Urteil vom 24. Oktober 2013, V R 31/12

Sollbesteuerung und Steuerberichtigung

BFH V. Senat

UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, UStG § 17 Abs 2 S 1, UStG § 18 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 90, UStG § 20, UStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 06. August 2012, Az: 15 K 4101/09 U

Leitsätze

Soweit ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann, ist er bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist im Bereich der Oberflächentechnik (Malerarbeiten, Strahltechnik und Verzinkerei) tätig.

2 In ihrer für das Streitjahr 2007 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung vom 8. April 2008, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung gleichstand, berücksichtigte die Klägerin sog. Sicherheitseinbehalte für mögliche Baumängel nicht als bereits bei der Leistungserbringung zu versteuerndes Entgelt.

3 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) demgegenüber davon aus, dass die Klägerin ihre Leistungen auch im Umfang der Sicherheitseinbehalte bereits mit Leistungserbringung zu versteuern habe. Das FA erließ am 25. Juni 2008 einen entsprechenden Änderungsbescheid für das Streitjahr.

4 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2012, 2167 veröffentlichten Urteil des FG ist die Klägerin nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung unter Berücksichtigung der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) auch im Umfang der Sicherungseinbehalte verpflichtet. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 UStG hätten nicht vorgelegen. Daher habe die Klägerin ihre Leistungen bei Erbringung unabhängig von einer Entgeltvereinnahmung zu versteuern. Eine Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG liege nicht vor. Eine derartige Uneinbringlichkeit sei nur aufgrund konkreter Mängelrügen anzunehmen, die im Streitfall nicht vorlägen. Nach den von der Klägerin geschlossenen Verträgen sei sie zumindest gegen Übernahme von Gewährleistungsbürgschaften zur vollen Entgeltvereinnahmung berechtigt gewesen.

5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Ihre Auftraggeber hätten zwischen 5 % bis 10 % der Auftragssumme als Sicherheit für Gewährleistungszeiträume von zwei oder fünf Jahren einbehalten. Im Umfang dieser Sicherungseinbehalte habe sie nicht über liquide Mittel verfügt. Bereits mangelnder Zahlungswille reiche für eine Berichtigung nach § 17 UStG aus. Es bestehe kein Erfordernis einer Entgeltsminderung oder einer Mängelrüge. Dies entspreche auch der Rechtsprechung zum Insolvenzrecht, nach der dem Zahlungseingang erhebliche Bedeutung zukomme. Sie sei als bloßer Steuereinnehmer

nicht zur Vorfinanzierung von Steuern verpflichtet. Zudem habe sie im Streitjahr von Banken keine Bürgschaften erhalten können.

6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und den Umsatzsteueränderungsbescheid 2007 vom 25. Juni 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2009 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Klägerin habe ihre Entgelte im Hinblick auf Gewährleistungsverpflichtungen unstreitig teilweise erst nach zwei bis fünf Jahren vereinnahmt. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG sei zwar bei mangelndem Zahlungswillen oder bei Zahlungsunfähigkeit anzuwenden. Die Auftraggeber der Klägerin hätten aber weder die Zahlungen noch das Bestehen oder die Höhe der vereinbarten Entgelte bestritten. Eine lediglich temporäre Zahlungsunwilligkeit reiche nicht aus. Die Klägerin habe weder konkrete Vereinbarungen vorgelegt noch Mängelrügen oder Rechnungskürzungen nachgewiesen. Die Pflicht zur Vorfinanzierung im Rahmen der Sollbesteuerung sei nicht rechtswidrig.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG kann die Klägerin im Umfang der Sicherungseinbehalte zu einer Minderung wegen Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG berechtigt sein. Zum Umfang und den Voraussetzungen dieser Sicherungseinbehalte sind aber noch weitere Feststellungen zu treffen.

10 1. Die Steuer für die von der Klägerin erbrachten Leistungen ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungserbringung und damit im Streitjahr entstanden.

11 a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten und damit bei der sog. Sollbesteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

12 Die Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 63 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Eine einschränkende Auslegung dieser Bestimmung dergestalt, dass Steuertatbestand und Steueranspruch nur im Umfang der Leistungsentgelte eintreten, die bei Leistungsbewirkung fällig und rechtlich durchsetzbar sind, ist im Hinblick auf ihren eindeutigen Wortlaut nicht möglich.

13 Wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 22. Juli 2010 V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd) ausdrücklich entschieden hat, verstößt die auf dem Unionsrecht beruhende Sollbesteuerung nicht gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit und ist aus diesem Grund auch verfassungsgemäß (vgl. auch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. März 2013 1 BvR 3063/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 535, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2013, 818, mit dem eine Verfassungsbeschwerde gegen dieses Senatsurteil nicht zur Entscheidung angenommen wurde). Soweit sich die Sollbesteuerung im Einzelfall als unverhältnismäßig erweisen sollte, ist dem durch die Auslegung des Berichtigungstatbestandes der Uneinbringlichkeit (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, vgl. auch Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL) Rechnung zu tragen (BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd (1), und Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 673 ff., 674).

14 b) Im Streitfall entstand die Steuer für die Leistungen der Klägerin, die der Sollbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG unterlag, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungserbringung und damit im Streitjahr, da ihr keine Genehmigung zur sog. Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 UStG erteilt worden war.

15 2. Das Urteil des FG ist aufzuheben, da die Klägerin dem Grunde nach zu einer Berichtigung des Steueranspruchs für die von ihr erbrachten Leistungen gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG berechtigt ist.

16 a) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt dies sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist.

17 Diese Regelung beruht unionsrechtlich auf Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL. Danach wird im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

18 b) Bei der Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der für die Mitgliedstaaten bestehende Regelungsspielraum zu beachten, der sich daraus ergibt, dass Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage für den Fall "der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung ... nach der Bewirkung des Umsatzes ... unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen" anordnet. Bei der Ausübung dieser Regelungsbefugnis, die den Mitgliedstaaten einen Umsetzungsspielraum einräumt, sind nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfG-Beschluss in HFR 2013, 535, WM 2013, 818, unter III.1.) wie auch nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats (BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.e) die Grundrechte des nationalen Verfassungsrechts zu berücksichtigen.

19 c) Uneinbringlich ist ein Entgelt i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd (1)). Kann der Unternehmer das Entgelt für seine bereits erbrachten Leistungen aus Gründen, die bereits bei Leistungserbringung vorliegen, für einen Zeitraum über zwei bis fünf Jahre nicht vereinnahmen, ist erst recht von Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen.

20 Denn eine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer über mehrjährige Zeiträume ist im Verhältnis zur Besteuerung der Unternehmer, die der Istbesteuerung unterliegen, mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar. Mit der Istbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 UStG) hat der Gesetzgeber die ihm nach Unionsrecht eingeräumte Ermächtigung ausgeübt, für die Entstehung des Steueranspruchs nach Art. 66 Buchst. b MwStSystRL auf die Vereinnahmung des Preises abzustellen. Die Auslegung des Begriffs "Uneinbringlichkeit" muss auch dazu dienen, die Besteuerungsgleichheit zwischen den Besteuerungsformen der Soll- und Istbesteuerung zu gewährleisten (BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd (1) und oben II.1.a, und Wäger, a.a.O., S. 674).

21 Darüber hinaus wäre die Verpflichtung zu einer mehrjährigen Vorfinanzierung der Umsatzsteuer mit Blick auf die dem Unternehmer zukommende Aufgabe, "öffentliche Gelder" als "Steuereinnehmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen (Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 20. Oktober 1993 C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105, Rdnr. 25, und vom 21. Februar 2008 C-271/06, Netto Supermarkt, Slg. 2008, I-771, Rdnr. 21) unverhältnismäßig. Ob dies auch für andere Fallgestaltungen wie z.B. die Lieferung im Rahmen von Leasingverhältnissen zu gelten hat (so Senatsurteil vom 1. Oktober 1970 V R 49/70, BFHE 100, 272, BStBl II 1971, 34, unter 3.), ist im Streitfall nicht zu entscheiden.

22 d) Gegen Uneinbringlichkeit bereits im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung (§ 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 18 Abs. 1 UStG) spricht nicht das Senatsurteil vom 28. Juni 2000 V R 45/99 (BFHE 192, 129, BStBl II 2000, 703, unter II.4.). Dort hat der Senat nur entschieden, dass sich Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und nachträgliche Vereinnahmung nach Satz 2 dieser Vorschrift im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum gegenseitig aufheben.

23 e) Die Annahme einer Uneinbringlichkeit aufgrund von Umständen, die bei Leistungserbringung vorliegen, und die zu einer Berichtigung bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung führen, verstößt auch nicht gegen den durch Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL vorgegebenen Rechtsrahmen. Soweit es danach erforderlich ist, eine Berichtigung "nach der Bewirkung des Umsatzes" vorzusehen, reicht es aus, wenn es zur Uneinbringlichkeit nach der Leistungserbringung deshalb kommt, weil keine Bürgschaft gestellt werden kann.

24 f) Ein Widerspruch zur Rechtsprechung des XI. Senats des BFH liegt nicht vor. Soweit dieser in seinem Urteil vom 16. April 2008 XI R 56/06 (BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909) davon ausgegangen ist, dass die Lieferung bereits bei ihrer Ausführung voll zu versteuern ist, betraf dies eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Vorgangs, bei dem vom Empfänger der Lieferung keine Zahlungen zu leisten waren, so dass sich die Frage nach dem Zeitpunkt einer Vereinnahmung von Geldbeträgen nicht stellen konnte.

25 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt keine Feststellungen zu der Frage getroffen, in welchem Umfang die Klägerin aufgrund der Sicherungseinbehalte Entgelte nicht vereinnahmen konnte.

26 Soweit die Klägerin nach den von ihr abgeschlossenen Verträgen eine vollständige Entgeltzahlung bereits mit Leistungserbringung für den Fall beanspruchen konnte, dass sie die Gewährleistungsansprüche ihrer Leistungsempfänger durch Bankbürgschaft sicherte, kommt es dabei auch darauf an, ob der Klägerin eine derartige Bürgschaftsgestellung möglich war.

27 Zu prüfen ist schließlich auch, ob die Klägerin im Streitjahr eine Steuerminderung für in Vorjahren erbrachte Leistungen geltend gemacht hat, die dann aber nur zu einer Berichtigung im Jahr der Leistungserbringung führen könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de