Urteil vom 15. März 2012, III R 96/07

Bilanzierung von Steuernachforderungen wegen doppelten Ausweises von Umsatzsteuer und Erstattungsansprüchen infolge späterer Rechnungskorrektur - Beschwer durch zu niedrige Feststellung eines Verlustes - Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 10d Abs 4, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 266 Abs 2, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14c Abs 1 S 2, UStG § 17 Abs 1, AO § 38, EStG § 4 Abs 1, EStG § 10d Abs 4, EStG § 5, FGO § 40 Abs 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 19. September 2007, Az: 2 K 1974/06

Leitsätze

1. Weist ein Unternehmer Umsatzsteuer doppelt aus --sowohl in Abschlagsrechnungen als auch in Endrechnungen--, ohne dass ihm eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist, so hat er die zusätzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge in den Jahren zu passivieren, in denen sie infolge des doppelten Ausweises entstanden sind, und nicht erst im Jahr der Aufdeckung dieser Vorgänge durch die Betriebsprüfung .

2. Werden die Rechnungen in einem späteren Jahr berichtigt, so sind die sich daraus ergebenden Steuervergütungsansprüche im Jahr der Rechnungskorrektur zu aktivieren .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitzeitraum, den Jahren 2001 bis 2003, als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte bei einer Außenprüfung im Jahr 2005 fest, dass der Kläger in allen drei Streitjahren die Umsatzsteuer teilweise doppelt ausgewiesen hatte, nämlich sowohl in den von ihm erteilten Abschlagsrechnungen als auch in den Schlussrechnungen. Die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer wurde in der Prüferbilanz jeweils im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit passiviert. Dadurch wurden die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb negativ.

3 Das FA setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre am 6. Februar 2006 auf jeweils Null Euro herab und erließ zugleich erstmals die angefochtenen Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2003. Sämtliche Rechnungen mit unzutreffendem Umsatzsteuerausweis hatte der Kläger bereits im Jahr 2005 korrigiert.

4 Einspruch und Klage gegen die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe die Umsatzsteuerverbindlichkeiten zu Recht in den Streitjahren passiviert. Diesen Verbindlichkeiten stünden auch keine Forderungen aus Umsatzsteuerberichtigungsansprüchen nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) gegenüber, denn die Berichtigung der Rechnungen wirke nicht zurück, sondern lasse einen Steuervergütungsanspruch i.S. von § 37 der Abgabenordnung (AO) erst entstehen, wenn sie tatsächlich durchgeführt werde.

5 Zur Begründung ihrer Revision tragen die Kläger im Wesentlichen vor, ihr aus der Rechnungsberichtigung resultierender Steuervergütungsanspruch sei zivilrechtlich schon im Zeitpunkt der Ausgabe der fehlerhaften Rechnung begründet und nach bilanzrechtlichen Grundsätzen auch realisiert. Dieser Anspruch entspreche einem Vorsteuererstattungsanspruch, der nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Mai 1993 XI R 1/93 (BFHE

171, 448, BStBl II 1993, 786) bereits ab dem Leistungsbezug zu aktivieren sei, ohne dass eine berichtigte Rechnung vorliegen müsse. Dem stehe nicht entgegen, dass die Rechnungsberichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG nicht in Vorjahre zurückwirke.

6 Die Kläger beantragen sinngemäß, das FG-Urteil und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember der Jahre 2001, 2002 und 2003, jeweils vom 6. Februar 2006 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2006, aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), denn die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2003 sind rechtmäßig.

9 1. Die Anfechtungsklage gegen die Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2001, 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003 war zulässig.

10 Ein Steuerpflichtiger wird durch die zu niedrige Feststellung eines Gewinns oder die Feststellung eines Verlustes anstelle eines Gewinns beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO), wenn jene sich in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirken kann (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 1989 IX R 190/85, BFHE 159, 439, BStBl II 1990, 460; vom 20. Dezember 2006 I R 81/05, BFH/NV 2007, 1287; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 65; Gräber/v. Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 40 Rz 97).

11 Dies trifft vorliegend zu, denn die den streitigen Verlustfeststellungsbescheiden zugrunde liegenden Gewinnminderungen infolge der Passivierung zu Unrecht ausgewiesener Umsatzsteuer ohne gleichzeitige Aktivierung der sich aus den Rechnungskorrekturen ergebenden Ansprüche führt in den Folgejahren zu einer Gewinnerhöhung, deren Nachteile die Vorteile der Nullfestsetzungen der Einkommensteuer in den Streitjahren überwiegen. Dies beruht darauf, dass die Verlustvorträge den Erträgen aus der späteren Ausbuchung der Verbindlichkeiten nicht mehr in voller Höhe gegenüber stehen, weil sie u.a. durch Verrechnung mit den Sonderausgaben und Grundfreibeträgen der Folgejahre geschmälert werden.

12 2. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer (§ 10d Abs. 4 Satz 2 EStG) auf den 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2003 sind rechtmäßig.

13 a) Die zusätzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge sind in den Streitjahren zu passivieren, in denen sie infolge des doppelten Ausweises entstanden sind, und nicht erst im Jahr der Aufdeckung dieser Vorgänge durch die Betriebsprüfung.

14 aa) Die den Gewinnermittlungen des Klägers zugrunde liegenden Bilanzen waren objektiv unrichtig, da sie die doppelt ausgewiesene und daher vom Kläger nach § 14 Abs. 2 UStG a.F. (seit 2004: § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG) geschuldete Umsatzsteuer nicht berücksichtigten.

15 bb) Die Bilanzen der Streitjahre waren auch subjektiv fehlerhaft. Für die Aktivierungs- und Passivierungspflicht und damit für die Frage, ob die Bilanz richtig oder unrichtig ist, kommt es auf den Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei Aufstellung der Bilanz an. Der Steuerpflichtige hat daher Mehrsteuern zu passivieren, wenn er bei Aufstellung der Bilanz unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns konkret mit der Entstehung der Mehrsteuern rechnen muss (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juli 1973 I R 11/73, BFHE 110, 226, BStBl II 1973, 860; vom 3. Februar 2010 I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692). Das trifft vorliegend zu, da einem ordentlichen Kaufmann bekannt ist, dass die Umsatzsteuer nicht doppelt --sowohl in einer Abschlags- als auch in der Endrechnung-- ausgewiesen werden darf und überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer auch geschuldet wird.

16 cc) Die Mehrsteuern waren bereits in den Streitjahren und nicht erst nach Aufdeckung der doppelten Inrechnungstellung oder der Bekanntgabe der Nachforderungsbescheide zu passivieren. Zwar rechtfertigt die allgemeine Erfahrung, dass bei einer Betriebsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, noch keine Rückstellung (z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 1966 IV 51/62, BFHE 84, 517, BStBl III 1966, 189; vom 27. November

2001 VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731). Dies gilt indessen nicht, wenn die Bilanz nach dem Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei ihrer Aufstellung falsch war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692).

17 dd) Das von der Verwaltung eingeräumte Wahlrecht, bei der Änderung von Veranlagungen die abziehbaren Mehrsteuern entweder zu Lasten der Wirtschaftsjahre zu buchen, zu denen sie wirtschaftlich gehören, oder aber zu Lasten des Wirtschaftsjahres, in dem der Steuerpflichtige mit der Nachforderung rechnen kann (R 20 Abs. 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1998), ist auf Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1998 beschränkt und bestand in den Streitjahren nicht mehr.

18 ee) Das FG hat nicht festgestellt, dass dem Kläger eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist. Daher kommt es nicht darauf an, dass eine Rückstellung für hinterzogene Steuern nicht gebildet werden darf, solange die Tat noch nicht entdeckt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731; BFH-Beschluss vom 13. Februar 2008 I B 175/07, nicht veröffentlicht), weil eine Bilanz, die keine Rückstellungen für hinterzogene Steuern ausweist, nicht als fehlerhaft angesehen wird, wenn die Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages noch nicht aufgedeckt war und auch noch nicht mit Ermittlungen begonnen wurde.

19 b) Die Erstattungsansprüche wegen der im Jahr 2005 vorgenommenen Rechnungskorrekturen konnten in den Streitjahren noch nicht aktiviert werden.

20 Die Aktivierung einer Forderung (§ 266 Abs. 2 B.II. des Handelsgesetzbuchs --HGB--) richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB). Eine Forderung ist daher erst zu aktivieren, wenn sie rechtlich entstanden ist oder wenn die für ihre Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt wurden und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs hinreichend sicher rechnen kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 9. August 2006 I R 11/06, BFHE 214, 513, BStBl II 2006, 762; vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 270 "Forderungen").

21 aa) Zahlungsansprüche gegen das FA infolge der Berichtigung von Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis entstehen gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 (bis einschließlich 2003: § 14 Abs. 2 Satz 2) i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG rechtlich erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rechnung berichtigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 2005 VII R 20/04, BFHE 209, 13, BStBl II 2010, 55). Da die Rechnungen vom Kläger erst im Jahr 2005 berichtigt wurden, entstanden die sich daraus ergebenden Ansprüche nicht bereits in den Streitjahren (§ 38 AO).

22 bb) Die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Steuervergütungsansprüche gegenüber dem FA bestanden in der Korrektur der Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis. Diese erfolgten jedoch erst im Jahr 2005, nachdem die Betriebsprüfung den doppelten Steuerausweis beanstandet hatte.

23 cc) Die zur Aktivierung eines infolge des Vorsteuerabzugs entstandenen Steuervergütungsanspruchs entwickelten Grundsätze, wonach die Vorsteuer aus bezogenen Lieferungen und Leistungen auch dann zu aktivieren ist, wenn noch keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt (s. BFH-Urteil in BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786), sind auf den Streitfall nicht zu übertragen. Denn der Vorsteuerabzug beruht jeweils auf der an den Unternehmer erbrachten Leistung des anderen Unternehmers, der zivilrechtlich auch eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung schuldet. Die sich aus den Rechnungskorrekturen ergebenden Steuervergütungsansprüche beruhen dagegen wirtschaftlich nicht auf den vom Kläger in den Streitjahren ausgeführten Leistungen, sondern den durch die späteren Feststellungen des Betriebsprüfers veranlassten Rechnungskorrekturen.

24 dd) Die Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 209, 13, BStBl II 2010, 55 Rz 13, wonach ein Vergütungsanspruch aufgrund unrichtigen Umsatzsteuerausweises von Anfang an gegeben ist, sind für die Frage, ob der streitgegenständliche Anspruch an den Bilanzstichtagen der Streitjahre bereits realisiert war, nicht heranzuziehen. Sie beziehen sich ausschließlich auf den Anwendungsbereich der Insolvenzordnung (InsO) und die Frage, wann der betreffende Anspruch im Sinne der InsO "begründet" war, und haben für die Frage, wann die Ansprüche bilanziell zu aktivieren sind, keine Bedeutung.

25 c) Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht verletzt. Dieser Grundsatz gebietet es im Interesse steuerlicher Lastengleichheit insbesondere, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit

auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit, vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, m.w.N.).

26 Dem entspricht es, im Streitfall die Zahlungsansprüche erst im Jahr 2005, als sie sich realisiert hatten, bei der Einkommensteuer gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Dass dadurch eine insgesamt höhere Steuerlast entstanden ist, als wenn sie bereits in den Streitjahren aktiviert und die Gewinnminderung durch die Passivierung der Mehrsteuern ausgeglichen hätten, ist eine Folge des verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Abschnittsprinzips bei der Einkommensbesteuerung.

27 d) Unerheblich ist, dass wegen der doppelt in Rechnung gestellten Umsatzsteuer in den Streitjahren keine Verluste entstanden wären, wenn der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt hätte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de