Urteil vom 09. September 2010, IV R 47/08

Vorsteuer gehört auch bei Durchschnittssatzermittler nicht zu den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten - Fehlender Verböserungshinweis

BFH IV. Senat

AO § 367 Abs 2 S 2, EStG § 6c Abs 1, EStG § 6b Abs 1, EStG § 6b Abs 7, EStG § 9b Abs 1, EStG § 6c Abs 1, EStG § 6b Abs 1, EStG § 6b Abs 7, EStG § 9b Abs 1, UStG § 24

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 29. September 2008, Az: 3 K 2805/05

Leitsätze

1. NV: Auch bei Landwirten und Forstwirten, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuern, gehört der Vorsteuerbetrag nicht zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts .

2. NV: Eines Verböserungshinweises des FA bedarf es nicht, wenn das FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung den Steuerbescheid teilweise zum Nachteil, insgesamt aber zu Gunsten des Steuerpflichtigen abändert .

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die für den Erwerb von Reinvestitionsgütern i.S. des § 6c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgewandte Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört.

2 Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) betreiben in der Form einer Ehegattengemeinschaft einen Weinbaubetrieb. Ihren Gewinn ermitteln sie nach § 4 Abs. 3 EStG, ihre Umsätze versteuern sie gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nach Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Im Wirtschaftsjahr 1997/98 veräußerten sie ein betriebliches Grundstück und erzielten dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 211.943 DM, den sie in eine Rücklage gemäß § 6c Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG einstellten.

3 In den Feststellungsbescheiden der Streitjahre (2001 und 2002) vom 5. Dezember 2002 und 11. Mai 2004 erfasste der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) jeweils hälftig einen Gewinn aus der Auflösung der Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2001/02 in Höhe von 211.943 DM.

4 Mit ihren Einsprüchen begehrten die Kläger, die Rücklage auf getätigte Reinvestitionen zu übertragen und nur noch in Höhe von 155.675 DM gewinnerhöhend aufzulösen. Im Einspruchsverfahren legten sie erstmals ein Verzeichnis der Reinvestitionen nebst Rechnungen und Quittungen vor.

5 Die Einsprüche hatten in dem hier allein streitigen Punkt insoweit Erfolg, als das FA die Rücklage nur noch in Höhe von 84.078 € (= 164.442,27 DM) gewinnerhöhend auflöste. Entsprechend dem Begehren der Kläger übertrug das FA die Rücklage auf die in dem vorgelegten Verzeichnis im Einzelnen aufgeführten angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter. Als reinvestitionsfähige Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten berücksichtigte es jedoch unter Hinweis auf § 9b EStG die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht. Zudem erfasste das FA erstmals einen Gewinnzuschlag gemäß § 6c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6b Abs. 7 EStG in Höhe von 20.178 € (= 39.464,74 DM). Insgesamt belief sich die Gewinnerhöhung damit nur noch auf 104.256 € (= 203.907 DM).

6 Die dagegen erhobene Klage hatte insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) einen Teilbetrag der ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von 2.137,10 DM den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zurechnete und in entsprechender Höhe eine Gewinnrealisierung verneinte. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, dass der Vorsteuerbetrag gemäß § 9b EStG nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehöre, soweit er bei der Umsatzsteuerfestsetzung abgezogen werden könne. Dies sei bei den Klägern indes nicht in vollem Umfang der Fall. Die Kläger versteuerten ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen. Die von ihnen getätigten Umsätze unterlägen dem

Steuersatz von 16 %. Auf Grund der Regelung in § 24 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG könnten sie die Vorsteuern indes pauschal nur in Höhe von 9 % der Bemessungsgrundlage für die Umsätze abziehen. Es verbliebe mithin eine Zahllast von 7 %, die einen echten Aufwand der Kläger darstelle. Die nicht verrechenbare Vorsteuer sei mithin den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzurechnen. Davon ausgehend sei die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 9 % durch die Vorsteuerpauschale abgegolten und der darüber hinausgehende Teil der ausgewiesenen Umsatzsteuer, hier 2.137,10 DM, sei als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu berücksichtigen.

7 Gegen die Vorentscheidung haben sowohl das FA als auch die Kläger Revision eingelegt.

8 Zur Begründung ihrer Revision führen die Kläger aus, die gezahlten Vorsteuern seien vollständig als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter i.S. des § 6b i.V.m. § 6c EStG zu berücksichtigen. Zudem sei das FA ohne vorherigen Hinweis gemäß § 367 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) nicht befugt gewesen, die aufzulösende Rücklage in der Einspruchsentscheidung um einen Gewinnzuschlag gemäß § 6b Abs. 7 EStG zu erhöhen.

9 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2001 vom 5. Dezember 2002 und für 2002 vom 11. Mai 2004, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005, dahin abzuändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Kalenderjahre 2001 und 2002 auf den Betrag festgestellt werden, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung des Rücklagenauflösungsbetrags ein Wert von 81.037 € zum Ansatz kommt.

10 Das FA beantragt sinngemäß,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Daneben begehrt es, die Vorentscheidung wegen eines Rechenfehlers nach § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu berichtigen.

12 Die Vorentscheidung beruhe auf der Verletzung materiellen Rechts. Nach § 9b EStG gehöre der Vorsteuerbetrag nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

13 Zudem rügt das FA die mangelnde Sachaufklärung durch das FG (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO).

14 Dem FG sei schließlich auch ein Rechenfehler in Höhe von 100 DM unterlaufen. Jedenfalls in dieser Höhe sei der von dem FG ermittelte Korrekturbetrag fehlerhaft und das Urteil insoweit zu berichtigen.

Entscheidungsgründe

15 II. 1. Revision des FA

16 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

17 Zu Unrecht hat das FG die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Reinvestitionsobjekte i.S. des § 6b Abs. 3, § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt und in dieser Höhe eine gewinnwirksame Auflösung der Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2001/02 verneint.

18 Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter.

19 a) Gemäß § 9b Abs. 1 EStG gehört der Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt.

20 Diese Regelung findet auch auf einen Land- und Forstwirt Anwendung, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 Abs. 1 UStG versteuert. Allerdings besteht bei der Versteuerung nach Durchschnittssätzen die Besonderheit, dass die Vorsteuerbeträge nicht in der tatsächlich entstandenen Höhe, sondern pauschaliert in Höhe von 5 % oder, so im Streitfall, in Höhe von 9 % der Bemessungsgrundlage für die Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, abgezogen werden (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG). Mit den Vorsteuerpauschalen sind sämtliche Vorsteuerbeträge abgegolten, ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt (§ 24 Abs. 1

Satz 4 UStG). § 24 UStG soll primär den Land- und Forstwirt im Hinblick auf seine Aufzeichnungspflichten und den damit zusammenhängenden Verwaltungsaufwand entlasten. Die Regelung, die auch die Finanzverwaltung in erheblichem Umfang entlastet, dient daher in erster Linie der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens (Leingärtner/Zaisch, Besteuerung der Landwirte, Kap. 56, Rz 5; u.a. Oberfinanzdirektion Frankfurt, Verfügung vom 22. März 2000 S 2132 a A 10 -St II 20, Finanz-Rundschau 2000, 636). Gleichwohl kann der pauschalierte Vorsteuerabzug, soweit der Land- und Forstwirt größere Anschaffungen tätigt, im Einzelfall dazu führen, dass ein Teil der ausgewiesenen Vorsteuerbeträge tatsächlich nicht gemäß § 15 UStG abgezogen werden kann. Im umgekehrten Fall, soweit der pauschalierte Vorsteuerabzug die tatsächlich aufgewandten Vorsteuerbeträge übersteigt, verbleibt bei dem Land- und Forstwirt in Höhe des übersteigenden Vorsteuerbetrags ein Ertrag. Ungeachtet dieser im Einzelfall bestehenden Ungenauigkeiten, die jeder Pauschalierung immanent sind, sollen mit der Pauschalierung gemäß § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG dem Grunde nach alle tatsächlich angefallenen Vorsteuerbeträge erfasst und abgezogen werden. Ausgehend davon gehören gemäß § 9b Abs. 1 EStG auch bei einem Durchschnittssatzversteuerer die tatsächlichen Vorsteuerbeträge, da sie als abgezogen gelten, nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Schulte, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9b Rz B 228; Heidner in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9b Rz 36; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 29. Aufl., § 9b Rz 6; anderer Ansicht Eschenbach in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 9b EStG Rz 13).

21 Zwar ließe der Wortlaut des § 9b Abs. 1 EStG auch eine andere Auslegung zu. Er könnte, wie vom FG unter Hinweis auf die beiläufigen Ausführungen in dem Senatsurteil vom 24. Juni 1999 IV R 46/97 (BFHE 189, 128, BStBl II 1999, 561) vertreten, dahin zu verstehen sein, dass der nicht mit der geschuldeten Umsatzsteuer zu verrechnende Vorsteuerbetrag zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter gehört, weil er insoweit bei der Umsatzsteuer nicht abgezogen werden kann. An dieser in BFHE 189, 128, BStBl II 1999, 561 angedeuteten Auffassung hält der Senat aber jedenfalls für den vorliegenden Fall nicht mehr fest. Ungeachtet etwaiger rechtssystematischer Bedenken sprechen die erheblichen Verwaltungserschwernisse gegen eine solche Auslegung. Eine teilweise Berücksichtigung der tatsächlichen Vorsteuerbelastung bei den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten würde zunächst voraussetzen, was das FG bei seiner Entscheidung übersehen hat, dass in einem ersten Schritt zunächst festgestellt werden müsste, ob die tatsächliche Vorsteuerbelastung den pauschalierten Vorsteuerabzug übersteigt. Da Letzterer an die Umsätze des Durchschnittssatzversteuerers anknüpft, könnte nicht isoliert nur an die Vorsteuerbeträge angeknüpft werden, die in den die Reinvestitionen betreffenden Rechnungen der anderen Unternehmer ausgewiesen worden sind. Läge danach eine tatsächlich verbleibende Vorsteuerbelastung vor, müsste diese in einem zweiten Schritt allen vorsteuerbehafteten Lieferungen und Leistungen wieder anteilig zugeordnet werden. Nur soweit die tatsächlich verbleibende nicht abziehbare Vorsteuer anteilig auf die Reinvestitionsgüter entfällt, käme eine zusätzliche Aktivierung als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Betracht. Eine exakte Zuordnung zu den einzelnen Reinvestitionsgütern würde des Weiteren dadurch erschwert, dass sich die Vorsteuerpauschale betragsmäßig nach den getätigten Umsätzen im Kalenderjahr richtet und deshalb regelmäßig erst zeitversetzt erfasst wird. Demgegenüber werden die zu aktivierenden Vorsteuerbeträge bzw. die Auflösung der Rücklage beim Land- und Forstwirt regelmäßig zum Ende des regelmäßig vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs erfasst.

22 Auch ist zu berücksichtigen, dass der Durchschnittssatzversteuerer etwaige nachteilige Rechtsfolgen vermeiden kann, indem er gemäß § 24 Abs. 4 UStG bis zum 10. Tag des Kalenderjahrs rückwirkend vom Beginn des vorangegangenen Kalenderjahrs an zur Regelbesteuerung optiert.

23 b) Da die Revision des FA aus den vorgenannten Gründen Erfolg hat, bedarf es weder einer Entscheidung über den vom FA gerügten Verfahrensfehler noch einer Entscheidung über den Antrag auf Berichtigung der Vorentscheidung gemäß § 107 FGO. Ebenfalls bedarf es keiner Entscheidung, ob das von den Klägern vorgelegte Verzeichnis den Anforderungen des § 6c Abs. 2 EStG genügt.

24 2. Revision der Kläger

25 Die Revision der Kläger ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

26 a) Bezüglich der Behandlung der Vorsteuerbeträge als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird auf die Ausführungen unter II.1. Bezug genommen.

27 b) Zu Recht hat das FA auch den gewinnwirksam aufzulösenden Rücklagenbetrag um einen Gewinnzuschlag gemäß § 6b Abs. 7, § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6b Abs. 7 EStG lagen vor, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist. Der erstmaligen Erfassung des Zinszuschlags in der Einspruchsentscheidung stand auch das Verböserungsverbot gemäß § 367 Abs. 2 AO nicht entgegen. Die Kläger

haben gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2001 und 2002 Einspruch eingelegt, weshalb das FA die Sache erneut in vollem Umfang zu überprüfen und zu entscheiden hatte (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Da das FA die Gewinnfeststellungsbescheide mit der Einspruchsentscheidung nicht zum Nachteil der Kläger geändert hatte, bedurfte es auch keines vorherigen Hinweises gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO. Auszugehen ist insoweit von dem Tenor der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide. Diesen hat das FA in der Einspruchsentscheidung hinsichtlich beider Streitjahre zugunsten der Kläger geändert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de