Urteil vom 31. Januar 2024, V R 20/21

Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)

ECLI:DE:BFH:2024:U.310124.VR20.21.0

BFH V. Senat

UStG § 13b Abs 1, UStG § 13b Abs 5 S 1 Halbs 1, UStG § 2 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 196, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 10, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 68, UStG VZ 2015

Leitsätze

1. Für die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG kommt es nicht auf die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger an.

2. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wirkt zu Gunsten des leistenden Unternehmers und führt zu einer den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG treffenden Feststellungslast. Eine Entscheidung auf Grundlage der Feststellungslast kann im finanzgerichtlichen Verfahren erst im Falle einer Unaufklärbarkeit des Sachverhalts getroffen werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts XXX vom XX.XX.XXXX - XXX aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht XXX zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Das Revisionsverfahren des Beklagten wird eingestellt, nachdem er die Revision zurückgenommen hat (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, welche Anforderungen ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, der im Inland sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an Unternehmer und Nichtunternehmer erbringt, zu erfüllen hat, damit er von einer Steuerschuldnerschaft seiner unternehmerischen Leistungsempfänger nach § 13b UStG ausgehen kann.

2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die durch Verschmelzung im Jahr 2018 Gesamtrechtsnachfolgerin der im Jahr 2015 (Streitjahr) im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmerin X, einer Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht, geworden ist. X betrieb im Streitjahr einen Online-Marktplatz, auf dem sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer ("Endverbraucher") Gegenstände zum Kauf anboten. Die Dienstleistungen der X bestanden darin, den Anbietern der Waren den Zugang und die Nutzung des Online-Marktplatzes zu gewähren, wofür X Gebühren von den Nutzern erhob, deren Höhe sich vornehmlich nach den Verkaufserlösen richtete.

3 Um die Dienstleistung von X in Anspruch zu nehmen und den Online-Marktplatz nutzen zu können, mussten sich die Leistungsempfänger zunächst registrieren und den allgemeinen Geschäftsbedingungen der X zustimmen. Bei dieser Registrierung mussten die Leistungsempfänger angeben, ob sie als Privatperson ("privates Konto") oder als

Unternehmer ("gewerbliches Konto") den Marktplatz nutzen wollten. Standardmäßig wurden die Nutzer vom System als Privatpersonen (Nichtunternehmer) angelegt. Erfolgte eine Anmeldung als Unternehmer, mussten in der Eingabemaske Angaben zum Namen des Unternehmens, zum Unternehmenstyp (Branche), zur Rechtsform des Unternehmens, zu einer vorhandenen Handelsregisternummer, zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.), zum Namen des gesetzlichen Vertreters des Unternehmens, zur Adresse des Unternehmens sowie zur Telefonnummer und zur E-Mail-Adresse gemacht werden. Wurde keine USt-IdNr. angegeben, war dies gesondert zu bestätigen. Sofern der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. eintrug, prüfte X diese auf Gültigkeit. Die Prüfung erfolgte bei neu eingegebenen Nummern wöchentlich in einer Sammeldatei automatisiert über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem der Europäischen Union. Darüber hinaus überprüfte X sämtliche USt-IdNrn. --unerheblich ob bereits seit längerem angelegt oder neu eingetragen-- für jedes Kalendervierteljahr neu.

4 Bis zum 31.12.2014 behandelte X ausschließlich die Leistungsempfänger als Unternehmer, die eine gültige USt-IdNr. angaben. Zum 01.01.2015 stellte X das Verfahren um. Kunden, die eine gültige USt-IdNr. angaben, wurden nach wie vor als Unternehmer behandelt. Sofern eine angegebene USt-IdNr. nicht mehr als gültig bestätigt wurde oder der Leistungsempfänger sich als gewerblicher Nutzer registrierte, aber keine oder eine ungültige USt-IdNr. angab, prüfte und bejahte X nunmehr die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers, wenn bei diesem eines von drei Kriterien zur Bejahung einer Unternehmereigenschaft vorlag. Insoweit stellte X darauf ab, ob der Leistungsempfänger im laufenden Jahr oder im Vorjahr entweder mehr als ... Verkäufe tätigte oder getätigt hatte, ob (im gleichen Zeitraum) Leistungsentgelte ("Verkaufsgebühren") von mindestens ... € entstanden waren oder ob sich der Leistungsempfänger auf einer besonderen Plattform (gewerbliche Plattform) angemeldet hatte, die gewerblichen Händlern vorbehalten war.

5 Handelte es sich bei den Leistungsempfängern nach den von ihnen gemachten Angaben um eine im Inland ansässige Person und lag in Bezug auf diese Person eines der drei Kriterien vor, ging X von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG aus.

6 Im Rahmen einer bei X für das erste Kalendervierteljahr 2015 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, dass nur die Leistungsempfänger als Unternehmer zu behandeln seien, für die eine gültige USt-IdNr. vorgelegen habe. Die drei von X angelegten Kriterien waren nach Ansicht der Prüfer nicht geeignet, die Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger anzunehmen.

7 Im Anschluss an die Prüfung übersandte X zu den Personen, die sie aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen hatte, USt-IdNrn. auf einem Datenträger und machte geltend, dass danach die aufgrund der Prüfung erhöhte Umsatzsteuer auf die Hälfte zu verringern sei. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) prüfte die nachgereichten USt-IdNrn. stichprobenartig und stellte dabei fest, dass eine Vielzahl der USt-IdNrn. unvollständig, fehlerhaft oder im Leistungszeitpunkt ungültig gewesen und im Übrigen die nachgereichten Nummern nicht in den von X anzufertigenden zusammenfassenden Meldungen enthalten gewesen seien. Nach Übersendung eines zweiten Datenträgers forderte das FA von X eine Liste mit Namen und Anschriften der Personen, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen hatte. X kam dem jedoch unter Hinweis auf die bereits eingereichten Daten und die aus Sicht des FA --wonach es allein auf die USt-IdNr. ankomme-- anzunehmende fehlende Bedeutung der geforderten Angaben nicht nach.

8 Das FA wertete den Prüfungsbericht aus, teilte im Wege der Schätzung die von den Prüfern für das gesamte Jahr 2015 ermittelten Mehrsteuern gleichmäßig auf die vier Voranmeldungszeiträume 2015 auf und setzte die Umsatzsteuer für alle vier Kalendervierteljahre 2015 entsprechend fest. Den Einspruch gegen den das erste Kalendervierteljahr 2015 betreffenden Bescheid wies das FA als unbegründet zurück.

9 Der von der Klägerin --als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-- erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) teilweise statt. Indem X ihren Nutzern den Zugang und die Nutzung eines Online-Marktplatzes zur Verfügung gestellt habe, habe sie auf elektronischem Wege sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) erbracht, die --zwischen den Beteiligten unstreitig-- im Inland steuerbar seien (§ 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 Nr. 3 UStG sowie § 3a Abs. 2 UStG). X sei für die Leistungen an die im Inland ansässigen Empfänger, die sie aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen habe, Steuerschuldnerin (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG auf die Leistungsempfänger, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen habe, komme nicht in Betracht. Die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. sei zwar weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht notwendig, um den Leistungsempfänger als Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG zu qualifizieren. Die Klägerin habe jedoch nicht zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen, dass diese Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 2 UStG

gewesen seien und ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland gehabt hätten. Zwar habe X für die Prüfung der Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger nachvollziehbare Merkmale entwickelt, die für eine Unternehmereigenschaft sprechen könnten. Allerdings seien die Leistungsempfänger für das FG nicht identifizierbar. Bei diesen handele es sich um eine Vielzahl von Nutzern, die ihren Namen und ihre Anschrift gegenüber X selbst angegeben hätten. Es sei nicht auszuschließen, dass sich hinter den Namen keine real existierenden Unternehmen verborgen hätten. Es habe nicht die Überzeugung gewonnen werden können, dass X die Identität der Nutzer überprüft habe. Die Identität des Leistungsempfängers müsse feststehen, wenn von einer Person Qualifikationsmerkmale, wie die Unternehmereigenschaft, abhingen und erst recht dann, wenn die Steuerschuldnerschaft auf sie übertragen werde. Dass eine Kontrolle und damit ein konkreter Nachweis im Falle einer Vielzahl von persönlich wohl unbekannten Kunden schwierig sei, habe die Klägerin hinzunehmen. Denn X habe von der Möglichkeit, die USt-IdNrn. der Leistungsempfänger --als im Regelfall verlässliche Nachweismöglichkeit-- zu fordern, keinen Gebrauch gemacht. Die Nichterweislichkeit des Umstandes, dass die Leistungsempfänger Unternehmer seien, gehe zu Lasten der Klägerin. Sie trage die Feststellungslast (objektive Beweislast) für das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG, da sie sich auf eine für sie günstige Ausnahmeregelung zu § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG berufe.

10 Die Steuerfestsetzung sei jedoch insoweit fehlerhaft überhöht, als nicht ausgeschlossen werden könne, dass in den im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung "nachgereichten" Listen Daten zur Verfügung gestellt worden seien, die eine Identifizierung und damit eine Überprüfung der Unternehmereigenschaft ermöglicht hätten. Auf dem zweiten Datenträger seien --zwischen den Beteiligten unstreitig-- die Namen und "Firmennamen" sowie die Adressen der dort genannten Leistungsempfänger (bei denen es sich nur um einen Teil der Personen gehandelt habe, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer betrachtet hatte) angegeben worden, so dass es dem FA möglich gewesen sei, diese Daten zu prüfen. Jedenfalls soweit dort gültige USt-IdNrn. nachgereicht worden seien, bestünden keinerlei Bedenken, insoweit von der Unternehmereigenschaft auszugehen. Unerheblich sei, dass diese möglicherweise im Zeitpunkt der Leistungsausführung nicht vorgelegen hätten. Dem FG sei eine Auswertung der Daten nicht möglich, so dass die festgesetzte Umsatzsteuer um einen angemessenen Abschlag von 50 % im Wege der Schätzung gemäß § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 162 der Abgabenordnung (AO) zu verringern sei.

11 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 13b Abs. 5 UStG) sowie Verfahrensfehler des FG geltend. Die Unternehmereigenschaft der Personen, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer angesehen habe, sei durch die von der X vorgenommenen Prüfung anhand dieser Kriterien nachgewiesen. Diese seien sowohl geeignet als auch ausreichend, um einen Leistungsempfänger als Unternehmer einzustufen, was auch das FG nicht verkannt habe. Die Veräußerung von ... Artikeln und mehr stelle eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG dar. Die Anzahl sei so hoch, dass mit Sicherheit ausgeschlossen werden könne, dass die Verkaufstätigkeit nur einmalig und nicht auf Wiederholung angelegt sei. (...) Bei einer solchen Anzahl komme es im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse auch nicht mehr darauf an, in welcher Zeitspanne die Artikel angeboten und veräußert würden. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits zu der Veräußerung von 140 Gegenständen festgestellt, dass eine Person bei einer solch intensiven Teilnahme am Marktgeschehen zum Unternehmer werde, selbst wenn diese Gegenstände aus der privaten Sphäre stammen würden (BFH-Urteil vom 12.08.2015 - XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919). Vor diesem Hintergrund seien die Ausführungen des FG, es sei möglich, eine Vielzahl von Verkäufen zu tätigen, ohne ein Gewerbe zu betreiben, wie etwa bei einer mehrfachen Veräußerung durch Sammler, nicht zutreffend. Auch die Höhe der Gebühr von mindestens ... €, die einem Verkaufserlös von mindestens ... € entspreche, weise auf eine nachhaltige Tätigkeit hin. Zwar könne es vorkommen, dass auf dem Online-Marktplatz Gegenstände angeboten würden, die einzeln den Preis von ... € überstiegen. In diesen wenigen Fällen sei aber im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigen, dass die Nachhaltigkeit auch schon bei einer ersten und einmaligen Leistung gegeben sei, wenn Wiederholungsabsicht bestehe. Von einer Wiederholungsabsicht sei bei einem Nutzer, der sich als gewerblicher Händler anstatt als Privatperson angemeldet habe, auszugehen. Schließlich sei auch die Verwendung der gewerblichen Plattform, die einem räumlichen Geschäftslokal gleichstehe und durch die der Nutzer wie ein Händler am Markt auftrete, ein gesichertes Merkmal für eine nachhaltige und damit unternehmerische Tätigkeit des Nutzers, zumal sich die Nutzung der gewerblichen Plattform, für die monatliche Gebühren anfielen, wirtschaftlich nur lohne, wenn der Nutzer monatliche Umsätze von ... € bis ... € erwarte. Das FG habe festgestellt, dass jede der Personen, die X aufgrund der drei Kriterien als Unternehmer behandelt habe, eines dieser Kriterien erfüllt habe. Diese lückenlose Erfassung sei auch fälschungssicher möglich, da die Leistungsempfänger über den Online-Marktplatz ihre Artikel anböten und veräußerten, mit der Folge, dass X jeder Umsatz und jedes Anbieten eines Artikels bekannt gewesen sei. Mithin

widerspreche das FG mit seinen Ausführungen, X habe sich ausschließlich auf die Angaben der Nutzer verlassen, den eigenen Feststellungen.

12 Sofern das FG die Klage mit der Begründung abgewiesen habe, der Leistungsempfänger müsse identifizierbar sein, verstoße es sowohl gegen § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG als auch gegen Denkgesetze. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG setze für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bezüglich des Leistungsempfängers nur voraus, dass dieser ein Unternehmer sei. Seine melderechtliche, postalische oder handelsrechtliche Identität sei kein Tatbestandsmerkmal und nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift auch nicht notwendigerweise festzustellen. Zwar möge es typischerweise erforderlich sein, die Identität des Leistungsempfängers zur Prüfung seiner Unternehmereigenschaft festzustellen. Dies gelte aber nicht im vorliegenden Fall. Denn X habe die unternehmerische Tätigkeit ihrer Leistungsempfänger lückenlos feststellen können. Dies gelte selbst für den Fall, dass ihr --wie das FG und das FA in unzutreffender Weise annähmen-- die handels- und melderechtliche Identität der Leistungsempfänger völlig verborgen geblieben oder sie über deren Identität getäuscht worden sei. Denn ein Unternehmer, der seine Identität verdecke, sei dennoch ein Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und im vorliegenden Fall auch Leistungsempfänger, da der sich verdeckende Unternehmer gemäß § 116 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) Vertragspartner der X geblieben sei und deren Leistung habe beziehen wollen, so dass kein Mangel der Ernstlichkeit im Sinne des § 118 BGB vorliege. Sofern ein Nutzer seine Identität in der Absicht verschleiert habe, dass die Leistung der X wirtschaftlich einen anderen treffen sollte, wäre er ein Strohmann gewesen. Ein Strohmanngeschäft sei aber umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen und führe nicht dazu, dass der Leistende die Leistung an den verdeckten Hintermann erbringe. Anders wäre es nur, wenn X zusammen mit dem Strohmann und dem Dritten kollusiv zusammengewirkt und den Vertrag einvernehmlich zum Schein abgeschlossen hätte. Da X ohne Feststellung der postalischen, melderechtlichen oder handelsrechtlichen Identität des Leistungsempfängers dessen Unternehmereigenschaft habe feststellen können und auch festgestellt habe, stelle das FG eine zusätzliche Voraussetzung für die umgekehrte Steuerschuldnerschaft auf, wenn es die melderechtliche oder handelsrechtliche Identität oder die USt-IdNr. als Nachweis für die Unternehmereigenschaft einfordere. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe zur umgekehrten Steuerschuldnerschaft bezüglich des Leistungsempfängers entschieden, dass die Steuerverwaltung hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen dürfe, welche die Ausübung des Rechts vereiteln könnten, wenn sie über die Angaben verfüge, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich seien. Diese Erwägungen würden entsprechend für den Leistenden gelten. Das FG gehe infolgedessen rechtsfehlerhaft davon aus, dass es sich zur Unternehmereigenschaft der Nutzer keine Überzeugung habe bilden können, weil ihm die Nutzer weder von dem Namen, der Anschrift oder dem Unternehmensgegenstand im Einzelnen bekannt gewesen seien. Nicht die Person des Leistungsempfängers sei entscheidend, sondern dessen Unternehmereigenschaft. Soweit das FG ausführe, es sei davon auszugehen, dass dies auch für X gegolten habe, verstoße es auch gegen Denkgesetze, denn es habe selbst festgestellt, dass X diese Angaben im Rahmen der Anmeldung abfrage und sie ihr somit bekannt seien. Darüber hinaus hätten weder das FA noch das FG Feststellungen oder Indizien für die Annahme angeführt, dass bewusste Falschangaben nicht ausgeschlossen werden könnten oder X eine namentlich angemeldete Person als Unternehmer angesehen habe, obwohl sie kein Unternehmer gewesen sei. Auch zur Strohmanneigenschaft habe das FG keine Feststellungen getroffen. Ohne jegliche Anhaltspunkte habe das FG somit für sämtliche Leistungsempfänger ohne USt-IdNr. unterstellt, dass diese sich mit falschen Angaben angemeldet hätten. Im Ergebnis habe das FG die umgekehrte Steuerschuldnerschaft dadurch nur im Falle einer gültigen USt-IdNr. anerkannt und damit rechtsfehlerhaft die gültige USt-IdNr. als Voraussetzung für die Umkehrung der Steuerschuld angesehen, obwohl das FG selbst die USt-IdNr. nicht als Tatbestandsmerkmal des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG angesehen habe.

13 Verfahrensrechtlich rügt die Klägerin, dass das FG seiner Ermittlungspflicht hinsichtlich der aus seiner Sicht entscheidungserheblichen Identität der Leistungsempfänger nicht nachgekommen sei. Jedenfalls hätte es ihr, der Klägerin, einen richterlichen Hinweis geben müssen, damit ihr die Vorlage der Anmeldedaten möglich gewesen wäre. Im zweiten Schritt hätten die Daten überprüft werden können. Des Weiteren habe das FG ohne Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung gemäß § 96 Abs. 1 FGO i.V.m. § 162 AO die von ihr, der Klägerin, vorgelegten USt-IdNrn. im Wege der Schätzung zu 50 % als ungültig behandelt. Dem FG wäre es entgegen seiner Begründung möglich gewesen, mit Hilfe des FA die vorgelegten USt-IdNrn. auf ihre Gültigkeit zu überprüfen. Dem FA sei dies möglich; es habe nach seinem Vortrag die nachgereichten USt-IdNrn. stichprobenartig geprüft. Das FG habe seine Sachaufklärungspflicht auch dadurch verletzt, dass es seine Entscheidung auf den völlig unsubstantiierten Vortrag des FA gestützt habe. Das FA habe weder dargetan, wie viele der nachgereichten USt-IdNrn. es stichprobenartig geprüft habe, noch wie viele davon fehlerhaft oder ungültig gewesen seien. Die Annahme des FG, dass 50 % der

USt-IdNrn. ungültig gewesen seien, sei ins Blaue hinein erfolgt und orientiere sich nicht an nachvollziehbaren Annahmen und einer nachvollziehbaren Schätzungsmethode.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

> unter teilweiser Aufhebung des FG-Urteils und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.XXXX den Umsatzsteuerbescheid für das erste Kalendervierteljahr 2015 vom XX.XX.XXXX dahin zu ändern, dass die Steuer auf ... € festgesetzt wird,
>
> hilfsweise, den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.

15 Das FA hat zunächst selbst Revision gegen das Urteil des FG eingelegt, sodann diese aber zurückgenommen. Es beantragt,

> die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Das FG habe die USt-IdNr. nicht als Tatbestandsvoraussetzung für die Unternehmereigenschaft oder als zwingendes Nachweiserfordernis für die Umkehr der Steuerschuld angesehen. Maßgeblicher Entscheidungsgrund für die Nichtanerkennung der Umkehr der Steuerschuld sei die fehlende Identifizierbarkeit der Leistungsempfänger gewesen. Die Kriterien der X seien dafür nicht ausreichend, da sie zwar Rückschlüsse auf die unternehmerische Tätigkeit, aber nicht über die Identität des Leistungsempfängers zuließen. Im vorliegenden Fall sei aber gerade die Frage der Person des Leistungsempfängers entscheidend, da zu bestimmen sei, ob dieser Schuldner der Umsatzsteuer sei. Aufgrund der Ungewissheit über die Identität könne letztlich nicht bestimmt werden, ob es sich bei dem jeweiligen Leistungsempfänger um einen Unternehmer handele. Das FG sei zur Schätzung befugt gewesen. Nach dessen Feststellungen seien die nachgereichten Daten für das Gericht nicht überprüfbar gewesen; Überprüfungen des FA hätten Beanstandungen ergeben. Mangels weiterer Anhaltspunkte führe die vom FG angewandte Schätzungsmethode zu einem schlüssigen und wirtschaftlich denkbaren Ergebnis. Die mit der Schätzung verbundenen Unsicherheiten gingen zu Lasten der Klägerin.

17 Am 08.12.2023 hat das FA den Umsatzsteuerbescheid für das erste Kalendervierteljahr 2015 zur Umsetzung des Urteils des FG geändert und die festgesetzte Umsatzsteuer um den vom FG tenorierten Umsatzsteuerbetrag gemindert. Der Bescheid ist den Klägervertretern für X bekanntgegeben worden.

Entscheidungsgründe

II.

18 Das angefochtene Urteil ist nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens erlassene Umsatzsteuerbescheid für das erste Kalendervierteljahr 2015 nicht nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Der Bescheid benennt nicht die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der X, sondern ausschließlich X als Steuerschuldnerin (Inhaltsadressatin). Ein nicht an den Rechtsnachfolger, sondern an einen nicht mehr existierenden Rechtsvorgänger gerichteter Verwaltungsakt entfaltet (diesem gegenüber) keine Rechtswirkungen (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.10.1985 - GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230; BFH-Urteil vom 16.09.2010 - V R 51/09, BFH/NV 2011, 569, Rz 23).

19 Im Streitfall ist X, ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht, auf die Klägerin, eine inländische GmbH, grenzüberschreitend im Sinne des § 305 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) verschmolzen worden. X als selbständige Rechtsperson ist mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister im Mai 2018 erloschen; Gesamtrechtsnachfolgerin wurde die Klägerin (§ 305 Abs. 2 Satz 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwG).

20 Fehler in der Bezeichnung des Steuerschuldners können auch nicht dadurch geheilt werden, dass sich der Empfänger als Adressat angesehen hat (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.10.1985 - GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230). Verwaltungsakte, die die Finanzbehörde nach dem Erlöschen an den Rechtsvorgänger gerichtet hat, sind deshalb selbst dann rechtsunwirksam, wenn sie an den Prozessvertreter des Rechtsnachfolgers

adressiert sind und somit in den Machtbereich des Rechtsnachfolgers gelangt sein sollten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.10.1985 - GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230). Dies gilt selbst für den Fall, dass der Rechtsnachfolger --wie im Streitfall-- aus den Erläuterungen, in denen darauf hingewiesen wird, dass der Bescheid nach § 68 FGO Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens wird, geschlossen haben sollte, dass sich der Bescheid an ihn richtet.

III.

21 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG zu Recht entschieden, dass die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger keine Voraussetzung dafür ist, den Leistungsempfänger als Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen, sowie dass die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, das heißt identifizierbar sein muss. Das FG hat aber unter Verstoß gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG ohne Überprüfung der Richtigkeit der von der Klägerin gemachten Angaben zur Person der Leistungsempfänger verneint und ist auf dieser Grundlage rechtsfehlerhaft von einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO ausgegangen. Die Sache ist nicht spruchreif.

22 1. Für sonstige Leistungen im Sinne von § 3a Abs. 2 UStG, die ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt, besteht eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

23 a) Nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer für eine nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

24 b) Unionsrechtlich beruht § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG auf Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach schuldet die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige, für den eine Dienstleistung nach Art. 44 MwStSystRL erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird. Hängt die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung davon ab, ob es sich bei dem Dienstleistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen oder um einen Nichtsteuerpflichtigen handelt, so wird gemäß Art. 17 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Status des Dienstleistungsempfängers nach den Art. 9 bis 13 und 43 MwStSystRL bestimmt, wobei nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind unter anderem alle Tätigkeiten eines Händlers (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL).

25 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass es für die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG nicht auf die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger ankommt.

26 Sowohl § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG als auch Art. 196 MwStSystRL stellen darauf ab, dass der Leistungsempfänger Unternehmer (Steuerpflichtiger) ist. Dazu muss der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG und der Art. 9, 10 MwStSystRL erfüllen. Dies setzt nicht die Erteilung oder ein Tätigwerden unter einer gültigen USt-IdNr. voraus (vgl. EuGH-Urteil VSTR vom 27.09.2012 - C-587/10, EU:C:2012:592, Rz 40 und 49 zu Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1, Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern). Zudem sehen § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG, auf den § 13b Abs. 1 UStG verweist, und Art. 196 MwStSystRL für die Verlagerung der Steuerschuld auf nicht unternehmerisch tätige juristische Personen ausdrücklich vor, dass diesen eine USt-IdNr. erteilt worden sein muss. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass dies für Unternehmer und Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und der Art. 9, 10 MwStSystRL gerade nicht erforderlich ist.

27 3. Weiter ist das FG zwar zutreffend davon ausgegangen, dass für eine Verlagerung der grundsätzlich den leistenden Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG treffenden Steuerschuld durch § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG jedenfalls die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, das heißt identifizierbar sein muss. Auf

Grundlage dieser zutreffenden Rechtsauffassung ist das FG jedoch --wie von der Klägerin gerügt-- verfahrensfehlerhaft unter Verletzung der ihm obliegenden Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) davon ausgegangen, dass eine Ermittlung der Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger und eine Überprüfung der von X zu den Leistungsempfängern gemachten Angaben nicht möglich gewesen sei.

28 a) Entgegen seiner Auffassung war dem FG eine Sachaufklärung zumindest stichprobenartig --für jede der drei Fallgruppen (Verkauf von mindestens ... Artikeln im laufenden Jahr oder im Vorjahr, Gebühren von mindestens ... € im laufenden Jahr oder im Vorjahr, Nutzung der gewerblichen Plattform) getrennt-- möglich. Die von der Klägerin für einen Teil der streitigen Leistungsempfänger eingereichten Angaben, die --zwischen den Beteiligten unstreitig-- den Namen, den "Firmennamen" und die Adresse dieser Personen enthielten, reichten auch zur Überprüfung der Existenz und Identität der Leistungsempfänger sowie ihrer Unternehmereigenschaft aus. Weitere Angaben zu den übrigen --nicht auf dem zweiten Datenträger-- erfassten Personen konnten zudem von der Klägerin für den Streitzeitraum nachgefordert werden.

29 Allein die Masse der Daten entbindet das FG nicht von der --zumindest stichprobenartigen-- Sachaufklärung. Denn der sich aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO ergebende Untersuchungsgrundsatz ist für die Vorschrift des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG nicht ausnahmsweise durch die Anordnung bestimmter Nachweispflichten durchbrochen (vgl. allgemein Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 152). Eine Vorschrift, die dem leistenden Unternehmer einen bestimmten (buch- und belegmäßigen) Nachweis hinsichtlich der Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG auferlegt, gibt es nicht. § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG geben nicht vor, welche Angaben und/oder Unterlagen der leistende Unternehmer den Finanzbehörden hinsichtlich der Person des Leistungsempfängers vorlegen muss, damit die Voraussetzungen für eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft als erfüllt angesehen werden. Solche Vorgaben enthält auch § 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG nicht. § 14 Abs. 4 UStG ist gemäß § 14 Abs. 7 Satz 1 UStG für X als nicht im Inland ansässige Rechtsvorgängerin der Klägerin nicht einschlägig.

30 Eine Einschränkung der Sachaufklärungspflicht ergibt sich auch nicht daraus, dass § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG eine Sonderregelung zu § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wirkt zwar zu Gunsten des leistenden Unternehmers, was zu einer den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG treffenden Feststellungslast führt (vgl. z.B. zum Bereich der Steuersatzermäßigung BFH-Urteil vom 12.05.2022 - V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBl II 2023, 885, Rz 26). Allerdings kann eine Entscheidung auf Grundlage der Feststellungslast (objektive Beweislast) im finanzgerichtlichen Verfahren erst im Falle einer Unaufklärbarkeit des Sachverhalts getroffen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - III R 28/14, BFHE 256, 403, BStBl II 2017, 743, Rz 20, mit Hinweis zur sogenannten "Beweisrisikosphäre"). Daran fehlt es im Streitfall mangels hinreichender Sachaufklärung durch das FG.

31 Entgegen der Auffassung des FG musste X die von ihr aufgezeichneten Angaben der Leistungsempfänger auch nicht selbst in der Weise dahingehend überprüfen, ob aus den Angaben und Unterlagen zu den Leistungsempfängern und aufgrund der Überprüfung objektiv oder "schlüssig" auf die Unternehmereigenschaft und Identität der Leistungsempfänger geschlossen werden konnte. Denn selbst für den Fall, dass dem Unternehmer --wie beispielsweise im Falle grenzüberschreitender Steuerbefreiungen (§ 6 Abs. 4, § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 8 ff., 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung --UStDV--)-- buch- und belegmäßige Nachweise auferlegt werden, muss er keinen objektiven, "schlüssigen" oder überzeugenden Nachweis der nachzuweisenden Tatsache beibringen (vgl. zu § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a ff. UStDV BFH-Urteil vom 12.05.2009 - V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, Rz 41), die beigebrachten Angaben unterliegen jedoch der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung (s. zu § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a ff. UStDV BFH-Urteil vom 12.05.2009 - V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, Rz 42 und zu § 6 Abs. 4 UStG, §§ 8 ff. UStDV BFH-Urteil vom 23.04.2009 - V R 84/07, BFHE 225, 243, BStBl II 2010, 509, Rz 21).

32 b) Die Klägerin hat ihr Rügerecht nicht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung verloren. Zwar geht bei --wie vorliegend-- verzichtbaren Verfahrensmängeln das Rügerecht auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich der gerügte Verfahrensverstoß --wie im Streitfall-- erst aus den Entscheidungsgründen selbst ergibt und den Beteiligten daher eine rechtzeitige Rüge in der mündlichen Verhandlung nicht möglich war (BFH-Urteil vom 10.04.2008 - VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356, unter II.1.).

33 4. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, da der erkennende Senat die erforderliche Sachaufklärung in einem

Revisionsverfahren nicht nachholen kann. Diese ist erforderlich, da an der Vollständigkeit und Richtigkeit der von der Klägerin mitgeteilten Angaben insoweit insgesamt Zweifel bestehen, als das FA geltend gemacht hat, dass die auf dem ersten Datenträger nachgereichten USt-IdNrn. der Leistungsempfänger teilweise unvollständig, fehlerhaft oder im Leistungszeitpunkt ungültig gewesen seien.

34 5. Die Revision des FA ist gemäß § 125 Abs. 1 Satz 1 FGO einzustellen, da sie wirksam zurückgenommen worden ist.

35 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Im Rahmen der einheitlichen Kostenentscheidung hat das FG auch über die Kosten des vom FA zurückgenommenen Revisionsverfahrens zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de