Beschluss vom 27. Juli 2021, V R 43/19

Entfallen des unberechtigten Steuerausweises

ECLI:DE:BFH:2021:B.270721.VR43.19.0

BFH V. Senat

UStG § 14c Abs 2, EGRL 112/2006 Art 203, FGO § 126a, UStG VZ 2011 , AO § 168 S 2

vorgehend FG Nürnberg, 26. November 2018, Az: 2 K 54/16

Leitsätze

1. Hat der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag gemäß § 14c Abs. 2 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlt. Auf den Zeitpunkt der Berichtigungsbeantragung beim Finanzamt oder den einer Rechnungsberichtigung kommt es nicht an.

2. Bei der Zustimmung des Finanzamts nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG handelt es sich nicht um einen Grundlagenbescheid.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 27.11.2018 - 2 K 54/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem am ...2011 eröffneten Insolvenzverfahren der H. H ist Einzelunternehmerin und war bis zur Insolvenzeröffnung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Organträger der L-AG. Über das Vermögen der L-AG wurde am ...2011 das Insolvenzverfahren eröffnet, wobei wiederum der Kläger als Insolvenzverwalter bestimmt wurde.

2 In den Jahren 2006 bis 2008 hatten H wie auch die L-AG gegenüber der A-KG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über einvernehmlich nicht erbrachte Leistungen erteilt. Die A-KG nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch.

3 Das für die A-KG zuständige Finanzamt A versagte dieser aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 den Vorsteuerabzug. Die sich hieraus ergebende, bestandskräftig festgesetzte Steuerrückforderung wurde von der A-KG noch in 2010 beglichen.

4 Am Tag vor der jeweiligen Insolvenzeröffnung berichtigte der Kläger die von H und der L-AG erteilten Rechnungen.

5 Mit Schreiben vom 26.06.2013 beantragte der Kläger als Insolvenzverwalter der H beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), die Umsatzsteuer September 2011 aufgrund von Korrekturbeträgen aus den Jahren 2006 und 2007 herabzusetzen, da er für die Rechnungen mit Steuerausweis über die nie erbrachten Leistungen jeweils am Tag vor der Insolvenzeröffnung berichtigte Rechnungen an die A-KG erteilt habe. Einen dementsprechenden Antrag stellte er für die L-AG.

6 Das FA ging hierzu von einem nach § 14c Abs. 2 UStG bereits im Jahr 2010 entstandenen Berichtigungsanspruch der

H in Bezug auf die von H und der L-AG erteilten Rechnungen aus. Das FA setzte daher einen Vergütungsanspruch zur Umsatzsteuer 2010 mit Bescheid vom 05.12.2014 unter der für H erteilten Insolvenzsteuernummer fest und erklärte gegenüber diesem Vergütungsanspruch die Aufrechnung, zu der es am 19.12.2014 einen Abrechnungsbescheid erließ.

7 Am 18.12.2014 beantragte der Kläger, den Steuerminderungsanspruch bei der Umsatzsteuer 2011 unter der Massesteuernummer festzusetzen. Das FA stimmte dem nicht zu und wies den hiergegen eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.

8 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 623 veröffentlichten Urteil des FG wurde die Gefährdung des Steueraufkommens i.S. von § 14c Abs. 2 UStG unter Berücksichtigung von Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) sowie der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) mit der Steuerrückzahlung durch die A-KG in 2010 beseitigt. Auf den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung (in 2011) komme es nicht an, da für § 14c Abs. 2 UStG eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich sei. Ob die Berichtigung des Steuerbetrages eine Rückzahlung an den Rechnungsempfänger voraussetze, sei nicht zu entscheiden. Fragen zur Unzulässigkeit einer Aufrechnung seien für das Festsetzungsverfahren ohne Bedeutung.

9 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Bei der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG handele es sich um einen Verwaltungsakt und dabei um einen Grundlagenbescheid. Sie sei zudem als eigenständige materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berichtigung anzusehen. Hierauf komme es auch für die insolvenzrechtliche Einordnung an. Das FG habe zudem gegen § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, da das Verfahren im Hinblick auf diesen, noch ausstehenden Grundlagenbescheid hätte ausgesetzt werden müssen.

10 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Die Entscheidung über die Zustimmung sei Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens. Bei der Zustimmung handele es sich nicht um eine materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung. Daher liege auch kein Verfahrensfehler vor.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Steuerbetrag nach § 14c Abs. 2 UStG nicht für das Streitjahr, sondern bereits für das Jahr 2010 zu berichtigen ist. Das FA war zudem befugt, hierüber ohne gesonderten Verwaltungsakt im Festsetzungsverfahren zu entscheiden, da die Zustimmung kein Grundlagenbescheid ist. Daher war das Verfahren auch nicht durch das FG auszusetzen.

14 1. Die Berichtigung des aufgrund des unberechtigten Steuerausweises entstandenen Steuerbetrages ist nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG für das Jahr 2010 vorzunehmen.

15 a) Nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG kann der aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG entstandene Steuerbetrag berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Hierfür stellt § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG darauf ab, dass ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist gemäß § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG beim Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG eingetreten sind.

16 Nach der amtlichen Gesetzesbegründung hierzu soll das FA aufgrund der Prüfung des bei ihm gestellten Antrags mitteilen, ob und für welchen Besteuerungszeitraum und ggf. in welcher Höhe der Antragsteller den unberechtigt

ausgewiesenen Steuerbetrag berichtigen darf. Dieses Verfahren soll zur Vermeidung von Missbrauch führen und damit das Steueraufkommen sichern (BRDrucks 630/03, S. 85 zum Steueränderungsgesetz 2003).

17 Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 203 MwStSystRL, wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Hierzu hat der EuGH entschieden, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, das Verfahren festzulegen, in dem zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wobei diese Berichtigung nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen darf (EuGH-Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19.09.2000 - C-454/98, EU:C:2000:469, Rz 70).

18 b) Hat der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlt.

19 aa) Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist gemäß § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG unter den dort weiter bezeichneten Bedingungen für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Hierfür verweist diese Vorschrift auf die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG und damit darauf, dass ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt wurde.

20 Hat der unberechtigte Steuerausweis wie im Streitfall als Vorsteuerabzug Eingang in eine für den Rechnungsempfänger vorliegende Steuerfestsetzung (§ 168 der Abgabenordnung --AO--) gefunden, ist die Berichtigung des sich aus dem unberechtigten Steuerausweis ergebenden Steuerbetrages danach für den Zeitraum der Rückzahlung der Vorsteuer durch den Rechnungsempfänger an sein Finanzamt vorzunehmen. Nicht zu entscheiden ist im Streitfall, zu welchem Zeitpunkt ohne derartige Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs zu berichtigen ist.

21 bb) Abweichendes folgt nicht aus der von § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG. Diese Anordnung dient dazu, bei der Steuerberechnung durch Vor- und Steueranmeldung nach § 18 Abs. 1 und 3 UStG i.V.m. § 16 Abs. 1 und 2 UStG und § 17 UStG (s. hierzu auch unten II.2.a aa) auch die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 Satz 5 berücksichtigen zu können. Da diese Vorschriften nur auf § 17 UStG, nicht aber auch auf § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG verweisen, findet die Steuerberichtigung beim unberechtigten Steuerausweis aufgrund der dort angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG Eingang in die Steuerberechnung.

22 cc) Der Zeitpunkt, zu dem der Rechnungsaussteller den in § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG genannten Antrag stellt, ist nicht maßgeblich. Dies ist zum einen mit dem eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift nicht zu vereinbaren.

23 Zum anderen bestehen auch keine Wertungswidersprüche zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG, die eine Maßgeblichkeit der Antragstellung rechtfertigen könnten (so aber wohl Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 304 für den hier allerdings nicht vorliegenden Fall, dass ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen worden war). Zwar kommt bei § 14c Abs. 1 UStG der Steuerberichtigung durch Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung zu (BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 4/18, BFHE 263, 535, Rz 15), während das Abstellen auf die in § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG genannte Beseitigung der Gefährdungslage zu einer Rückbeziehung (wie im Streitfall) führen kann. Zwingend ist dies indes nicht, da es zu der Beseitigung einer Gefährdungslage auch erst im Anschluss an den Antrag i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG kommen kann, wenn z.B. erst dieser Antrag Nachprüfungen beim Rechnungsempfänger auslöst.

24 c) Danach ist der Anspruch auf die Berichtigung des sich aus dem unberechtigten Steuerausweis ergebenden Steuerbetrages im Streitfall bereits im Jahr 2010 entstanden.

25 aa) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist die Gefährdungslage durch Rückzahlung des vom Rechnungsempfänger zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs bereits im Jahr 2010 beseitigt worden. Damit kommt eine Berichtigung für das Streitjahr nicht in Betracht. Für den hier vorliegenden Fall, dass es bei einem durchgeführten Vorsteuerabzug i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 4 Fall 2 UStG auf eine Rückzahlung ankommt, sieht der erkennende Senat hierin keine Abweichung zu dem § 14c Abs. 2 Satz 4 Fall 1 UStG betreffenden BFH-Urteil vom 08.11.2016 - VII R 34/15 (BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 20), in dem der BFH für den Fall, dass die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zu einer Steuervergütung führt, der das Finanzamt die nach § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung verweigert, auf die rechtskräftige Bestätigung dieser Verwaltungsentscheidung abgestellt hat, worüber im Streitfall nicht zu entscheiden ist.

26 bb) Aufgrund der Anknüpfung an den Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden, ob an die Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG weitere, sich aus dem Wortlaut dieser Vorschrift nicht ergebende Voraussetzungen zu stellen sind.

27 Über die Frage, ob es für die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG einer Rechnungsberichtigung bedarf, ist vorliegend nicht zu entscheiden, da diese im Streitfall vorliegt, sie aber für die Bestimmung des Berichtigungszeitpunkts unerheblich ist. Dasselbe gilt für die Frage, ob es für die Berichtigung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG auf eine Rückzahlung durch den Rechnungsempfänger an den Rechnungsaussteller ankommt (zur Beurteilung bei § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1985 vgl. BFH-Urteile vom 25.02.1993 - V R 112/91, BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643, unter II.2.c, und vom 19.09.1996 - V R 41/94, BFHE 181, 236, BStBl II 1999, 249, unter II.2.b einerseits und BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451, Leitsatz, zu § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG 2005 andererseits).

28 2. Das FG war nicht zu einer Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO verpflichtet. Die Zustimmung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG kann zwar ein eigenständiger Verwaltungsakt sein (BFH-Urteile in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 20, und vom 26.06.2019 - XI R 5/18, BFHE 266, 67, Rz 20). Es handelt sich aber vorliegend nicht um einen Grundlagenbescheid (offen gelassen im BFH-Urteil in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 20), der zu einer Verfahrensaussetzung nach § 74 FGO führen kann (BFH-Urteil vom 14.05.2014 - X R 7/12, BFHE 246, 101, BStBl II 2015, 12, Rz 19).

29 a) § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG macht die gesondert schriftlich zu beantragende Steuerberichtigung von einer Zustimmung des Finanzamts abhängig. Damit trägt diese Vorschrift den Besonderheiten des umsatzsteuerrechtlichen Anmeldeverfahrens Rechnung.

30 aa) Der Unternehmer ist zur Abgabe selbst berechneter Voranmeldungen (Steueranmeldungen) verpflichtet. So hat er gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG für jeden Voranmeldungszeitraum eine Voranmeldung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Dabei sind § 16 Abs. 1 und 2 UStG und § 17 UStG entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 1 Satz 3 UStG). Danach ist bei der Berechnung der Steuer von der Summe der Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG auszugehen, soweit für sie die Steuer in dem Besteuerungszeitraum entstanden und die Steuerschuldnerschaft gegeben ist, wobei der Steuer die nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG, nach § 14c UStG sowie nach § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG geschuldeten Steuerbeträge hinzuzurechnen sind (§ 16 Abs. 1 Satz 3 und 4 UStG). Die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge sind abzusetzen, zusätzlich ist § 15a UStG zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 2 UStG). Damit findet die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG erst aufgrund der durch diese Vorschrift angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG Eingang (in die vom Unternehmer vorzunehmende) Steuerberechnung.

31 Zudem hat der Unternehmer nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG für das Kalenderjahr (oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum) eine Steuererklärung (Steueranmeldung) zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Abs. 1 bis 4 UStG und § 17 UStG selbst zu berechnen hat. Voranmeldungen und Steuererklärung sind im Übrigen auch durch den Aussteller von Rechnungen i.S. von § 14c Abs. 2 UStG ohne Unternehmereigenschaft abzugeben (§ 18 Abs. 4b UStG).

32 Im Übrigen stehen Vor- wie auch Steueranmeldung gemäß § 168 Satz 1 AO grundsätzlich einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Anders ist es nur, wenn die Anmeldung zu einer Vergütung führt; hier kommt es dann auf eine zusätzliche Zustimmung des FA an. Diese Zustimmung nach § 168 Satz 2 und 3 AO ist zwar nach ständiger BFH-Rechtsprechung ein Verwaltungsakt, aber kein Grundlagenbescheid (BFH-Urteile vom 09.07.2003 - V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904, und vom 28.02.2002 - V R 42/01, BFHE 198, 27, BStBl II 2002, 642).

33 bb) Im Regelungszusammenhang §§ 16, 18 UStG mit § 168 AO dient das Zustimmungserfordernis in § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG dazu, dass der Rechnungssteller im Fall des unberechtigten Steuerausweises die sich hieraus ergebende Steuerschuld nicht aufgrund eigener Annahmen zur Beseitigung der sich hieraus ergebenden Gefährdungslage im Rahmen der ihm obliegenden Steuerberechnung entfallen lassen kann. Stattdessen soll verhindert werden, dass Personen, die in den Fällen des § 14c Abs. 2 UStG unberechtigt gehandelt haben, den Versuch unternehmen, die sich hieraus ergebende Steuerschuld ebenso unberechtigt entfallen zu lassen. Dies wird durch die amtliche Gesetzesbegründung zu dieser Regelung bestätigt (s. oben II.1.a).

34 b) Unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten kommt es nicht in Betracht, in der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG einen eigenständigen Grundlagenbescheid zu sehen, der für das nachfolgende Festsetzungsverfahren

durch Vor- und Steueranmeldung bindend wäre. Für eine derartige Eigenständigkeit besteht keine sachliche Rechtfertigung, da diese Zustimmung nur der Überwachung des Erklärungsverhaltens des Unternehmers dient. Zudem geht es vorliegend nicht darum, die Sachkunde anderer Behörden zu nutzen, wie es etwa auf die Bescheinigungen nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG und § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zutrifft, bei denen es sich um Grundlagenbescheide handelt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21.02.2013 - V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, Rz 16, und vom 22.08.2019 - V R 14/17, BFHE 266, 401, BStBl II 2020, 720, Rz 14). Jede andere Sichtweise würde die Handhabung des Besteuerungsverfahrens ohne sachliche Rechtfertigung erschweren. Die Zustimmung des Finanzamts ist daher entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berichtigung anzusehen.

35 Daher ist es dem Finanzamt möglich, über den bei ihm gestellten Antrag durch einen eigenständigen Verwaltungsakt zu entscheiden (so die dem BFH-Urteil in BFHE 266, 67 zugrunde liegende Fallgestaltung). Zwingend ist dies aber nicht. Es kann sich auch dafür entscheiden, seine Zustimmung stillschweigend durch den Erlass eines Änderungsbescheids zu erteilen, wie es im Streitfall für das Jahr 2010 durch den Bescheid vom 05.12.2014 erfolgt ist.

36 Hierdurch werden die Möglichkeiten des Rechnungsausstellers zur Erlangung effektiven Rechtsschutzes nicht beeinträchtigt. Denn sieht er wie im Streitfall die zeitliche Zuordnung des Berichtigungsanspruchs durch das Finanzamt als unzutreffend an, kann er für den von ihm als zutreffend erachteten Zeitraum (vorliegend 2011) bei einer unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steueranmeldung einen Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO (wie im Streitfall) stellen. Es ist dann wie im Streitfall (s. oben II.1.c) über die zeitliche Zuordnung des Berichtigungsanspruchs zu entscheiden, wobei im Erfolgsfall der andere Steuerbescheid (hier die Steuerfestsetzung für das Jahr 2010) ggf. nach § 174 AO zu ändern ist. Dies entspricht der Beurteilung bei § 168 Satz 2 AO (s. oben II.2.a aa).

37 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de