BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.9.2018, V R 32/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.270918.VR32.16.0

Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen

Leitsätze

Ein Billigkeitserlass kann gerechtfertigt sein, wenn sich zwei Unternehmer ausgehend von den zivilrechtlichen Vereinbarungen aufgrund eines gemeinsamen Irrtums über die zutreffende steuerrechtliche Beurteilung vor höchstrichterlicher Klärung einer Streitfrage ohne Missbrauchs- oder Hinterziehungsabsicht gegenseitig Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis erteilen und aufgrund der Versteuerung der jeweils zu Unrecht gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge bei einer Gesamtbetrachtung keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. Oktober 2015 5 K 4098/11 U,AO insoweit aufgehoben, als das Finanzgericht einen Billigkeitserlass für die Sachverhalte des Bestelleintritts bejaht hat.
Insoweit wird die Klage abgewiesen.
Im Übrigen werden die Revision des Beklagten und die Anschlussrevision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 94 % und die Klägerin zu 6 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) ist aufgrund mehrerer Verschmelzungen Gesamtrechtsnachfolgerin der G-GmbH (GmbH). Die GmbH ging beim sog. Sale-and-Mietkauf-back in den Streitjahren 2003 und 2004 davon aus, dass sie Gegenstände von ihren Kunden umsatzsteuerpflichtig erworben und an diese umsatzsteuerpflichtig geliefert habe. In ähnlicher Weise nahm sie beim sog. Bestelleintritt in den Streitjahren 2001 bis 2004 an, dass Lieferanten an sie umsatzsteuerpflichtig geliefert haben und sie die Kunden umsatzsteuerpflichtig beliefert habe. Im Anschluss an eine Außenprüfung nahm der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) demgegenüber an, dass die Klägerin aus Eingangsrechnungen in beiden Geschäftsbereichen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, während sie die Steuer aus von ihr unzutreffend erteilten Rechnungen mit Steuerausweis schulde.

2 Aufgrund der Außenprüfung gab die Klägerin berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2001 bis 2004 ab. Gegen die als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung geltenden Erklärungen legte sie Einspruch ein und beantragte einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen, den sie mit Nichtbeanstandungsregelungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 4. Dezember 2012 (BStBl I 2008, 1084) zu Fällen des Sale-and-Mietkauf-back und des Bestelleintritts begründete. Der Einspruch gegen die Steuerfestsetzung und gegen die Ablehnung des Billigkeitserlasses hatte keinen Erfolg, da das FA die Voraussetzungen der jeweiligen Nichtbeanstandungsregelung als nicht erfüllt ansah.

3 Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht (FG) teilweise Erfolg. Zwar seien die Steuerfestsetzungen rechtmäßig, wie sich insbesondere aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Februar 2006 V R 22/03 (BFHE 213, 83, BStBl II 2006, 727) ergebe. Behandelten die Vertragspartner bei "Sale-and-Mietkauf-back" Fällen sowie "Bestellbeitritten" die Geschäfte --ohne rechtliche Grundlage-- als umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Gegenlieferungen, komme es aber zu keinem Zeitpunkt zu einer Gefährdung des Steueraufkommens, wenn zwar Rechnungen mit (unberechtigtem) Steuerausweis vorlägen, die Vertragspartner aber zeitnah die ausgewiesenen Umsatzsteuern erklärten und diese auch zeitnah abgeführt hätten. Es läge dann eine Ermessensreduzierung auf Null für nach § 163 der Abgabenordnung (AO) abweichende Umsatzsteuerfestsetzungen vor.

4 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG habe rechtsfehlerhaft und für die Beteiligten völlig überraschend eine auf § 163 Satz 1 AO gestützte Billigkeitsentscheidung getroffen. Die Festsetzung der Umsatzsteuer sei nach § 14 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. und § 14c Abs. 2 UStG gerechtfertigt gewesen. Es habe eine Gefahr für das Steueraufkommen bestanden. Zu beachten sei der Vorrang des gesetzlich normierten Berichtigungsverfahrens. Dies stehe im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH. Das Berichtigungsverfahren sei einzuhalten, auch wenn die Annahme einer Gefährdungslage vordergründig ausgeschlossen erscheine. Es liege auch eine Gefährdungslage für das Steueraufkommen vor. Maßgeblich sei der jeweilige Steueranspruch. Mehrere Rechnungen könnten sich nicht ausgleichen. Mit der Rückwirkung der Billigkeitsmaßnahme entfalle die Zinsfolge. Dies widerspreche dem Gesetzeswortlaut. Steuerberichtigungen seien in 2010 vorgenommen worden. Die Voraussetzungen für die Übergangs- und Nichtbeanstandungsregelungen des BMF lägen nicht vor.

5 Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung des Urteils des FG die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 28. September 2010 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2011 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer für 2001 um ... EUR, für 2002 um ... EUR, für 2003 um ... EUR und für 2004 um ... EUR herabgesetzt wird.

7 Sie macht geltend, dass die Umsatzsteuerfestsetzungen rechtswidrig seien. Die Nichtbeanstandungsregelung des BMF in BStBl I 2008, 1084 sei nach Art. 3 des Grundgesetzes anzuwenden. Das FA habe den zulässigen Auslegungsrahmen überschritten. Die Revision des FA sei zurückzuweisen, da das FG den Billigkeitserlass hilfsweise zu Recht bejaht habe. Sie habe die Rechnungen erst in 2010 berichtigt. Das gesetzlich vorgesehene Berichtigungsverfahren sei unter Berücksichtigung von Verhältnismäßigkeit und Willkürverbot sowie der hierzu ergangenen EuGH-Rechtsprechung durch ein Billigkeitsverfahren zu ergänzen. Es habe auch an Handreichungen zur Rechtsanwendung gefehlt. Das FA verletze den Neutralitätsgrundsatz. Für die Versagung einer rückwirkenden Berichtigung sei kein Grund ersichtlich. Dem EuGH sei die Frage vorzulegen, ob Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) sowie der Neutralitätsgrundsatz einer nationalen Regelung wie der des § 14c Abs. 2 Sätze 3 ff. UStG entgegenstünden, wonach der Gesetzgeber die Berichtigung einer unberechtigt ausgewiesenen Umsatzsteuer zwingend von der Nichtgeltendmachung oder Rückzahlung geltend gemachter Vorsteuer durch den Rechnungsempfänger abhängig mache und eine Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags mit Rückwirkung auf den Veranlagungszeitraum der ursprünglichen Rechnung ausscheide.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die hinsichtlich der Steuerfestsetzungen eingelegte Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Die streitigen Umsatzsteuerfestsetzungen sind aus den im FG-Urteil genannten Gründen, auf die der erkennende Senat zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, materiell-rechtlich zutreffend. Insbesondere kommt es entgegen dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung nicht in Betracht, auf das gesetzlich in § 14c UStG vorgesehene Berichtigungserfordernis zu verzichten. Es ist auch nicht aus Gründen des Unionsrechts erforderlich, eine Berichtigung der Steuerschuld, die sich aus einem Steuerausweis in einer Rechnung ergibt, im Festsetzungsverfahren ohne Durchführung der in § 14c UStG vorgesehenen Berichtigungsverfahren zu ermöglichen. Denn unionsrechtlich wird die Steuerschuld, die sich aus Art. 203 MwStSystRL aus einem Steuerausweis in einer Rechnung ergibt, dadurch "begrenzt, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist oder wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat" (EuGH-Urteil Stroy trans vom 31. Januar 2013 C-642/11, EU:C:2013:54, Rz 33). Auch unionsrechtlich darf danach auf die Vornahme einer Berichtigung, wie sie im nationalen Recht vorgesehen ist, abgestellt werden. Soweit § 14 Abs. 3 UStG a.F. anders als § 14 Abs. 2 UStG a.F. keinerlei Berichtigungsverfahren vorsah, ist dies nach den Verhältnissen des Streitfalles, in dem keine Berichtigung erfolgt ist, unerheblich.

10 2. Soweit sich die Klägerin hiergegen unter Hinweis auf eine zeitliche Anwendungsregelung wendet, hat dies keinen Erfolg. Denn derartige Verwaltungsregelungen sind finanzgerichtlich nicht im Festsetzungs-, sondern nur in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juli 2000 V R 55/99, BFHE 193, 156, BStBl II 2001, 426, unter II.1.c, und vom 14. April 2011 IV R 15/09, BFHE 233, 206, BStBl II 2011, 706, unter II.5.; ebenso z.B. BFH-Beschluss vom 11. Februar 2014 V B 103/13, BFH/NV 2014, 739).

III.

11 Die hinsichtlich des vom FG bejahten Billigkeitserlasses eingelegte Revision des FA ist teilweise begründet. Soweit das FG einen Billigkeitserlass hinsichtlich des Bestelleintritts bejaht hat, ist sein Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat aber einen Anspruch auf Billigkeitserlass in Bezug auf die Sale-and-Mietkauf-back-Geschäfte zu Recht bejaht, so dass die Revision insoweit zurückzuweisen ist (§ 126 Abs. 2 FGO).

12 1. Nach § 163 Satz 1 AO in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen unbillig wäre.

13 a) Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. von § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§§ 102, 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603; BFH-Urteile vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865; vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur in den Fällen der sog. Ermessensreduzierung auf Null ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; in BFH/NV 2012, 269, unter II.1., jeweils m.w.N.).

14 b) Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259; in BFH/NV 2011, 865). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteile vom 16. August 2001 V R 72/00, BFH/NV 2002, 545; in BFH/NV 2011, 865, und vom 14. März 2012 XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493).

15 2. Der Streitpunkt Bestelleintritt weist keine Besonderheiten auf, die einen Anspruch auf Billigkeitserlass vermitteln. Es geht hier um eine Kette von Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis, nicht um eine gegenseitige Erteilung von Rechnungen zwischen zwei Personen. Darüber hinaus beruhte der Steuerausweis in den Rechnungen auf einer ohne weiteres vermeidbaren Fehlbeurteilung. Für die Abnehmerbestimmung kommt es auf das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a aa), wofür die Verhältnisse bei der Leistungserbringung maßgeblich sind. Dass sich die Person des Abnehmers nach den Verhältnissen bei der Lieferung bestimmt, unterlag daher keinen Zweifeln.

16 Gegen ein hier bestehendes Erfordernis, Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis zu berichtigen, liegen auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entgegen der Auffassung der Klägerin keine Bedenken vor. Denn der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt nur, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474, unter II.3.b), nicht aber auch ein Entfallen der Steuerschuld ohne Berichtigung.

17 3. Demgegenüber hat das FG in Bezug auf den Steuerausweis bei den Sale-and-Mietkauf-back-Geschäften den Anspruch auf Billigkeitserlass zutreffend bejaht.

18 a) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) sind die GmbH und ihre Vertragspartner von einer Lieferung durch den jeweiligen Vertragspartner an die GmbH ("sale") und eine unmittelbare Rücklieferung durch die GmbH ("Mietkauf-back") ausgegangen und haben sich für diese Lieferungen jeweils gegenseitig Rechnungen mit Steuerausweis erteilt, während umsatzsteuerrechtlich nur eine Darlehensgewährung durch die GmbH vorlag. Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs und die Erteilung von Rechnungen mit Steuerausweis beruhte dabei auf rechtlichen Fehlvorstellungen zu Rechtsfragen, zu denen in den Streitjahren noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorlag. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass die Beteiligten bei der Erteilung von Rechnungen mit Steuerausweis von ihren zivilrechtlich getroffenen Vereinbarungen ausgegangen sind. Es liegen zudem keine Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung oder ein Handeln in Hinterziehungsabsicht vor.

19 Nach den Wertungen des UStG bedarf es in Fällen eines unzutreffenden Steuerausweises zwar grundsätzlich einer Rechnungsberichtigung (vgl. § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG a.F.). Dies rechtfertigt sich aus dem hiermit verfolgten Zweck, einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 255, 474, unter II.2.c aa).

20 Anders ist es aber, wenn sich zwei Unternehmer ausgehend von den zivilrechtlichen Vereinbarungen aufgrund eines gemeinsamen Irrtums über die zutreffende steuerrechtliche Beurteilung vor höchstrichterlicher Klärung einer Streitfrage (hier: BFH-Urteil in BFHE 213, 83, BStBl II 2006, 727) ohne Missbrauchs- oder Hinterziehungsabsicht gegenseitig Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis erteilen und aufgrund der Versteuerung der jeweils zu Unrecht gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge bei einer Gesamtbetrachtung des Sale-and-Mietkauf-back-Geschäfts keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt und auch nicht vom FA dargetan wird. Nach Maßgabe dieser Besonderheiten ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, einen Billigkeitserlass zu bejahen, obwohl die Änderung im Festsetzungsverfahren einer Rechnungsberichtigung bedarf.

21 b) Die weitergehenden Einwendungen des FA greifen nicht durch. Zwar trägt das FA zutreffend vor, dass dem im UStG geregelten Rechnungsberichtigungsverfahren grundsätzlich Vorrang zukommt. Dieses Verfahren steht einem Billigkeitserlass in völlig atypisch gelagerten Ausnahmefällen (hier: Sale-and-Mietkauf-back-Geschäfte), bei dem die unzutreffende Besteuerung zweier Vertragsparteien ausschließlich auf der irrtümlichen Annahme beruht, dass das Zivilrecht für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblich ist, aber nicht entgegen.

IV.

22 Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.