntgabe des Schriftstückes als Zustellung gegen sich gelten zu lassen (BFH-Beschluss in BFHE 216, 481, BStBl II 2007, 583). In diesem Sinne wurde das am Samstag, dem 27. August 2011 in den Briefkasten des Prozessbevollmächtigten der Klägerin eingelegte Urteil entsprechend dem Empfangsbekenntnis am Montag, dem 29. August 2011 zugestellt.

18 2. Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA zu Recht den zunächst gewährten Vorsteuerabzug rückgängig gemacht hat, weil der Lieferant der Klägerin den ihm erteilten Gutschriften für die Lieferungen, die er in den Monaten Januar und Februar 2009 ausgeführt hatte, mit seinem Schreiben vom 10. Februar 2009 wirksam widersprochen hat.

19 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des für das Streitjahr 2009 maßgebenden Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, dann als Vorsteuer abziehen, wenn er eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

20 Die Rechnung kann nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG für eine Lieferung oder sonstige Leistung auch von einem Leistungsempfänger, der Unternehmer oder eine nichtunternehmerische juristische Person ist, im sog. Gutschriftverfahren ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde. Nach § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG verliert die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht.

21 b) § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG stellt dem Wortlaut nach allein auf die Tatsache des Widerspruchs im Sinne einer wirksamen Willenserklärung ab und nicht darauf, ob die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und ob sie die Umsatzsteuer zutreffend ausweist. Eine Beschränkung des Widerspruchsrechts für solche Fälle bedürfte der gesetzlichen Regelung. Es ist Sache der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer, sich über die Frage der Richtigkeit der Gutschrift auseinanderzusetzen und ggf. eine neue Abrechnung, sei es durch Gutschrift oder Rechnung, herbeizuführen. Aus einer Gutschrift, die ihre Wirkung als Rechnung verloren hat, kann kein Recht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG begründet werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779).

22 c) An dieser Rechtsprechung hält der Senat auch hinsichtlich der Neufassung des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG fest, die in der hier maßgeblichen Frage zu keiner Änderung geführt hat. Neu ist insofern im Wesentlichen lediglich, dass es nicht mehr möglich ist, einer Gutschrift nur teilweise zu widersprechen. Im Streitfall hat JI sämtlichen Gutschriften --in vollem Umfang-- widersprochen, wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dargelegt hat. Die Klägerin verfolgt mit ihrer Revision diesen im Verfahren vor dem FG erhobenen Einwand auch nicht mehr weiter.

23 aa) Die vorstehend dargelegte Auffassung des BFH in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 wird von der Mehrheit im Schrifttum auch nach der Neufassung des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG geteilt (vgl. Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 887; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 14 Rz 145; Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 161 Rz 175; Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 Rz 152; Widmann in Vogel/Schwarz, UStG, § 14 Rz 53; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/ Lange, § 14 UStG Rz 53; s.a. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, § 11 Rz 106).

24 bb) Der Senat folgt nicht der in der Literatur geäußerten Auffassung (Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14 Rz 256, 558; Hummel, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 497 ff.), ein Widerspruch gegen eine Gutschrift sei unbeachtlich, wenn dem Gutschriftenaussteller ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit demselben Inhalt zustehe, und dass die Unbeachtlichkeit eines solchen Widerspruchs auch von den Finanzbehörden zu beachten sei.

25 Soweit Hummel ausführt (UR 2012, 497, 499), der "nur auf den ersten Blick eindeutig[e]" Wortlaut des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG könnte im Hinblick auf mögliche ungeschriebene Beschränkungen des Widerspruchsrechts nicht eindeutig sein, folgt der Senat dem nicht. Dem Hinweis (UR 2012, 497, 499), dass die Entstehungsgeschichte dafür spreche, dass die Regelung den Bedürfnissen der Praxis und der Vereinfachung diene, ist --entgegen Hummel-- nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber das Widerspruchsrecht beschränken wollte. Im Gegenteil spricht gegen eine derartige Beschränkung, dass der Gesetzgeber auch nach Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779 die zwischenzeitlichen Änderungen des UStG nicht zum Anlass genommen hat, das Widerspruchsrecht einzuschränken.

26 Es mag zutreffen (so Hummel, UR 2012, 497, 498, 500 ff.), dass § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG zwar den Schutz des Leistenden davor, nach § 14c UStG eine vom Gutschriftenaussteller zu hohe bzw. unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer zu schulden, gewährleistet, aber nicht geeignet ist, den Leistungsempfänger hinreichend vor einem unberechtigten Widerspruch und dem dadurch bedingten Verlust des Vorsteuerabzugs zu schützen. Es ist auch richtig, dass der Vorsteuerabzug daran geknüpft ist, dass die Vorsteuer gesetzlich geschuldet ist und ein unberechtigter Vorsteuerabzug deshalb unabhängig von der Frage eines Widerspruchs im Falle einer unzutreffenden Gutschrift zu versagen ist und dass die in § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG für den Fall des Widerspruchs gegen eine Gutschrift angeordnete Rechtsfolge deshalb überflüssig ist (Hummel, UR 2012, 497, 501).

27 Aus diesen Überlegungen ergibt sich aber --entgegen Hummel (UR 2012, 497, 501 f.)-- nicht, dass § 14 Abs. 2 Satz 3

UStG im Wege einer teleologischen Reduktion dahingehend auszulegen sei, dass die Vorschrift nur für den Fall einer unrichtigen Gutschrift gelten sollte und ein Widerspruch gegen eine zutreffende Gutschrift deshalb keine Wirkung habe. Eine solche Einschränkung hätte zur Folge, dass die Finanzverwaltung auch in den Fällen, in denen die widerstreitende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der an dem Leistungsaustausch Beteiligten letztlich auf zivilrechtlich begründeten Meinungsverschiedenheiten der Vertragsparteien beruhen, zu entscheiden hätte, welche der Meinungen zutreffend ist. Dieses Ergebnis entspräche aber nicht dem Zweck des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG, der (auch) im Interesse des Steuergläubigers eine klare Regelung trifft.

28 Die vorgeschlagene teleologische Reduktion des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG würde nach alledem die verfassungsrechtlichen Grenzen der Auslegung überschreiten.

29 cc) Die Auffassung des Senats steht im Einklang mit den BFH-Urteilen vom 25. Februar 1993 V R 78/88 (BFHE 171, 369, BStBl II 1993, 777), vom 11. Oktober 2007 V R 27/05 (BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438) und in BFH/NV 2010, 1497.

30 Nach dem BFH-Urteil in BFHE 171, 369, BStBl II 1993, 777 ist, selbst wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger gegenüber verpflichtet war, den (an sich steuerfreien) Umsatz gemäß § 9 UStG 1980 als steuerpflichtig zu behandeln und sich (zunächst) dementsprechend verhalten hat, der Übergang zur Behandlung des Umsatzes als steuerfrei nicht von der Zustimmung des Leistungsempfängers abhängig, auch wenn die Vertragspartner ihre Leistungspflichten einschließlich der Erteilung einer Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer bereits voll erfüllt haben. In dem BFH-Urteil in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438 wird ausgeführt, dass die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu prüfen ist. Dem hat sich der Senat in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 1497 angeschlossen; danach ist der Übergang zur Behandlung des Umsatzes als (wieder) steuerfrei nicht von der Zustimmung des Leistungsempfängers abhängig und die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu prüfen.

31 d) Soweit die Klägerin geltend macht, der BFH halte es für möglich, dass ein gegen Treu und Glauben verstoßender Widerruf einer Gutschrift steuerrechtlich unbeachtlich sein könnte (BFH-Urteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, unter II.B.2. c), rechtfertigt dies im Streitfall keine andere Beurteilung.

32 Einen Verstoß gegen Treu und Glauben leitet die Klägerin (lediglich) daraus ab, dass der Gutschriftenempfänger die an ihn gezahlte Umsatzsteuer nicht zurückgezahlt habe und dass ihr --der Klägerin-- ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit demselben Inhalt zustehe. Dies allein kann die Wirksamkeit des im Streitfall erklärten Widerrufs nicht in Frage stellen. Der BFH hat insoweit --wie dargelegt-- in dem Urteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, unter II.B.2. a bereits ausgeführt, dass ein Widerspruch gegen den Steuerausweis in einer Gutschrift auch dann wirksam ist, "wenn die Gutschrift sowohl den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht als auch die Umsatzsteuer zutreffend ausweist". Dass ein derartiger Widerruf grundsätzlich zulässig ist und deshalb mit einem solchen zu rechnen ist, ergibt sich aus § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. Auch war die Vereinbarung vom 9. Januar 2009 ausdrücklich nur "bis auf Widerruf" abgeschlossen worden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de