Beschluss vom 20. Februar 2014, XI B 85/13

Zulässigkeit und Grenzen einer tatsächlichen Verständigung; Regelsteuersatz - ermäßigter Steuersatz

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, AO § 162 Abs 1, AO § 162 Abs 2, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 22 Abs 2 Nr 1 S 2, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 22 Abs 2 Nr 1 S 2, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , AO § 88

vorgehend FG Münster, 15. Juli 2013, Az: 15 K 3909/10 U

Leitsätze

NV: Eine tatsächliche Verständigung der Beteiligten darüber, in welchem Umfang ein Unternehmer Umsätze zum Regelsteuersatz und Umsätze zum ermäßigten Steuersatz ausgeführt hat, ist zulässig, wenn diese Aufteilung geschätzt werden muss. Eine Verständigung über einen vom Gesetz abweichenden Steuersatz, die unzulässig wäre, liegt darin regelmäßig nicht.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war zusammen mit seinem Vater, C, Gesellschafter der X-GbR (GbR). Nach dem Tod des C ist dessen Beteiligung auf den Kläger als Rechtsnachfolger übergegangen.

2 Gegenstand des Unternehmens der GbR war in den Streitjahren der Betrieb eines Restaurants, einer Kneipe, eines Biergartens sowie von Verkaufsständen.

3 Die GbR führte in den Streitjahren (2003 bis 2006) sowohl Umsätze zum ermäßigten Steuersatz als auch Umsätze zum Regelsteuersatz aus, wobei sie den Umsatz mehrerer Verkaufsstände sowie die Umsätze auf einer Terrasse pauschal im Verhältnis 50:50 aufteilte.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der GbR gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass dieser Aufteilung u.a. wegen fehlender Aufzeichnungen zur Trennung der Entgelte nicht gefolgt werden könne. Daraufhin schlossen am 7. November 2008 der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) und die GbR zwei tatsächliche Verständigungen. Diese Verständigungen hatten jeweils auszugsweise folgenden Wortlaut:

"... Der Steuerpflichtige hat unstrittig Umsätze zu 16% und zu 7% Umsatzsteuer erzielt. Aufgrund der Erkenntnisse der Betriebsprüfung unterliegen 70% der Umsätze auf den ... Konten der 16%-Umsatzsteuer, 30% ... auf den ... Konten werden ermäßigt besteuert. ..."

5 Diese Verständigung setzte das FA am 24. März 2009 durch Erlass von Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre um.

6 Den Einspruch des Klägers wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 23. September 2010 als unbegründet zurück.

7 Im Laufe des Klageverfahrens brachte der Kläger u.a. vor, die tatsächliche Verständigung sei deshalb unwirksam, weil es sich um eine unzulässige Vereinbarung über Rechtsfragen handele. Eine tatsächliche Verständigung über den Steuersatz eines Umsatzes sei nicht möglich.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab und ließ die Revision nicht zu. Es führte zur Begründung u.a. aus, die Beteiligten hätten sich über Fragen des Sachverhalts einigen wollen und sich hierüber auch tatsächlich geeinigt. Aus der schriftlichen Vereinbarung vom 7. November 2008 ergebe sich, dass sich die Beteiligten in zulässiger Weise über die tatsächlichen Umstände verständigt hätten, die für die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung maßgeblich waren. Das FG verstehe den Inhalt der tatsächlichen Verständigung vom 7. November 2008 dahin gehend, dass sich die Beteiligten über die tatsächlichen Umstände, die die Grundlage der rechtlichen Entscheidung über die

steuerliche Behandlung der Umsätze darstellten, verständigt haben. Die tatsächliche Verständigung führe auch nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen. Dies gelte auch in Bezug auf den Verweis auf die neuere Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 --Bog u.a.-- (Slg. 2011, I-1457, BStBl II 2013, 256).

9 Mit seiner Beschwerde macht der Kläger geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- jedenfalls unbegründet. Die vom Kläger für grundsätzlich bedeutsam erachtete Rechtsfrage ist weder klärungsbedürftig noch im Streitfall klärbar.

11 1. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 7. Dezember 2009 XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482; vom 4. Oktober 2012 XI B 46/12, BFH/NV 2013, 273). Rechtsfragen, die sich nur stellen können, wenn man von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgeht, können im Revisionsverfahren nicht geklärt werden, weil der BFH grundsätzlich an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12. Dezember 2012 XI B 70/11, BFH/NV 2013, 705; vom 23. Januar 2013 X B 84/12, BFH/NV 2013, 771; vom 21. August 2013 III B 122/12, BFH/NV 2013, 1798).

12 a) Der Kläger hält folgende Rechtsfrage für klärungsbedürftig: "Geht ein in einer tatsächlichen Verständigung aufgeführter Steuersatz dem rechtlich zutreffenden Steuersatz vor, so dass es zulässig ist, eine tatsächliche Verständigung über den Steuersatz zu treffen?" Alternativ und kürzer formuliert der Kläger: "Kann im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung eine bindende Regelung über den Steuersatz getroffen werden, ohne dass es auf den zu Grunde liegenden Sachverhalt ankommt?"

13 b) Diese Rechtsfrage ist im Streitfall nicht klärbar; denn das FG hat die tatsächliche Verständigung --für den Senat bindend-- dahin gehend gewürdigt, dass keine Verständigung über Rechtsfragen, sondern über Tatfragen vorliegt.

14 aa) Die Auslegung einer tatsächlichen Verständigung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz; sofern die Auslegung des FG den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindend (vgl. BFH-Beschlüsse vom 8. April 2010 V B 20/08, BFH/NV 2010, 1616; vom 11. Juli 2012 X B 136/11, BFH/NV 2012, 1815).

15 bb) Dies ist hier der Fall; denn das FG hat die tatsächliche Verständigung auf Seiten 9 bis 11 seines Urteils dahin gehend ausgelegt, die Beteiligten hätten sich über Fragen des Sachverhalts einigen wollen und sich hierüber auch tatsächlich geeinigt. Das FG verstehe den Inhalt der tatsächlichen Verständigung vom 7. November 2008 dahin gehend, dass sich die Beteiligten über die tatsächlichen Umstände, die die Grundlage der rechtlichen Entscheidung über die steuerliche Behandlung der Umsätze darstellten, verständigt haben.

16 cc) Diese Würdigung auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen worden sind, ist --insbesondere wegen der fehlenden Aufzeichnungen zur Trennung der Entgelte-- möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat. Für sie spricht zudem --ohne dass dies noch entscheidungserheblich wäre--, dass im Rahmen der Prüfung bei der GbR nach den Feststellungen des FG Kalkulationsdifferenzen und fragwürdige Wareneinkäufe vom Prüfer festgestellt worden sind. Entsprechend ist unter B.1. der tatsächlichen Verständigung dargelegt, dass der von der GbR angewandte Aufteilungsschlüssel "pauschal" gewesen sei, eine Genehmigung für eine vereinfachte Trennung nicht erteilt worden sei und der angewandte Aufteilungsschlüssel nicht nachvollzogen werden könne. Unterlagen und Aufzeichnungen zur Ermittlung der Einnahmen hätten nicht vorgelegen. Es bestünden Kalkulationsdifferenzen von ca. 100.000 €. Diese Beanstandungen lagen sämtlich auf tatsächlichem, nicht aber auf rechtlichem Gebiet.

17 c) Im Übrigen ist die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, soweit man sie als Frage zu den abstrakten Grenzen für den Abschluss einer sog. tatsächlichen Verständigung versteht, nicht klärungsbedürftig. Diese Grenzen sind nämlich

durch die Rechtsprechung des BFH bereits in ausreichendem Maße geklärt (vgl. Beschlüsse vom 11. August 2010 VIII B 68/10, BFH/NV 2010, 2009; vom 28. April 2011 III B 78/10, BFH/NV 2011, 1108).

18 aa) Insbesondere ist geklärt, dass der BFH die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen grundsätzlich anerkennt (z.B. Urteile vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BFHE 142, 549, BStBl II 1985, 354; vom 1. September 2009 VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593). Die Bindungswirkung einer derartigen Vereinbarung setzt u.a. voraus, dass sie sich auf Sachverhaltsfragen --nicht aber auf Rechtsfragen-- bezieht (BFH-Urteile vom 28. Juni 2001 IV R 40/00, BFHE 196, 87, BStBl II 2001, 714, unter 2.b; vom 31. März 2004 I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742) und dass die tatsächliche Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (z.B. BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.B.1.; vom 8. Oktober 2008 I R 63/07, BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121).

19 bb) Diese Grenzen wurden im Streitfall eingehalten. Die Beteiligten haben keine --wie die vom Kläger formulierte Rechtsfrage nahelegt-- "tatsächliche Verständigung über den Steuersatz" in der Weise getroffen, dass sie in der von ihnen getroffenen tatsächlichen Verständigung einen vom Gesetz (§ 12 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) abweichenden Steuersatz festgelegt hätten. Sie haben sich vielmehr (lediglich) darüber verständigt, in welchem Umfang Umsätze ausgeführt worden sind, auf die der Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) anwendbar ist, und in welchem Umfang Umsätze ausgeführt worden sind, die dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG) unterliegen. Dies ist rechtlich nicht zu beanstanden.

20 d) Mit seinem weiteren Vortrag, das FG habe die tatsächliche Verständigung vom 7. November 2008 unrichtig ausgelegt, die tatsächliche Verständigung habe nur eine Besteuerungsfolge festgelegt und der Wortlaut sei nicht anders zu verstehen, rügt der Kläger die (angeblich) fehlerhafte Anwendung materiellen Rechts und eine (angeblich) unzutreffende Auslegung der Verständigung durch die Vorinstanz. Die bloße Behauptung, ein Urteil sei rechtsfehlerhaft, gibt der Rechtssache jedoch keine grundsätzliche Bedeutung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. August 2001 XI B 99/99, BFH/NV 2002, 194; vom 24. Oktober 2011 XI B 54/11, BFH/NV 2012, 279). Insbesondere reicht die Frage, ob ein FG die Reichweite einer tatsächlichen Verständigung zutreffend beurteilt hat, in ihrer Bedeutung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus und vermag deshalb der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung zu verleihen (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 2009; in BFH/NV 2011, 1108). Auch läge darin kein Verfahrensfehler (vgl. BFH-Beschluss vom 25. März 2013 IX B 186/12, BFH/NV 2013, 1089), den der Kläger auch gar nicht geltend macht.

21 2. Der Senat sieht nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO von einer weiteren Begründung ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de