

Voraussetzungen für die Umsatzsteuerhaftung des Leistungsempfängers

Im System der Umsatzsteuer soll grundsätzlich nur der Endverbraucher einer Leistung tatsächlich belastet werden. Durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger ist die Steuerbelastung auf den vorhergehenden Handelsstufen im Ergebnis neutral. Wenn allerdings der leistende Unternehmer nie im Sinn hatte, Umsatzsteuer tatsächlich abzuführen, kann der Leistungsempfänger zum Haftungsschuldner für die Umsatzsteuer werden bzw. kann ihm im Ergebnis sein Vorsteuerabzug verweigert werden. In einem aktuellen Urteil hat sich der BFH näher mit den Voraussetzungen des § 25d UStG befasst und Hinweise zur Haftung des Leistungsempfängers gegeben.

*BFH, Urteil v. 10.08.2017 – V R 2/17

Rechtlicher Rahmen

§ 25d Abs. 1 UStG schreibt die Haftung eines Unternehmers aus einem vorangegangenen Umsatz vor, soweit der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet hat oder sich dazu außerstande gesetzt hat. Voraussetzung hierfür ist, dass der Leistungsempfänger bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder diese Kenntnis nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Das „Kennenmüssen“ soll nach dem Gesetz insbesondere dann vorliegen, wenn der leistende Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt. Dieses Indiz kann entkräftet werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet war.

Sachverhalt

Die Klägerin ist im Fahrzeughandel tätig und hatte von einer GmbH Fahrzeuge sowie Container bezogen. Über diese Lieferungen rechnete die GmbH im Januar 2012 ab. Die Umsatzsteuer für Januar 2012 zahlte die GmbH nicht. Gegen den Geschäftsführer der GmbH wurde bereits seit 2008 in einer Vielzahl von Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung ermittelt. Gesichert war, dass die Klägerin spätestens ab dem 11.01.2012 über die Ermittlungsverfahren gegen die GmbH Kenntnis hatte. Ob die Klägerin bereits zuvor von den Ermittlungsverfahren Kenntnis hatte, war zwischen den Beteiligten streitig. Das Finanzamt ging jedenfalls davon aus und erließ einen Haftungsbescheid gegen die Klägerin. Der Geschäftsführer der GmbH wurde im Jahr 2014 wegen der im Jahr 2012 begangenen Umsatzsteuerhinterziehung verurteilt. Nach erfolglosem Einspruch sah das FG eine Kenntnis der Klägerin von früheren strafrechtlichen Ermittlungen gegen den Geschäftsführer der GmbH als gegeben an. Allerdings war dies aus Sicht des FG im Ergebnis noch kein ausreichender Grund für eine Haftungsanspruchnahme im aktuellen Fall. Das Finanzamt legte gegen die Entscheidung Revision ein.

Kenntnis von rechtswidrigem Verhalten in der Vergangenheit

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzamt nicht nachgewiesen, dass die Klägerin von einer vorgefassten Absicht des Geschäftsführers der GmbH zur Hinterziehung der Umsatzsteuer Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Selbst wenn man unterstellt, dass die Klägerin von den früheren Ermittlungen gegen den Geschäftsführer wusste, folgt daraus noch nicht, dass sie auch i.S.d. § 25d Abs. 1 UStG dessen Absicht kennen musste, die Umsatzsteuer aus dem Geschäft mit ihr nicht abzuführen. Aus der Kenntnis eines strafrechtlichen Verhaltens des Geschäftspartners in der Vergangenheit folgt nicht zwingend der Schluss, dass dieser auch künftig so handelt. Darüber hinaus gilt auch die Unschuldsvermutung.

Anforderungen an das „Kennenmüssen“ nach § 25d Abs. 1 UStG

Die Regelvermutung des § 25d Abs. 2 UStG hinsichtlich einer Preisfestsetzung unter nicht betriebswirtschaftlichen Bedingungen griff im Streitfall nicht ein. Wenn also die preislichen Konditionen der Lieferung im Ergebnis dem Fremdvergleich entsprechen, sind laut BFH höhere Anforderungen an das „Kennenmüssen“ zu stellen. Nach den Vorgaben des EU-Rechts darf eine entsprechende Haftungsregelung nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen (z.B. EuGH, Urt. v. 20.10.1993 – Rs. C-10/92, Balocchi, Rdnr. 25). Außerdem dürfen Wirtschaftsteilnehmer, die alle vernünftigen

Maßnahmen treffen, um nicht Teil einer mit Umsatzsteuerbetrug behafteten Lieferkette zu sein, nicht für die Zahlung der von anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden. Nach Ansicht des BFH würde die Annahme, dass einem Steuerpflichtigen bereits bei bloßer Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen einen Vertragspartner eine erhöhte Sorgfaltspflicht zukommt, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen. Das „Kennenmüssen“ i.S.d. § 25d Abs. 1 UStG muss sich nach Ansicht des BFH auf Anhaltspunkte beziehen, die für den Unternehmer im Rahmen eines konkreten Leistungsbezugs die Schlussfolgerung nahelegen, dass sein Geschäftspartner bereits bei Vertragsschluss die Absicht hatte, Umsatzsteuer zu hinterziehen.

Hinweis:

Das Finanzamt trägt die Beweis- und Feststellungslast dafür, dass der Leistungsempfänger von den Absichten des Lieferanten Kenntnis haben musste, also ggf. auch bei begründeten Zweifeln weitere Informationen hätte einholen müssen.

Haftung und Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers

In der Praxis wird durch die Finanzverwaltung vertreten, dass durch den Eintritt der Haftung auch gleichzeitig eine Aufrechnungslage mit den Vorsteueransprüchen des Haftenden geschaffen wird. Die Frage, ob diese Praxis tatsächlich zutreffend ist, hat der BFH zwar aufgeworfen, darüber mangels Entscheidungserheblichkeit aber nicht entschieden. Geht man davon aus, dass eine Aufrechnung von Haftungsschuld und Vorsteuer für das Finanzamt möglich ist, kann die Aufrechnung frühestens erfolgen, wenn die Haftungsschuld fällig geworden ist.

Hinweis:

§ 25d Abs. 1 UStG begründet eine verschärfte Form der Haftung, da § 219 AO nicht gilt. § 219 AO schreibt grundsätzlich vor, dass zunächst ein Versuch der Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Schuldners erfolgen muss. Nach § 25d UStG kann direkt der Leistungsempfänger in Anspruch genommen werden.

Außerstandesetzung des Rechnungsausstellers zur Zahlung der Umsatzsteuer

Die Haftung des Leistungsempfängers greift auch dann ein, wenn sich der Rechnungsaussteller vorsätzlich außerstande setzt, die geschuldete Steuer zu zahlen, und der Leistungsempfänger hiervon Kenntnis hat bzw. hätte haben müssen. Gemeint sind hier Fälle, in denen der Rechnungsaussteller entsprechende Mittel beiseite schafft und es ihm deshalb nicht möglich ist, die Steuerschuld zu begleichen.

Praxis-Tipp:

Verlangt ein Geschäftspartner entgegen üblicher Gepflogenheiten, dass der Zahlbetrag auf das Privatkonto anderer Personen oder auf Konten anderer Firmen, womöglich auch im Ausland, überwiesen werden soll, sollte der Leistungsempfänger Vorsicht walten lassen und sich vom Geschäftspartner genau Sinn und Zweck dieses Wunschs erläutern lassen. Im Zweifel sollte eine schriftliche Erklärung eingeholt werden. Lassen sich die Verdachtsmomente im Einzelfall nicht zerstreuen, sollte auch über einen Einbehalt des Umsatzsteuerbetrags nachgedacht werden.

Fazit:

Durch Umsatzsteuerbetrug im Rahmen sog. Karussellgeschäfte entgeht dem Fiskus pro Jahr Besteuerungsvolumen zwischen 10 und 15 Mrd. € Entsprechend dringlich war die Notwendigkeit entsprechender Regelungen zur Eindämmung. Dass diese Regelungen hinsichtlich einer Inanspruchnahme weiterer Handelsteilnehmer allerdings ihre Grenzen haben, hat der BFH mit diesem Urteil gezeigt. Lediglich Verdachtsmomente und bekanntes Fehlverhalten in der Vergangenheit reichen nicht aus, um eine Haftung schlüssig zu begründen. Nach der Gesetzesbegründung aus dem Jahr 2001 soll der „gesetzestreue Unternehmer nicht belastet werden“. Betrachtet man § 25d UStG mit seinen unbestimmten, auslegungsbedürftigen Rechtsbegriffen, erscheint diese Ansicht doch sehr optimistisch. Gerade durch die Fiktion in § 25d Abs. 2 UStG sind durchaus auch unbescholtene und sorgfältige Unternehmer Haftungsrisiken ausgesetzt.

In eigener Sache:

Die Kanzlei ist vom 27.12.2017 bis einschließlich 29.12.2017 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Januar 2018

- 10.01. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.01. Lohnsteuer für Quartalszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung

