
Datum: 27.03.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 5170/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0327.8K5170.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Klägerin aus Rechnungen ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis der Vorsteuerabzug für die Streitjahre - 1995 und 1996 - zusteht.

2

Die Klägerin hat das in 1993 erworbene Geschäftshaus ...-Str. im Jahre 1995 umgebaut und im Folgejahr hieran einen Anbau errichtet. Das Hauptgebäude wurde danach im Erdgeschoß als ... umsatzsteuerpflichtig, die übrigen Geschosse zu Wohnzwecken steuerfrei vermietet. Das Erdgeschoss des Anbaus wurde zur Nutzung durch zwei ... umsatzsteuerpflichtig und die übrigen Etagen ebenfalls zu Wohnzwecken steuerfrei vermietet. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Altbau nach dem Umbau zu 36,03 v.H. für umsatzsteuerpflichtige Umsätze und im übrigen für umsatzsteuerfreie Umsätze vermietet wurde. Ebenfalls unstreitig ist, dass der Anbau zu 38,28 v.H. für umsatzsteuerpflichtige Umsätze und im übrigen für umsatzsteuerfreie Umsätze vermietet wurde.

3

Im April 1998 fand bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer neben weiteren - hier nicht relevanten - Feststellungen fest, dass es sich bei einer der bauausführenden Firmen um die in H. ansässige Fa. D, F. (folgend nur D.) gehandelt habe, die hierfür in 1995 ... DM und in 1996 ... DM ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt habe. Die Klägerin hätte - wegen des Fehlens der Voraussetzungen der sog. Nullregelung gemäß § 52 UStDV - die Mehrwertsteuer im Abzugsverfahren einbehalten und dem Finanzamt abführen müssen. Weil dies nicht geschehen sei, sei die Klägerin daher zurecht mit Haftungsbescheid des Beklagten vom 22. Januar 1998 über ... DM für 1995 und über ... DM für 1996 gemäß § 55 UStDV in Haftung genommen worden.

4

5

Zusätzlich sei der von der Klägerin vorgenommene Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen in Höhe von 41 v.H. (für 1995) bzw. 40 v.H. (für 1996) - dem seinerzeit noch von der Klägerin für zutreffend erachteten Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung - in Höhe von ... DM (für 1995) bzw. DM (für 1996) nicht zu gewähren. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Umsatzsteuer-Sonderprüfungsberichts vom 28. Mai 1998 zu Tz. 15 c und 17 b Bezug genommen.

Der Beklagte folgte dem und erließ am 12. Juni 1998 für 1995 und am 15. Juni 1998 für 1996 entsprechende Umsatzsteuerbescheide. 6

Die hiergegen am 1. Juli 1998 für 1995 und am 9. Juli 1998 für 1996 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 1999 als unbegründet zurück. 7

Die Klägerin hat am 30. Juli 1999 Klage erhoben. 8

Sie macht geltend, nachdem sie die Beträge laut Haftungsbescheid - unstreitig - bezahlt habe, seien die Voraussetzungen des § 39a UStDV gegeben und damit der Vorsteuerabzug auch ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen der D. möglich. 9

Sie habe nämlich unstreitig Rechnungen von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erhalten. Sie habe auch die Steuer im Abzugsverfahren entrichtet. Zwar sei dies nicht im Wege der Steueranmeldung nach § 54 UStDV geschehen, die Zahlung sei aber durch die Haftungsinanspruchnahme nach § 55 UStDV erfolgt. Diese Vorschrift sei aber Bestandteil des Abzugsverfahrens, wie sich bereits aus der systematischen Stellung der Vorschrift gemäß §§ 18 Abs. 8 UStG i.V.m. §§ 51-58 UStDV ergebe. Aufgrund der Ermächtigung in § 18 Abs. 8 Satz 1 UStG zur Regelung der Besteuerung der im Ausland ansässigen Unternehmen seien die Vorschriften der §§ 51-58 UStDV ergangen. Sie enthielten detaillierte Regelungen über die Besteuerung im Abzugsverfahren. Bestandteil sei demnach auch die Vorschrift des § 55 UStDV. 10

Unerheblich sei, dass sie als Unternehmerin nicht vermerkt habe, welchen Steuerbetrag sie errechnet und abgeführt habe. Diese Vermerke erübrigten sich nämlich im vorliegenden Fall, weil aus dem Haftungsbescheid ohne weiteres ersichtlich sei, welche Steuerbeträge dem Beklagten abgeführt worden seien. Insoweit ersetze der Haftungsbescheid die nach § 39a Satz 1 Nr. 3 UStDV erforderlichen Angaben. 11

Darüber hinaus spreche für die Berücksichtigung der anteiligen Vorsteuerbeträge, dass die Vorschrift des § 39a UStDV zum 1.1.1993 aus praktischen Erwägungen eingeführt worden sei, um den im Inland ansässigen Unternehmer, der die Null-Regelung des § 52 Abs. 2 UStDV nicht anwenden könne, weil er nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei, den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG zu ermöglichen. Es wäre weder mit dieser Vereinfachung noch mit der Tatsache, dass der Unternehmer letztlich nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden darf, vereinbar, wenn die anteilig auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht als abzugsfähige Vorsteuer berücksichtigt würden. 12

Im übrigen scheitere die Berücksichtigung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge auch nicht daran, dass die Zahlung aufgrund des Haftungsbescheids erst in 1998 erfolgt sei. § 54 UStDV stelle nämlich für die Anmeldung und Fälligkeit der Steuer auf den Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts an den ausländischen Unternehmer ab. Dies sei unstreitig in den Jahren 1995 und 1996 der Fall gewesen, so dass auch für diese Jahre der Vorsteuerabzug zu gewähren sei. 13

Zudem stelle sich nach dem Vorlagebeschluss des BFH vom 22. November 2001 V R 61/00 die Frage, ob im Abzugsverfahren für den Vorsteuerabzug die Vorlage einer Rechnung überhaupt erforderlich sei. Zweifel hieran habe der BFH bereits im Beschluss vom 18. Juli 2001 V B 198/00 geäußert. 14

Die Klägerin beantragt, 15

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 1999 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 vom 12. Juni 1998 und für 1996 vom 15. Juni 1998 in der Weise abzuändern, dass für 1995 zusätzliche Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM und für 1996 zusätzliche Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM, die auf Leistungen der Firma D., F. entfallen, berücksichtigt werden, 16

hilfsweise die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er macht unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung geltend, die Voraussetzungen für die Anwendung der sog. Null-Regelung im Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV seien im Fall der Klägerin nicht erfüllt gewesen, weil sie als Leistungsempfängerin nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, nämlich soweit eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgt sei. Der Vorsteuerabzug bei Anwendung des Abzugsverfahrens richte sich nach § 39a UStDV. Dessen Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt. Der leistende Unternehmer habe in seinen Rechnungen nämlich keine Umsatzsteuer ausgewiesen, was zur Anwendung des Abzugsverfahrens im Sinne des § 51 Abs. 1 UStDV jedoch erforderlich gewesen sei. Für den Vorsteuerabzug seien daher nicht die Vorschriften des § 39a UStDV i.V.m. § 51 Abs. 1 UStDV anwendbar, sondern die allgemeinen Vorschriften des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG. Ein Vorsteuerabzug nach dieser Vorschrift scheide aber mangels offenem Steuerausweis in den Rechnungen aus. Die durch die Haftungsinanspruchnahme der Klägerin nach § 55 UStDV an ihn abgeführte Steuer führe deshalb nicht zur Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin. Ergänzend macht er geltend, es sei durch das Urteil des Finanzgerichts - FG - Köln vom 20. Juni 1996, Az.: 7 K 5252/93 geklärt, dass eine evidente Doppelerhebung der Umsatzsteuer durch die Inhaftungnahme nach § 55 UStDV möglich sei. 20

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichts- und Steuerakten Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe 22

Die Klage ist begründet. 23

1. 24

Die Umsatzsteuerbescheide 1995 und 1996 vom 12. und 15. Juni 1998 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, soweit es der Beklagte abgelehnt hat, in den angefochtenen Bescheiden weitere Vorsteuern für 1995 in Höhe von ... DM und für 1996 in Höhe von ... DM aus den Rechnungen der D. anzuerkennen (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO-). 25

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des für die Streitjahre geltenden Umsatzsteuergesetzes - UStG - kann der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Zwar liegen die Voraussetzungen dieser Vorschrift, was auch die Klägerin nicht verkennt, nicht vor, weil die Rechnungen der D. keine gesondert ausgewiesene Steuer für ihre Leistungen an die Klägerin enthielten. Der Vorsteuerabzug kann aber abweichend von § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG aufgrund der Vorschrift des § 39a der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung - UStDV - gewährt werden. Danach kann unter folgenden Voraussetzungen auf den gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung verzichtet werden:

1. Die Rechnung muss von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erteilt worden sein, 27
2. die Steuer muss im Abzugsverfahren nach § 51 Abs.1 Nr. 1 an das Finanzamt entrichtet worden sein und 28
3. der Unternehmer muss auf der Rechnung vermerkt haben, welchen Steuerbetrag er errechnet und abgeführt hat. 29

§ 39a UStDV soll in den Fällen, in denen der ausländische Unternehmer sich weigert, dem Leistungsempfänger eine Rechnung mit offenem Ausweis der Steuer zu erteilen, bisherige Schwierigkeiten beheben, wenn der Leistungsempfänger in einem derartigen Fall nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigt war (Widmann in Plückebaum-Malitzky, UStG, § 15 Rz. 52/1 m.w.N.; Cissée in Bunjes/Geist, UStG, 5. Auflage, § 15 Anm. 25A). In der Regierungsbegründung ist hierzu ausgeführt: 30

In der Praxis ist es oft schwer durchsetzbar, von einem im Ausland ansässigen Unternehmer³¹ eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der deutschen Umsatzsteuer zu erlangen. Eine Entlastung des Leistungsempfängers von der Umsatzsteuer ohne gesonderten Steuerausweis in der Rechnung ist nach der sog. Nullregelung (§ 52 Abs. 2 UStDV) bisher nur dann möglich, wenn er im Falle des gesonderten Ausweises der Steuer den Vorsteuerabzug in voller Höhe in Anspruch nehmen könnte.

Die Neuregelung ermöglicht den anteiligen Vorsteuerabzug bei Rechnungen ohne gesonderten Steuerausweis im Abzugsverfahren auch dann, wenn der Leistungsempfänger nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vergl. Widmann, a.a.O. m.w.N. auf BR-Drs. 633/92). 32

a. 33

Die Voraussetzungen der Nr. 1 dieser Ausnahmevorschrift zu § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG liegt vor, weil die streitgegenständlichen Rechnungen von der D. als ein im Ausland ansässiger Unternehmer erteilt worden sind. 34

b. 35

Die Klägerin hat auch im Sinne der Nr. 2 der Vorschrift "die Steuer im Abzugsverfahren nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 UStDV an das Finanzamt entrichtet". Der Senat folgt insoweit der Auffassung der Klägerin, die Zahlung der Steuer aufgrund des Haftungsbescheids sei hierfür ausreichend. 36

37
Zurecht macht die Klägerin hierzu geltend, dass die Vorschrift des § 55 UStDV zur Haftung des Leistungsempfängers für die nach § 54 UStDV anzumeldende und abzuführende Steuer im Abschnitt "Besteuerung im Abzugsverfahren" der UStDV enthalten ist und dies dafür spricht, dass auch die - im Streitfall unstreitig erfolgte - Zahlung der Steuer aufgrund eines Haftungsbescheids ein "Entrichten im Abzugsverfahren" ist. Zwar verweist der Wortlaut des § 39 Satz 1 Nr. 2 UStDV auf das "Abzugsverfahren nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 UStDV" und damit nicht global auf den Abschnitt der Besteuerung im Abzugsverfahren. Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV hat der Leistungsempfänger für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers die Steuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Kennzeichnend hierfür ist zwar, dass die Steuer aufgrund eines eigenen Antriebs des Leistungsempfängers an den Fiskus gelangt, um im Falle der Beteiligung eines im Ausland ansässigen Unternehmers die effektive Besteuerung zu sichern. Soweit sich die Entrichtung der Steuer im Wege der Haftungsinanspruchnahme hiervon unterscheidet, weil der gebotene Einbehalt der Steuer von der Gegenleistung seitens des Leistungsempfängers unterlassen wird und die Entrichtung nach näherer Maßgabe der Vorschrift des § 54 UStDV unterbleibt, rechtfertigt dies aber nicht den Ausschluss der Vorsteuerabzugsrechts.

38
Dabei ist zu beachten, dass die ursprünglich bestehende erhöhte Gefährdung des Steueranspruchs des Fiskus, die sich daraus ergibt, dass in Fällen der vorliegenden Art eine auf einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang hindeutende Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis fehlt und die Finanzverwaltung - mangels Einbehalt und Abführung der Steuer im Abzugsverfahren - nicht ihrerseits von einem am Leistungsaustausch Beteiligten auf den umsatzsteuerpflichtigen Vorgang unterrichtet wird, durch die Zahlung der Umsatzsteuer im Wege der Haftung wieder entfällt.

39
Angesichts dessen ist es nicht gerechtfertigt, dass dem Fiskus mehr Steuern zufließen, als ihm aus dem Leistungsaustausch materiell-rechtlich gebührt. Mit der vollständigen Zahlung der Steuern im Wege der Haftungsinanspruchnahme ist dem Fiskus nämlich die aus dem Leistungsaustausch geschuldete Steuer zugeflossen. Im Ergebnis gebührt ihm aber nur ein Teil dieser Steuer, nämlich gekürzt um die Vorsteuern, die im Streitfall auf die steuerpflichtige Vermietung entfallen. Es wäre mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht vereinbar, in einer Situation der vorliegenden Art, in der wegen der Zahlung der Steuer durch den Abzugsverpflichteten im Wege der Haftung eine Gefährdung des Steueraufkommens des Fiskus ausgeschlossen ist, den Vorsteuerabzug entgegen der Vorschrift des § 39a UStDV auszuschließen, weil die Zahlung nicht durch Einbehalt und Abführung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger, sondern durch Haftungsinanspruchnahme erfolgt (vergl. zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer bei fehlender Gefährdung des Steueraufkommens: EuGH-Urteil vom 19. September 2000 C-454/98, DStRE 2000, 1166).

40
c.

41
Dem Vorsteuerabzugsrecht der Klägerin aus den Rechnungen der D. steht auch nicht die Vorschrift des § 39a Satz 1 Nr. 3 UStDV entgegen. Zwar hat die Klägerin - wie sie selber einräumt - nicht auf der Rechnung vermerkt, welchen Steuerbetrag sie errechnet und abgeführt hat. Zurecht macht die Klägerin hierzu aber geltend, solche Angaben erübrigten sich, weil der Haftungsbescheid die erforderlichen Angaben ersetze. Der Senat versteht die Notwendigkeit insbesondere der Errechnung des Steuerbetrags als Surrogat für den fehlenden gesonderten Steuerausweis, um die Rechnung an die Erfordernisse des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 UStG anzupassen und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag ersichtlich zu machen. Die Vorschrift enthält damit eine Ausnahme zum Grundsatz, dass der

Steuerausweis in der Rechnung nur vom Abrechnenden vorgenommen werden darf (Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14 Rz. 131) und verlagert diese Befugnis auf den Rechnungsempfänger.

In Fällen der vorliegenden Art bedarf es allerdings eines solchen Surrogats für den fehlenden Steuerausweis in der Rechnung nicht. Dies ergibt sich als Konsequenz aus der - dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entnommenen - obigen Annahme, dass die Entrichtung der Steuer im Wege der Haftung als Entrichtung der Steuer im Abzugsverfahren im Sinne des § 39a Satz 1 Nr. 2 UStDV anzusehen ist. Denn im Falle der Haftungsinanspruchnahme fehlt die Voraussetzung des § 39a Nr. 3 UStDV regelmäßig.

d. 43

Gegen die Gewährung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der D. bestehen auch keine EG-rechtlichen Bedenken. Das Vorsteuerabzugsrecht setzt zwar nach Artikel 17 Abs. 2 Buchstabe a, Artikel 18 Abs. 1 Buchstabe a, Artikel 22 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG in der in den Streitjahren geltenden Fassung (6. EG-Richtlinie) eine Rechnung voraus, in der getrennt der Preis ohne Steuer und der auf die einzelnen Steuersätze entfallende Steuerbetrag ausgewiesen sind. Dabei gehen diese Vorschriften aber ersichtlich von der im Normalfall vorliegenden Steuerschuldnerschaft des Leistenden aus. Die Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie enthalten dagegen - anders als das nationale Recht mit der Vorschrift des § 39a UStDV - keine Bestimmungen zur Frage, ob eine Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auch dann einen Steuerausweis enthalten muss, wenn die Steuerschuldnerschaft gemäß Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie auf den Leistungsempfänger verlagert ist. Ist der Empfänger der Dienstleistung der Steuerschuldner und wird er als solcher in Anspruch genommen, hat die Rechnung für das Besteuerungsverfahren aber nicht dieselbe Bedeutung, wie wenn der Leistende die Steuer schuldet (vergl. Vorlagebeschluss des BFH vom 22. November 2001 V R 61/00, BFH/NV 2002, 734). Der Senat hat angesichts dessen - jedenfalls in Fällen der vorliegenden Art, in denen eine Rechnung im Sinne des Artikel 22 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie - allerdings ohne gesonderten Steuerausweis - vorliegt und der Leistungsempfänger die Steuer im Ergebnis vollständig bezahlt hat - keine Zweifel daran, dass unter Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer auch die Vorschriften der 6. EG-Richtlinie das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers nicht davon abhängig machen, dass eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegen muss. Angesichts dessen sah er sich auch nicht veranlasst, das Verfahren auszusetzen und eine Vorabentscheidung des EuGH zu ersuchen (vergl. dazu Gräber/Koch, FGO, 5. Auflage, Vor § 74 Rz. 7)

2. 45

Der Senat setzt die Steuern wie folgt neu fest: 46

Umsatzsteuer 1995: 47

Bisher festgesetzte Steuer: -....- DM 48

Dabei berücksichtigte steuerpflichtige Lieferungen, sonstige 49

Leistungen und Eigenverbrauch: ... DM 50

Vorsteuern bisher: ... DM 51

zusätzlich zu berücksichtigende Vorsteuern:	52
(36,03 v.H. aus ... DM) ... DM	53
Summe der Vorsteuern: ... DM	54
Überschuss: - ... DM	55
Dies entspricht: - ... Euro	56
Festzusetzen (gerundet): - ... Euro	57
<u>Umsatzsteuer 1996:</u>	58
Bisher festgesetzte Steuer: -....- DM	59
Dabei berücksichtigte steuerpflichtige Lieferungen, sonstige	60
Leistungen und Eigenverbrauch: ... DM	61
Vorsteuern bisher: ... DM	62
zusätzlich zu berücksichtigende Vorsteuern:	63
(38,28 v.H. aus ... DM) ... DM	64
Summe der Vorsteuern: ... DM	65
Überschuss: - ... DM	66
Dies entspricht: - ... Euro	67
Festzusetzen (gerundet): -- Euro	68
3.	69
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	70
4.	71
Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Dabei war zu beachten, dass der Vorlagebeschluss des BFH vom 22. November 2001 V R 61/00 - anders als der vorliegende Fall - einen Haftungsbescheid zum Gegenstand hat und der vorliegende Fall deshalb Gelegenheit zur weiteren Klärung der Voraussetzungen und Reichweite des Vorsteuerabzugsrechts im Abzugsverfahren bietet.	72