

---

**Datum:** 24.04.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 2015/10  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2014:0424.1K2015.10.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, VII R 30/14

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.  
Die Revision wird zugelassen.

---

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>1</b> |
| Die Klägerin nimmt regelmäßig an Messen im In- und Ausland teil und bediente sich in den Jahren 1999 bis 2005 hierzu der Dienste der Firma A GmbH & Co. KG (im folgenden A), deren Insolvenzverwalter zum vorliegenden Verfahren beigeladen worden ist.                                                                                                 | <b>2</b> |
| Die A stellte ihr für ihre Leistungen Rechnungen aus, in denen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 4.857.029,- € ausgewiesen wurden. Die A zahlte dies Umsatzsteuerbeträge an den Beklagten. Die Klägerin machte sie - zunächst erfolgreich - als Vorsteuer gemäß § 15 Umsatzsteuergesetz (UStG) bei dem für sie zuständigen Finanzamt B geltend. | <b>3</b> |
| Im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung bei der Klägerin wurde festgestellt, dass die Leistungen der A im Ausland erbracht worden und im Inland nicht umsatzsteuerpflichtig waren, so dass die Vorsteuer zu Unrecht anerkannt worden war. Die Klägerin hat inzwischen große Teile der Vorsteuerbeträge an das Finanzamt B zurückerstattet.                    | <b>4</b> |
| Die Klägerin ersuchte die A um Rückzahlung der rechtsirrigerweise gezahlten Umsatzsteuer bzw. um Abtretung des Erstattungsanspruchs gegen den Beklagten. Am 24.03.2006 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A eröffnet. Eine Umsatzsteuerprüfung des Beklagten ergab, dass die A Umsatzsteuer in Höhe des oben genannten Betrages von     | <b>5</b> |

4.857.029,- € zu Unrecht gezahlt habe. Der Beklagte erstattete dem Beigeladenen diesen Betrag in Höhe von 4.605.927,- € durch Überweisung und den Rest durch Aufrechnung. Der Beigeladene erteilte der Klägerin berichtigte Rechnungen (ohne Ausweis der Umsatzsteuer), verwies sie jedoch betreffend die Erstattung auf die Anmeldung zur Tabelle.

Am 17.02.2010 und 05.03.2010 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer in Höhe von 4.857.029,- €. Sie berief sich auf § 37 Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 14 c Abs. 1, 17 UStG. Mit dem hier streitigen Abrechnungsbescheid vom 28.05.2010 lehnte der Beklagte diesen Antrag ab. 6

Hiergegen erhob die Klägerin am 25.06.2010 die vorliegende Sprungklage, der der Beklagte binnen Monatsfrist zustimmte. 7

Zur Begründung trägt die Klägerin vor: 8

Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 15.03.2007 C-35/05 "Remtsma" (im folgenden Remtsma-Urteil) seien die europäischen Vertragsstaaten verpflichtet, die erforderlichen Mittel vorzusehen, damit zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer erstattet werden könne. Dass geeignete Mittel in Fällen wie dem vorliegenden, sei § 37 Abs. 2 AO in einer dem Remtsma-Urteil entsprechenden Auslegung: Der leistende Unternehmer (vorliegend die A) sei als Gehilfe des Staates bei der Steuereinzahlung und einer ggfls. erforderlichen Erstattung anzusehen. Im Falle der Insolvenz versage er als Gehilfe. In einem solchen Falle, müsse die vom leistenden Unternehmer (hier der A) zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer als "auf Rechnung" des Leistungsempfängers (hier der Klägerin) gezahlt angesehen werden, so dass Letzterer (hier also die Klägerin) den Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt habe. Auf Entreichung könne der Beklagte sich demgegenüber nicht berufen. Abgesehen davon, dass im Rahmen des § 37 AO Entreichung grundsätzlich nicht eingewandt werden könne, sei vorliegend zu berücksichtigen, dass dem Beklagten die Insolvenz der A bekannt war, er also bei zutreffendem Verständnis des § 37 Abs. 2 AO gar nicht mit schuldbefreiender Wirkung habe erstatten dürfen. Da der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO durchgreife, brauche die Klägerin sich nicht auf Billigkeitslösungen verweisen zu lassen. Deshalb komme es weder darauf an, ob die Klägerin habe erkennen müssen, dass die Rechnungen der A die Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen hätten, noch ob und in welchem Umfang sie aus der Insolvenz quotalen Ersatz erlangen könne. Auch müsse sie sich nicht auf die Zuständigkeit des in Besteuerungsfragen für sie zuständigen Finanzamts B verweisen lassen. 9

Die Klägerin beantragt, 10

den Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 28.05.2010 dahingehend abzuändern, dass der Klägerin Umsatzsteuer in Höhe von 4.857.029,12 € erstattet wird. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Er macht geltend, er habe an den Beigeladenen schuldbefreiend erstattet, da die A die Umsatzsteuer auf eigene Rechnung, nämlich zur Befreiung von einer - freilich nicht bestehenden - eigenen Umsatzsteuerpflicht gezahlt habe. Die von der Klägerin geforderte erweiterte Auslegung von § 37 Abs. 2 AO sei mit dem Wortlaut dieser Vorschrift nicht vereinbar, sie sei europarechtlich - auch mit Rücksicht auf das Remtsma-Urteil des EuGH - nicht erforderlich. Das Remtsma-Urteil überlasse es den europäischen Vertragsstaaten, die 14

Erstattung zu Unrecht bezahlter Umsatzsteuer sicher zu stellen. Das deutsche Recht verweise hierzu auf die Billigkeitserstattung (§§ 163 bzw. 227 AO). In diesem Rahmen kommen die Ermessensreduzierung auf 0,- € in Betracht. Jedoch habe die Klägerin keinen Antrag hierauf gestellt, wofür im Übrigen auch das Finanzamt B zuständig sei, in dessen Bezirk das Unternehmen der Klägerin liege und das für die Umsatzsteuerpflicht der Klägerin allgemein zuständig sei.

Der Beigeladene schließt sich dem Vortrag des Beklagten an und beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

### **Entscheidungsgründe** 17

Die Klage ist ohne Einspruchsverfahren als Sprungklage zulässig, da der Beklagte ihr in der Frist des § 45 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) zugestimmt hat. 18

Die Klage ist jedoch unbegründet. 19

Der angefochtene Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 28.05.2010 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Klägerin hat keinen Erstattungsanspruch gegenüber dem Beklagten. Es gibt keine Rechtsgrundlage für einen solchen Erstattungsanspruch. 20

Insbesondere bietet § 37 Abs. 2 Satz 1 AO keine Grundlage für den geltend gemachten Erstattungsanspruch. Nach dieser Vorschrift hat derjenige einen Erstattungsanspruch, "auf dessen Rechnung" eine Zahlung ohne Rechtsgrund geleistet wurde. Die vorliegend im Streit stehende rechtsgrundlose Zahlung von Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 4.857.029,- € erfolgte durch die A und "auf Rechnung" der A, weil die A durch diese Zahlung eine *eigene* - wenn auch nur vermeintliche - Umsatzsteuerschuld erfüllen wollte. Eine Umqualifizierung der Zahlung *nach* Insolvenz des Leistenden dahingehend, dass die Zahlung nachträglich als "auf Rechnung" seines Vertragspartners, dem er zu Unrecht Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hatte, gelten solle, kann nach der Überzeugung des Senats nicht in Betracht kommen. Eine solche nachträgliche Umqualifizierung ist weder aus dem Wortlaut des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO noch aus Sinn und Zweck dieser Vorschrift in irgendeiner Weise abzuleiten. 21

So auch FG Saarland Urteil vom 24.04.2013, 1 K 1156/12, EFG2013, 1637. 22

Entgegen der Auffassung der Klägerin sowie einzelner Stimmen in der Literatur, 23

siehe Rau-Dürnwächter (Stadie) Umsatzsteuer (Loseblatt-Kommentar) § 15 Rn. 626 m.w.N., 24

besteht auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten keine zwingende Notwendigkeit, die Vorschrift über ihren eindeutigen Sinngehalt hinaus in der von der Klägerin angestrebten Weise auszulegen. Zwar hat der EuGH festgestellt, dass die aus dem Richtlinienrecht der EU folgenden Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung im Bereich der Mehrwertsteuer die Mitgliedstaaten verpflichten, die erforderlichen Mittel vorzusehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen. 25

Siehe Remtsma-Urteil Tenor 3. 26

Jedoch stellt das Urteil auch fest, dass eine Regelung, wie sie das deutsche Umsatzsteuerrecht trifft - dass nämlich nur der Dienstleistungserbringer einen direkten 27

Anspruch auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer gegen die Behörde hat und der Dienstleistungsempfänger auf die zivilrechtliche Klage gegen seinen Auftragnehmer verwiesen wird - im Regelfall europarechtlich nicht zu beanstanden ist. Lediglich für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer (durch den Leistungserbringer) unmöglich oder übermäßig erschwert ist, müssen die Mitgliedsstaaten die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

Siehe Remtsma-Urteil Rn. 42 in juris.

28

Es ist nach diesen Grundsätzen nicht zu beanstanden, wenn das deutsche Umsatzsteuerrecht den Kläger in erster Linie auf die zivilrechtliche Geltendmachung seines Erstattungsanspruchs verweist. Die Geltendmachung im Insolvenzverfahren kann in diesem Zusammenhang nicht als unmöglich und auch nicht als wesentlich schwieriger angesehen werden als eine Zivilklage gegen den Leistungserbringer. Lediglich für den auf diese Weise nicht realisierbaren Teil des Erstattungsanspruchs muss das deutsche Recht zusätzliche Mittel bereit stellen, damit volle Erstattung ermöglicht wird. Hierzu bedarf es aber nicht einer sinnwidrigen Auslegung des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO. Vielmehr stellt das deutsche Abgabenrecht mit den Billigkeitsregelungen der §§ 163 und 227 AO ein hinreichend effektives Mittel zur Verfügung, um dem Leistungsempfänger, der dem Leistungserbringer zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer gezahlt hat und sie von diesem nicht (vollständig) zurückerlangen kann, volle Erstattung zu ermöglichen. Diese auf Billigkeit beruhende Erstattung kann in vollem Umfang im Rahmen ihrer eigenen Steuerverhältnisse, nämlich im Verfahren der Vorsteuererstattung gewährleistet werden.

29

Siehe ebenso BFH-Urteil vom 24.04.2013 XI R 9/11 Rn. 35, 36 in juris.

30

Der Einwand der Klägerin, dass Billigkeitsentscheidungen Ermessensentscheidungen seien und somit eine Erstattung nicht sicher gewährleistet sei, greift demgegenüber nicht durch. Denn die Gewährung der Erstattung kann, soweit dies europarechtlich geboten ist, auf Null reduziert sein. An welche Voraussetzungen die Behörde die Erstattung im Billigkeitsverfahren knüpfen darf, wird - insbesondere unter europarechtlichen Gesichtspunkten - in eben diesem Billigkeitsverfahren zu prüfen sein.

31

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

32

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO.

33