

Titel:

Berichtigung eines Steuerausweises ohne Rückzahlung der vereinnahmten Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger

Normenketten:

UStG § 3c, § 14c Abs. 1, § 17 Abs. 1

BGB § 387

MwStSystRL Art. 203

Leitsätze:

1. Hat der Unternehmer für Umsätze im Versandhandel nach Österreich in den Rechnungen deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen und an den deutschen Fiskus abgeführt, obwohl die Lieferschwelle nach § 3c UStG überschritten war und die Umsätze deswegen in Österreich umsatzsteuerbar und -pflichtig waren, so schuldet er die deutsche Umsatzsteuer nach § 14c I 1 UStG. Das unabhängig davon, ob es sich bei den österreichischen Leistungsempfängern um Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt.
2. Hat der Unternehmer mit den Kunden Bruttopreisabreden getroffen, bei denen die im verlangten Gesamtpreis enthaltene Umsatzsteuer als unselbständiger Bestandteil der geschuldeten Vergütung behandelt wird, und berichtigt er später die Rechnungen gegenüber den österreichischen Kunden, wobei statt der deutschen nunmehr österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wird, so hat er gegenüber dem deutschen Finanzamt auch dann Anspruch auf Erstattung der bis zur Berichtigung nach § 14c I UStG geschuldeten deutschen Umsatzsteuer, wenn die deutsche Umsatzsteuer infolge der Bruttopreisabreden nicht an die Kunden zurückgezahlt worden ist und wenn die österreichische Finanzverwaltung die entstandene österreichische Umsatzsteuer für die Lieferungen des Unternehmers an die österreichischen Kunden wegen Festsetzungsverjährung nach § 207 der österreichischen Bundesabgabenordnung nicht mehr geltend machen kann; es ist bei diesem Sachverhalt kein Fall einer ungerechtfertigten Bereicherung des Unternehmers gegeben.
3. Die Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger ist steuerrechtlich in zeitlicher Sicht unbegrenzt möglich. Da einer Rechnungsberichtigung iSd § 14c I 2 UStG keine Rückwirkung zukommt, ist eine eventuell eintretende Festsetzungsverjährung für das Jahr der Entstehung der Steuerschuld nach § 14c UStG ohne Bedeutung.

Schlagwort:

Umsatzsteuer

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

StEd 2020, 559

UStB 2020, 382

EFG 2020, 1451

LSK 2020, 18838

DStRE 2021, 232

BeckRS 2020, 18838

Tenor

1. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2015 vom 7. April 2017 und der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2018 wird die Umsatzsteuer für 2015 auf den negativen Betrag von 719.291,31 € festgesetzt.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob der Klägerin aufgrund von Rechnungsberichtigungen gezahlte Umsatzsteuer erstattet werden kann.

2

Die Klägerin erzielt steuerpflichtige Umsätze mit dem Betrieb eines Onlineshops für Nahrungsergänzungsmitteln, Naturkosmetik, homöopathische Mittel und Accessoires. Sie führte dabei in den Jahren 2004 bis 2014 Lieferungen von Deutschland an private Kunden in Österreich aus und versteuerte diese in Deutschland, obwohl die Lieferschwelle nach § 3c des Umsatzsteuergesetzes in der in diesen Jahren jeweils geltenden Fassung (UStG) überschritten war. Die Besteuerung für diese Lieferungen wäre danach in Österreich vorzunehmen gewesen. Sie stellte hierüber auch Rechnungen aus, in denen deutsche Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen war. Die in den Rechnungen ausgewiesene (deutsche) Umsatzsteuer wurde von der Klägerin in ihren Umsatzsteuererklärungen erklärt. Für die Jahre 2003 bis 2009 bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfungen ergaben insoweit keine Beanstandungen. Die gegenüber der Klägerin in Deutschland für 2004 bis 2009 ergangenen Umsatzsteuerbescheide sind bestandskräftig.

3

Nachdem das Finanzamt X/Österreich die Klägerin mit Schreiben vom 25. April 2014 darauf hingewiesen hatte, dass die für Österreich maßgebliche Lieferschwelle im sog. Versandhandel ab 1. Januar 2011 von 100.000,- € auf 35.000,- € gesenkt wurde, zeigte die Klägerin der österreichischen Finanzverwaltung mit Schreiben vom 30. Juli 2014 an, dass die maßgebliche Lieferschwelle für die Umsätze von 2004 bis 2014 überschritten worden und deshalb für diesen Zeitraum österreichische Umsatzsteuer entstanden sei. Die Klägerin reichte deshalb bei der österreichischen Finanzverwaltung für die Jahre 2009 bis 2013 und die Monate Januar bis Mai 2014 Steuererklärungen ein, nicht jedoch für die Umsätze in den Jahren 2004 bis 2008, da für diese Jahre Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

4

Daraufhin erließ das Finanzamt X/Österreich am 12. August 2014 gegenüber der Klägerin für die Jahre 2009 bis 2013 und die Monate Januar bis Mai 2014 Umsatzsteuerbescheide in Höhe von insgesamt ... €. Außerdem wurden für die Jahre 2009 bis 2012 Verspätungszuschläge in Höhe von insgesamt ... € festgesetzt. Diese Beträge und die festgesetzten Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt ... € wurden von der Klägerin jeweils fristgerecht entrichtet.

5

Mit Schreiben vom 8. September 2014 beantragte die Klägerin den Erlass von unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuern aus dem Versandhandel mit Österreich für die Veranlagungszeiträume 2009 bis Mai 2014 in Höhe von insgesamt ... €, da sie die betreffenden Steuerbeträge bei den österreichischen Behörden für diese Zeiträume nacherklärt und dort auch entrichtet habe.

6

Der Beklagte (das Finanzamt) lehnte den Erlass mit Bescheid vom 22. Oktober 2014 ab. Die Ablehnung wurde u. a. damit begründet, dass die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2014 nur über Rechnungsberichtigungen korrigiert werden könne. Hiergegen legte die Klägerin mit Schriftsatz vom 30. Oktober 2014 Einspruch ein.

7

Im Rahmen einer vom 18. Juni bis 21. Juli 2015 bei der Klägerin durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau wurde festgestellt, dass der in der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2015 für die Jahre 2004 bis 2014 erklärte Negativbetrag von ... € wegen unberechtigt ausgewiesener Steuerbeträge nach § 14c UStG nicht

zutreffend sei. Es sei vielmehr von einer in Deutschland zu berichtigenden Steuer für die Jahre 2009 bis 2014 in Höhe von insgesamt ... € auszugehen (vgl. Aktenvermerk vom 21. Juli 2015).

8

Im Juni 2015 korrigierte die Klägerin gegenüber den österreichischen Kunden, deren E-Mail-Adressen bekannt waren, die Rechnungen für alle Lieferungen der Jahre 2004 bis Mai 2014 per E-Mail, indem nunmehr österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Die auf die berichtigten Rechnungen entfallende Umsatzsteuer betrug ... € und wurde der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juni 2015 vom 6. August 2015 zugrunde gelegt.

9

Die berichtigten Rechnungen erhielten jeweils folgenden Hinweis:

„Der Ausweis der deutschen Umsatzsteuer wird hiermit rückgängig gemacht. Der zutreffende Steuerausweis für Deutschland lautet nunmehr: „Lieferung in Deutschland nicht umsatzsteuerbar nach § 3c UStG; zutreffende deutsche Umsatzsteuer: EUR 0,00.“ Es handelt sich um eine rein formelle finanztechnische Korrektur der bisher fälschlicherweise ausgewiesenen deutschen Umsatzsteuer. Für Sie als Kunde, hat dies keinen Nachteil. Für Sie ändert sich nichts an den Preisen der Produkte bzw. dem Rechnungswert! Es entstehen weder Zahlungsverpflichtungen noch Erstattungsansprüche. ...“

10

In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Klägerin ist unter Pkt. III. 1. geregelt, dass sich die Preise inkl. Verpackungskosten und jeweils gültiger gesetzlicher Mehrwertsteuer verstehen.

11

Die übrigen korrigierten Rechnungen, auf die ein Steuerbetrag von ... € entfiel, wurden postalisch bis Oktober 2015 versandt und mit einem entsprechenden Negativbetrag in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Oktober 2015 vom 9. November 2015 berücksichtigt.

12

Davon abweichend ließ das Finanzamt mit Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Oktober 2015 vom 26. November 2015 nur eine Berichtigung für einen restlichen Teilbetrag in Höhe von ... € zu. Hiergegen ist der Einspruch vom 23. Dezember 2015 gerichtet.

13

In ihrer am 18. November 2016 für das Streitjahr 2015 eingereichten Umsatzsteuererklärung erklärte die Klägerin erneut einen Negativbetrag von ... € aus in Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesenen Steuerbeträgen nach § 14c UStG.

14

Davon abweichend setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 2015 mit Bescheid vom 7. April 2017 unter Anerkennung einer Steuerberichtigung in Höhe von nur ... € auf ... € fest. Danach blieb der auf die Versandhandelsumsätze in den Jahren 2004 bis 2008 entfallende berichtigte Steuerbetrag in Höhe von ... € unberücksichtigt.

15

Auf die Nachfrage des Finanzamts vom 19. Dezember 2016 bei der österreichischen Finanzverwaltung, ob diese eine Möglichkeit sehe, aufgrund der im Jahr 2015 von der Klägerin erteilten berichtigten Rechnungen mit dem Ausweis österreichischer Umsatzsteuer, die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 im Jahr 2015 nachzufordern, teilte diese mit, dass dem die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung entgegenstehe. Die 10-jährige Verjährungsfrist komme nicht zur Anwendung, da keine Abgabenhinterziehung vorliege. Auf den diesbezüglichen E-Mail-Verkehr zwischen dem Finanzamt und österreichischen Finanzverwaltung wird hingewiesen (Rechtsbehelfsakte Bl. 9 - 20).

16

Mit Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2018 wies das Finanzamt den Einspruch gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 2015 vom 26. November 2015 in Gestalt des Umsatzsteuerjahresbescheides 2015 vom 7. April 2017 als unbegründet zurück.

17

Mit der hiergegen erhobenen Klage wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

18

Die Klägerin habe den ursprünglich unrichtigen Steuerausweis in den Rechnungen an die österreichischen Kunden wirksam berichtigt. Die Rückzahlung der unrichtig ausgewiesenen (deutschen) Umsatzsteuerbeträge an die österreichischen Kunden sei keine Voraussetzung für eine wirksame Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises. Da die Klägerin mit den Kunden eine Bruttopreisvereinbarung getroffen habe, könne eine Rechnung in der Weise berichtigt werden, dass der Endbetrag der Rechnung unverändert bleibe und nur die geschuldete richtige (österreichische) Steuer herausgerechnet und korrekt angegeben werde. In diesem Fall sei die Rückzahlung des Entgelts nicht notwendig. Dies sei auch im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) so geregelt (vgl. Abschn. 14c. 1 Abs. 5, Beispiel Sätze 4 und 5 UStAE). Nur bei Nettopreisvereinbarungen, bei denen ein Entgelt zuzüglich der geschuldeten Mehrwertsteuer vereinbart sei und sich bei Verwendung eines zu hohen Steuersatzes ein höherer Rechnungsbetrag ergebe als bei der Anwendung des korrekten, niedrigeren Steuersatzes, sei eine Rechnungsberichtigung nur bei erfolgter Rückzahlung in Höhe des zu hohen Steuerausweises zulässig.

19

Selbst wenn man trotz der Bruttopreisvereinbarung für eine Rechnungsberichtigung eine Rückzahlung der unrichtig ausgewiesenen deutschen Umsatzsteuerbeträge voraussetzen würde, wäre diese im Streitfall gegeben. Mit der Rechnungsberichtigung hätte dem Kunden eine Erstattung der deutschen Umsatzsteuer zugestanden, gleichzeitig hätte die Klägerin aus der zivilrechtlichen Kaufpreisabrede einen Anspruch gegenüber dem Kunden auf Zahlung der österreichischen Umsatzsteuer gehabt. Die sich insoweit gegenüberstehenden zivilrechtlichen Ansprüche auf Erstattung und Zahlung von Umsatzsteuer hätten aufgrund ihrer Gleichartigkeit gemäß § 387 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) miteinander verrechnet werden können. Die entsprechenden Verrechnungen seien durch die jeweiligen Hinweise auf den korrigierten Rechnungen vorgenommen worden. Eine Rückzahlung könne auch im Wege der Abtretung und Verrechnung vorgenommen werden (vgl. Bundesfinanzhof-BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, MwStR 2017, 258, BFH/NV 2017, 408).

20

Das Finanzamt könne sich auch nicht auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stadeco, UR 2009, 647, berufen. Dieses Urteil verweise darauf, dass eine ungerechtfertigte Bereicherung nur dann als Ablehnungsgrund für die Erstattung der falsch ausgewiesenen Steuer an den Leistungserbringer (Klägerin) möglich sei, wenn das nationale Recht eine Erstattungspflicht des Leistungserbringers gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe der zu viel gezahlten Steuer vorsehe. Im Falle des § 14c Abs. 1 UStG sei eine Rückzahlung bzw. Erstattung des Leistungserbringers aber gerade nicht gesetzlich vorgesehen. Außerdem liege eine ungerechtfertigte Bereicherung nicht vor, da die ausgewiesene österreichische Umsatzsteuer mit der Leistungsausführung entstanden sei und grundsätzlich gesetzlich geschuldet werde. Die nicht mehr mögliche Festsetzung aufgrund des Eintritts der österreichischen Festsetzungsverjährung bereichere den Leistungserbringer nicht ungerechtfertigt. Es liege in der Verantwortung des jeweiligen Fiskus (hier des österreichischen) seine Ansprüche fristgerecht gegenüber dem Steuerschuldner geltend zu machen. Selbst wenn man von einer ungerechtfertigten Bereicherung ausgehen würde, so würde eine nationale Regelung fehlen, die es dem Finanzamt ermöglicht, diese zulasten der Klägerin anzuwenden.

21

Zudem müsse im Rahmen einer Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG keine Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt werden, da dies nur bei einem unberechtigten Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG erforderlich sei. Eine Gefährdung des Steueraufkommens komme ohnehin nicht in Betracht, da es sich bei den Kunden (Leistungsempfängern) der Klägerin nur um Privatpersonen (Nichtunternehmer) handle, die keinen Vorsteuerabzug vornehmen könnten. Die Beseitigung einer anderweitigen Gefährdung des Steueraufkommens als durch eine unberechtigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs, etwa durch die nicht mehr mögliche Festsetzung der Steuer, sei nicht erforderlich.

22

Bei dem vom Finanzamt vereinnahmten Steuerbeträgen handle es sich auch um Steuerbeträge, die nicht dem Finanzamt, sondern wegen Überschreitens der Lieferschwelle Österreich zustünden. Die unterlassene Umsatzsteuerfestsetzung durch den österreichischen Fiskus für den Zeitraum 2004 bis 2008 gegenüber der Klägerin wirke sich nicht auf die materiell-rechtlich richtige Besteuerung in Deutschland aus.

23

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2015 vom 7. April 2017 und der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2018 die Umsatzsteuer für 2015 auf den negativen Betrag von ... € festzusetzen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

24

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

25

Es nimmt auf die Einspruchsentscheidung Bezug und bringt ergänzend im Wesentlichen Folgendes vor:

26

Die Rechnungsberichtigungen führten im Streitfall alleine nicht zu einer materiell-rechtlich zutreffenden Besteuerung. § 14c UStG schütze nicht nur das nationale Steueraufkommen. Vielmehr müsse vor dem Hintergrund der grenzüberschreitenden Vereinheitlichung im Rahmen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) davon ausgegangen werden, dass das geschützte Gut das gesamte Steueraufkommen innerhalb ihres Anwendungsbereichs sei. Es sei auch weder ersichtlich noch dargelegt, dass der Klägerin gegenüber ihren Kunden ein Berichtigungsanspruch zugestanden habe.

27

Es sei zwar unstreitig, dass der Anspruch auf Steuerfestsetzung in Österreich festsetzungsverjährt sei. Entgegen der Ansicht der Klägerin gehe es aber nicht um die Frage einer ungerechtfertigten Bereicherung der Klägerin. Vielmehr begehre die Klägerin die gezahlte Umsatzsteuer aufgrund einer ungerechtfertigten Bereicherung vom Staat zurück. Es stelle sich deshalb die Frage, ob dieser Anspruch nach Treu und Glauben und im Hinblick auf die Zielrichtung der streitigen Vorschriften ausgeschlossen sei.

28

Auch bei einer Rechnungskorrektur nach § 14c Abs. 1 UStG sei eine Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens erforderlich. Eine solche sei vorliegend in der mangelnden Möglichkeit zu sehen, die Steuer zutreffend festzusetzen.

29

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Akten des Finanzamts und die von den Beteiligten im Verfahren eingereichten Schriftsätze sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

30

Die Klage ist begründet.

31

Der Umsatzsteuerbescheid für 2015 vom 7. April 2017 und die Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2018 sind rechtswidrig. Das Finanzamt hat es zu Unrecht abgelehnt, im Streitjahr 2015 einen um ... € höheren Negativbetrag aus in den Jahren 2004 bis 2008 in Rechnungen unrichtig ausgewiesenen Steuerbeträgen nach § 14c Abs. 1 UStG anzuerkennen.

32

1. Für die streitgegenständlichen Lieferungen der Klägerin nach Österreich in den Jahren 2004 bis 2008 ist eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG entstanden.

33

a) Nach dieser Vorschrift schuldet der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen hat (unrichtiger Steuerausweis), auch den Mehrbetrag. Hiervon erfasst werden auch die Fälle, in denen ein Unternehmer - wie vorliegend - Umsatzsteuer für in Deutschland nicht steuerbare Umsätze gesondert ausgewiesen hat. Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 203 MwStSystRL, wonach jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, die Mehrwertsteuer schuldet. Dieser Regelung soll einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (EuGH-Urteil vom 11. April 2014 C-138/12, Rusedespred, MwStR 2013, 234, Rn. 24; BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16, MwStR 2018, 835, BFHE 261, 451).

34

b) Im Streitfall hat die Klägerin unstreitig die nach § 3c Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 UStG in den Jahren 2004 bis 2008 für Österreich maßgebliche Lieferschwelle von 100.000,- € überschritten, so dass die Lieferungen der Klägerin in diesem Zeitraum an die privaten Abnehmer in Österreich gemäß § 3c Abs. 1 UStG dort als ausgeführt gelten und somit nicht in Deutschland steuerbar waren (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Sie hat deshalb in den streitgegenständlichen Rechnungen einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, als er nach dem Gesetz für diese Umsätze geschuldet war. Schuldner der nach § 14c Abs. 1 UStG entstandenen Steuer ist die Klägerin geworden (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

35

c) Dies gilt, entgegen der Ansicht der Klägerin, auch, wenn es sich bei den österreichischen Leistungsempfängern nicht um Unternehmer gehandelt hat. Denn die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht auch bei einer Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer. Dass Rechnungen i.S. des § 14c UStG dann nach den gesetzlichen Bedingungen des § 15 Abs. 1 UStG nicht zu einem Vorsteuerabzug führen können, steht dem nicht entgegen, da auch hier aufgrund der Rechnungserteilung die Gefahr des Abzugs einer gesetzlich nicht geschuldeten Steuer besteht (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2018 V R 4/18, DStR 2019, 445). Die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG setzt weder voraus, dass aufgrund der Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis tatsächlich ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, noch, dass eine konkrete Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, da § 14c UStG abstrakte Gefährdungstatbestände formuliert, deren Verwirklichung nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht einmal davon abhängt, ob der Empfänger überhaupt Unternehmer bzw. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (BFH-Beschluss vom 31. Mai 2017 V B 5/17, BFH/NV 2017, 1202; EuGH-Urteil vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stadeco, UR 2009, 647, Rn. 28 ff.).

36

d) Ebenso wenig steht entgegen, dass die Leistungsempfänger im Ausland (hier Österreich) ansässig und die an diese ausgeführten Lieferungen nicht in Deutschland steuerbar waren.

37

Art. 203 MwStSystRL (entspricht Art. 21 Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 91/680 geänderten Fassung) ist dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet wird, dessen Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen ist, selbst wenn der fragliche Vorgang in diesem Mitgliedstaat (hier Deutschland) nicht steuerpflichtig war. Der Ort der in Rechnung gestellten Leistungen ist für die Entstehung der Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL, die ausschließlich geschuldet wird, weil die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen ist, unerheblich (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stadeco, UR 2009, 647).

38

2. Die von der Klägerin im Streitjahr 2015 gegenüber den österreichischen Leistungsempfängern für die Lieferungen in den Jahren 2004 bis 2008 ausgestellten berichtigten Rechnungen reichen vorliegend für eine Berichtigung des Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG aus.

39

a) Nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden, wenn der Unternehmer den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt. Die Berichtigung des Steuerbetrags hat danach im Besteuerungszeitraum der Berichtigung, also im laufenden Besteuerungszeitraum (vorliegend 2015), nicht in dem der Leistungsausführung, zu erfolgen (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG). Die aufgrund unrichtigen Steuerausweises in einer Rechnung nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG entstandene

Umsatzsteuerschuld besteht bis zu einer - ohne Rückwirkung eintretenden - Berichtigung des Steuerbetrags (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Mai 2015 V B 133/14, MwStR 2015, 862).

40

Erfolgt die Berichtigung einer unstreitig nach § 14c Abs. 1 UStG bestehenden Steuerschuld, verringert sich für den Steuerpflichtigen seine für diesen (laufenden) Besteuerungszeitraum abzuführende Umsatzsteuer um diesen Betrag. Ein daraus resultierender Erstattungsanspruch des Leistenden ist in der Steuerfestsetzung (Steueranmeldung) für das Kalenderjahr bzw. den Voranmeldungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Berichtigungsvoraussetzungen vorliegen, d.h. der Erstattungsanspruch entstanden ist.

41

Die Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger ist steuerrechtlich in zeitlicher Sicht unbegrenzt möglich. Da einer Rechnungsberichtigung i.S. des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG keine Rückwirkung zukommt (BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474, MwStR 2017, 283, Rn. 36), ist eine eventuell eintretende Festsetzungsverjährung für das Jahr der Entstehung der Steuerschuld nach § 14c UStG ohne Bedeutung (BeckOK UStG/Weymüller, UStG § 14c Rn. 168).

42

b) Die hinsichtlich des Ausweises deutscher Umsatzsteuer unzutreffenden Rechnungen sind im Streitjahr 2015 berichtigt worden.

43

Eine Rechnung kann nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigt werden, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Zur Berichtigung müssen die unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG (§ 31 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UStDV).

44

Diese Voraussetzungen sind vorliegend mit der Übersendung der berichtigten Rechnungen im Zeitraum Juni bis Oktober 2015 an die österreichischen Empfänger, in denen jetzt österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen ist, unstreitig erfüllt.

45

c) Aufgrund der Umstände des Streitfalles ist es für die wirksame Berichtigung des streitigen Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG aber nicht erforderlich, dass die Klägerin die vereinnahmte und abgeführte (deutsche) Umsatzsteuer an die Leistungsempfänger zurückgezahlt hat.

46

aa) Der Wortlaut von § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG setzt zwar nicht voraus, dass der Rechnungsaussteller über die Berichtigung der Rechnung hinaus, den berichtigten Steuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückzahlen hätte. Auch Art. 203 MwStSystRL setzt bei der Rechnungsberichtigung keine Rückzahlung des Umsatzsteuerbetrages an den Leistungsempfänger voraus. Der Fall, dass die Mehrwertsteuer irrtümlich in einer Rechnung ausgewiesen wird, obwohl sie nicht geschuldet wird, ist im Unionsrecht nicht ausdrücklich geregelt. Dem Grundsatz der Neutralität und Effektivität der Mehrwertsteuer ist in der Regel genügt, wenn der Leistende die Erstattung der irrtümlich bzw. zu Unrecht an die Steuerbehörden bezahlten Mehrwertsteuer verlangen und der Leistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage gegen den Leistenden auf Rückzahlung der rechtsgrundlos bezahlten Beträge erheben kann (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 27/05, BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438). Nach der Rechtsprechung des EuGH und BFH ist es einem Mitgliedstaat unionsrechtlich jedoch nicht verwehrt, die Berichtigung der Mehrwertsteuer auch davon abhängig zu machen, dass der Aussteller der fraglichen Rechnung dem Leistungsempfänger die zu Unrecht gezahlte Steuer zurückzahlt, wenn die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würde (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stedeco, UR 2009, 647; BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16, BFHE 261, 451, MwStR 2018, 835).

47

Der BFH hat für den Fall der irrtümlichen Vereinbarung eines Mietzinses von ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer entschieden, dass eine Erstattung durch das Finanzamt allein aufgrund der Rechnungsberichtigung, ohne Rückzahlung der Steuer, den Leistenden ungerechtfertigt bereichern würde. Dieser würde doppelt

begünstigt; denn einerseits hat er das Entgelt zzgl. Umsatzsteuer regelmäßig bereits vereinnahmt und andererseits könnte er im Fall einer bedingungslosen Erstattung den berechtigten Steuerbetrag vom Finanzamt nochmals verlangen. Dies ginge allein zu Lasten des Leistungsempfängers. Die Rechnungskorrektur ändert daran nichts (BFH-Urteil vom 16. Mai 2018, a.a.O., Rn. 52, 58, m.w.N.).

48

Vorliegen und Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung, zu der die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe bei einem Abgabepflichtigen führt, lassen sich jedoch erst nach einer Untersuchung feststellen, bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden. Maßgeblich kann in diesem Zusammenhang sein, ob die zwischen dem Aussteller der Rechnung und dem Empfänger der Dienstleistungen geschlossenen Verträge als Vergütung für die Leistungen Festbeträge oder um gegebenenfalls anfallende Steuern erhöhte Grundbeträge vorsahen. Im ersten Fall liegt möglicherweise keine ungerechtfertigte Bereicherung des Ausstellers der Rechnung vor (vgl. EuGH-Urteil Stadeco, a.a.O., Rn. 50).

49

Eine Berichtigung des Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG setzt deshalb, neben der Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises grundsätzlich voraus, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Eine Rückzahlung kann aber auch im Wege der Abtretung und Verrechnung vorgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474, MwStR 2017, 283).

50

bb) Dies zugrunde gelegt liegt im Streitfall keine ungerechtfertigte Bereicherung der Klägerin im o. g. Sinne vor.

51

Nach den AGB der Klägerin, die gemäß § 305 BGB Bestandteil der Kaufverträge mit den österreichischen Kunden geworden sind, verstanden sich die Preise jeweils inkl. gültiger gesetzlicher Mehrwertsteuer.

52

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Regelungen zum Versandhandel (§ 3c Abs. 1 UStG) war zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Lieferungen die jeweils gültige österreichische Umsatzsteuer geschuldet, die Preise verstanden sich somit jeweils inkl. österreichischer Umsatzsteuer.

53

Die Klägerin hatte mit den österreichischen Leistungsempfängern als Vergütung für ihre Lieferungen keine sich um ggf. anfallende Steuern zu erhöhende Grundbeträge, sondern Festbeträge vereinbart. Hierbei hat es um sog. Bruttopreisabreden gehandelt, bei denen die im verlangten Gesamtpreis enthaltene Umsatzsteuer als unselbständiger Bestandteil der geschuldeten Vergütung behandelt wird (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 20. Februar 2019, HFR 2019, 523, und VIII ZR 115/18, HFR 2019, 531, jeweils m.w.N.).

54

Bei einer solchen Bruttopreisvereinbarung ist, wie in Abschn. 14c. 1 Abs. 5, Beispiel Sätze 4 und 5 UStAE ausgeführt, eine Rechnungsberichtigung, bei der - wie vorliegend - eine Rechnung in der Weise berichtigt wird, dass der Endbetrag der Rechnung unverändert bleibt und nur die geschuldete richtige (österreichische) Steuer herausgerechnet und korrekt angegeben wird, grundsätzlich auch ohne Rückgewähr des Entgelts anzuerkennen. In diesem Fall liegt keine ungerechtfertigte Bereicherung des Ausstellers der Rechnung vor.

55

Selbst wenn man davon ausgeht, dass bei der vorliegenden sog. Bruttopreisabrede die ursprünglich in Rechnung gestellte deutsche Umsatzsteuer ohne Rechtsgrund gezahlt worden ist, weil eine solche nicht geschuldet war, hätte die Klägerin dann jedenfalls eigene Ansprüche gegen die österreichischen Leistungsempfänger auf Zahlung der gültigen gesetzlichen österreichischen Mehrwertsteuer mit deren Ansprüchen auf Rückzahlung der (ohne Rechtsgrund) entrichteten deutschen Umsatzsteuer verrechnen können. Insoweit hätte eine Aufrechnungslage i. S. von § 387 BGB bestanden, so dass, wie die Klägerin zu Recht vorbringt, keine weitere Rückzahlung der von den Kunden gezahlten deutschen Umsatzsteuer erforderlich war.

56

Die Klägerin ist nicht zu Lasten der österreichischen Kunden ungerechtfertigt bereichert, weil diese bei der vorliegenden Vereinbarung eines Festpreises inkl. Mehrwertsteuer nicht mehr gezahlt haben als sie tatsächlich geschuldet haben. Der vereinbarte Endpreis war geschuldet, unabhängig davon, wie hoch die darin enthaltene Mehrwertsteuer tatsächlich war.

57

Aus dem BFH-Urteil vom 16. Mai 2018, a.a.O., ergibt sich nichts anderes, weil dem damit entschiedenen Fall eine Nettopreisabrede zugrunde lag.

58

cc) Eine Rückzahlungspflicht für die im Preis angesetzten und bezahlten deutschen Umsatzsteueranteile wegen ungerechtfertigter Bereicherung kommt dann auch nicht aufgrund einer ergänzenden Vertragsauslegung nach § 157 BGB in Betracht.

59

Nach der Rechtsprechung des BGH ist zwar auch eine getroffenen Bruttopreisabrede einer ergänzenden Vertragsauslegung bezüglich des entrichteten Umsatzsteueranteils zugänglich, wenn die Vertragsparteien bei ihren Preisvereinbarungen irrtümlich eine Umsatzsteuerpflicht zugrunde gelegt haben (vgl. BGH-Urteile vom 20. Februar 2019, a.a.O.).

60

Selbst wenn man entsprechend o.g. Rechtsprechung des BGH davon ausginge, dass die Verträge zwischen den österreichischen Kunden und der Klägerin infolge einer nicht bedachten Unvollständigkeit eine planwidrige Regelungslücke aufweisen, weil beim Vertragsschluss nicht bedacht wurde, dass die Klägerin infolge von Rechnungsberichtigungen möglicherweise eine Rückzahlung der deutschen Umsatzsteuer durchsetzen kann und die österreichische Mehrwertsteuer wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr bezahlen muss, sieht das Gericht keine Möglichkeit, bei einer dann grundsätzlich in Betracht zu ziehenden ergänzenden Vertragsauslegung nach § 157 BGB, die mit den österreichischen Kunden abgeschlossenen Verträge dahingehend auszulegen, dass die Parteien für diesen Fall eine Rückzahlungspflicht der Klägerin geregelt hätten bzw. dass sich die Preise ohne (österreichische) Umsatzsteuer verstanden, wenn die Klägerin diese nicht (mehr) entrichten musste.

61

Grundlage für eine Ergänzung des Vertragsinhalts ist der hypothetische Wille der Vertragsparteien, wobei darauf abzustellen ist, was diese bei angemessener Abwägung ihrer Interessen nach Treu und Glauben redlicherweise im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vereinbart hätten, wenn sie den nicht geregelten Fall bedacht hätten. Dabei ist zunächst an den Vertrag selbst anzuknüpfen, dessen Regelungen und Wertungen sowie Sinn und Zweck Ausgangspunkt der Vertragsergänzung sind (BGH-Urteil vom 20. Februar 2019 VIII ZR 115/18, a.a.O. Rn. 58, m.w.N.).

62

Vorliegend geht das Gericht davon aus, dass es zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses, auf den bei der Auslegung nach § 157 BGB abzustellen ist, nicht dem Willen der Vertragsparteien entsprochen hätte, dass die Kunden gegen die Klägerin einen Anspruch auf Rückzahlung der im vereinbarten Festpreis enthaltenen Umsatzsteuer haben sollten, wenn sich später herausstellen sollte, dass die Klägerin diese nicht mehr entrichten muss.

63

Anders als in den vom BGH in o.g. Urteilen entschiedenen Sachverhalten, bei denen es auf die materiellrechtliche Steuerrechtslage zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses ankam, also darauf, ob die dort streitigen Lieferungen steuerpflichtig oder steuerfrei waren, waren die im Streitfall erfolgten Lieferungen im damaligen Zeitpunkt unstrittig steuerbar und steuerpflichtig, nur eben nicht in Deutschland, sondern nach § 3c UStG in Österreich. Für die Kunden der Klägerin machte es keinen Unterschied, ob in dem vereinbarten Festpreis deutsche oder österreichische Umsatzsteuer enthalten war.

64

Im Hinblick auf diese Rechtslage und die vorliegenden Bruttopreisevereinbarungen entsprach es unter Berücksichtigung von Treu und Glauben (§ 242 BGB) und der Verkehrssitte unter den gegebenen Umständen deshalb weder dem hypothetischen Willen der Klägerin noch dem berechtigten Interesse der

österreichischen Kunden, einen ggf. aufgrund eintretender Festsetzungsverjährung bei der Klägerin verbleibenden Umsatzsteueranteil des vereinbarten Festpreises an diese zurückzuzahlen.

65

dd) Der Umstand, dass die österreichische Finanzverwaltung die für die Jahre 2004 bis 2008 entstandene österreichische Umsatzsteuer für die Lieferungen der Klägerin an die österreichischen Kunden wegen Festsetzungsverjährung nach § 207 der österreichischen Bundesabgabenordnung nicht mehr geltend machen kann und die Erstattung der deutschen Umsatzsteuer führt somit vorliegend nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Klägerin. Das Finanzamt ist deshalb nicht berechtigt, die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Umsatzsteuer zu verweigern.

66

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

67

4. Die Revision wird gem. § 115 Abs. Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.