Beschluss vom 02. Juli 2014, XI S 8/14

AdV: Lieferung und Montage betriebsbereiter (sog. schlüsselfertiger) Photovoltaikanlagen als Bauleistung - Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids

BFH XI. Senat

FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, UStG § 13b Abs 2 Nr 4 S 1, EGRL 112/2006 Art 199 Abs 1 Buchst a, GG Art 19 Abs 4, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010

Leitsätze

NV: Es ist noch nicht geklärt, ob die Lieferung und Montage von betriebsbereiten (sog. schlüsselfertigen) Photovoltaikanlagen auf Gebäudedächern umsatzsteuerrechtlich eine Bauleistung ist.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Antragstellerin (Antragstellerin), eine GmbH, betrieb in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre) ein Unternehmen, das auf die Lieferung und die Montage von betriebsbereiten (sog. schlüsselfertigen) Photovoltaikdachanlagen spezialisiert war. Ihr wurden Freistellungsbescheinigungen nach § 48b des Einkommensteuergesetzes (EStG) erteilt.

2 Die Montage der Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) auf Gebäudedächern ließ die Antragstellerin von im Inland ansässigen Subunternehmern ausführen, die ihre Leistungen gegenüber der Antragstellerin mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer abrechneten und die Umsatzsteuer entrichteten. Die Antragstellerin zog die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.

3 Im Oktober 2010 fand bei der Antragstellerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume Mai bis Juli 2010 statt. Die Außenprüferin des Beklagten und Antragsgegners (Finanzamt --FA--) war der Ansicht, der Vorsteuerabzug der Antragstellerin aus den Rechnungen der Subunternehmer sei zu Unrecht erfolgt. Denn in den Rechnungen hätten die Subunternehmer die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen dürfen, weil die Montagen der PV-Anlagen durch sie Bauleistungen i.S. des § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) seien, die Antragstellerin selbst solche Leistungen erbringe und deshalb sie als Leistungsempfängerin gemäß § 13b UStG Schuldnerin der Umsatzsteuer sei. Die Außenprüferin beanstandete diese Vorgehensweise für die Vergangenheit jedoch nicht, da die Subunternehmer die Umsatzsteuer entrichtet hätten und deshalb keine Steuereinnahmen ausgefallen seien.

4 Daraufhin bat die Antragstellerin die Subunternehmer, die Vorschrift des § 13b UStG künftig zu beachten und dementsprechend Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis zu erstellen. In der Folgezeit reichten die Subunternehmer für die Vergangenheit bei den für sie zuständigen Finanzämtern berichtigte Rechnungen ein und forderten die von ihnen zuvor entrichteten Umsatzsteuerbeträge zurück.

5 Im April und Mai 2011 fand bei der Antragstellerin eine abgekürzte Außenprüfung für die Umsatzsteuer des Jahres 2009 und eine weitere Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2010 --diesmal für die Voranmeldungszeiträume Januar bis Dezember 2010-- statt. Im Anschluss an diese Prüfungen ging das FA neben weiteren --hier nicht streitigen-- Prüfungsfeststellungen (wiederum) davon aus, die Montagen der PV-Anlagen seien Bauleistungen, weshalb die Antragstellerin insoweit gemäß § 13b UStG Steuerschuldnerin sei. Der Abzug der ihr von den Subunternehmern in den Rechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge sei zu versagen, da diese Umsatzsteuer von den Subunternehmern nicht gesetzlich geschuldet sei.

6 Das FA erließ am 23. Mai 2011 einen entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Dezember 2010 und am 24. Mai 2011 einen in Übereinstimmung mit den Prüfungsfeststellungen stehenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2009.

7 Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 12. August 2011 als unbegründet zurück.

8 Nachdem das FA einen von der Antragstellerin gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Umsatzsteuerbescheides für 2009 sowie des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2010 abgelehnt hatte, gab das Finanzgericht (FG) einem entsprechenden AdV-Antrag mit Beschluss vom 24. Januar 2012 statt. Danach wurde die AdV längstens bis einen Monat nach Zustellung einer das Klageverfahren abschließenden Entscheidung ausgesetzt sowie die Vollziehung hinsichtlich der entstandenen Säumniszuschläge mit Wirkung ab Fälligkeit aufgehoben.

9 Während des anschließenden Klageverfahrens hat das FA am 5. März 2012 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 erlassen.

10 Das FG wies die Klage ab. Die Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre sei nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes ausgeschlossen. Auch sei die Montage einer PV-Anlage eine Bauleistung. Unter Zugrundelegung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 13. Dezember 2012 C-395/11 --BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH-- (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 190, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 63) sei der Begriff der Bauleistung weit auszulegen. Die Montage betriebsbereiter PV-Anlagen bestehe aus einem Zusammenspiel der zum Anbringen notwendigen handwerklichen Elemente. Zudem seien die Installation einer Lichtwerbeanlage sowie die Montage und das Anschließen von Beleuchtungssystemen (z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen) nach Auffassung der Finanzverwaltung Bauleistungen, sodass dasselbe für die damit vergleichbare Montage von PV-Anlagen gelten müsse. Überdies sei zu berücksichtigen, dass der Antragstellerin auf ihren Antrag hin eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG erteilt worden sei. Dem komme zwar keine tatbestandsbegründende Wirkung zu, gleichwohl habe dies im Rahmen der Gesamtwürdigung eine gewisse Aussagekraft. Die zivilrechtliche Einordnung der Verträge über die Montage einer PV-Anlage als Kaufvertrag (mit Montageverpflichtung) oder als Werkvertrag sei umsatzsteuerrechtlich unmaßgeblich. Die streitbefangenen Leistungen seien als Bauleistungen i.S. des § 13b UStG einzuordnen, da der Begriff der Bauleistungen auch Werklieferungen umfasse.

11 Das FG hat die Revision gegen sein Urteil wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen, weil zu der Frage, ob die Lieferung und Montage von PV-Anlagen Bauleistungen sind, keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliege.

12 Die Entscheidung ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 506.

13 Die Antragstellerin hat die Revision fristgerecht eingelegt und begründet. Über die Revision ist noch nicht entschieden worden.

14 Aufgrund der Befristung der vom FG gewährten AdV auf einen Monat nach Zustellung der das Klageverfahren abschließenden Entscheidung hat die Antragstellerin nach dem Ergehen der Vorentscheidung beim FA erneut eine AdV der Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre beantragt. Diesen Antrag hat das FA abgelehnt.

15 Zur Begründung des vorliegenden Antrags auf AdV trägt die Antragstellerin vor, die bloße Montage von PV-Anlagen bewirke keine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung und keine Substanzerhaltung am Gebäude, was jedoch für eine Bauleistung Voraussetzung sei. Zudem sei noch nicht höchstrichterlich entschieden, ob die Montage von PV-Anlagen eine Bauleistung im Sinne des UStG sei. Hinzu komme, dass PV-Anlagen im Allgemeinen für die Zweckerfüllung des Gebäudes ohne Bedeutung seien, weil das Gebäude nach der Verkehrsanschauung auch ohne eine PV-Anlage regelmäßig als fertiggestellt angesehen werde. Hierfür sprächen auch mehrere Verwaltungsvorschriften zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von PV-Anlagen, nach denen auf dem Dach montierte sowie in das Dach integrierte PV-Anlagen nicht zum Gebäude gehörende Wirtschaftsgüter seien. Aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs folge zudem, dass die Montage einer PV-Anlage keine Bauleistung sei. Ferner sei das FA an der Änderung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide aus Gründen des Vertrauensschutzes gehindert gewesen, weil es den streitbefangenen Vorsteuerabzug in der im Oktober 2010 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung unbeanstandet gelassen habe.

16 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,
die Vollziehung des Umsatzsteuer-Änderungsbescheides für 2009 vom 24. Mai 2011 insgesamt und die des Umsatzsteuerbescheides für 2010 vom 5. März 2012 in Höhe von 276.389,36 € auszusetzen sowie insoweit die Vollziehung mit der Maßgabe aufzuheben, dass entstandene Säumniszuschläge entfallen.

17 Das FA beantragt sinngemäß,
den Antrag auf AdV abzulehnen.

18 Die im finanzgerichtlichen AdV-Verfahren vorgetragenen Argumente seien in dem klageabweisenden Urteil des FG verworfen worden und mithin nicht geeignet, ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre zu begründen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, dass es insoweit an höchstrichterlicher Rechtsprechung fehle. Schließlich sei die zivilrechtliche Einordnung der Montage von PV-Anlagen als ein Kaufvertrag mit Montageverpflichtung irrelevant, da Bauleistungen Werklieferungen und mithin auch Kaufverträge umfassten.

Entscheidungsgründe

19 II. 1. Der Antrag ist zulässig.

20 a) Der Antrag auf AdV für das Streitjahr 2010 war auszulegen und entgegen seinem Wortlaut auf den insoweit im Hauptsacheverfahren gestellten Revisionsantrag zu begrenzen.

21 Der im AdV-Verfahren gestellte Antrag, die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides vom 5. März 2012 (insgesamt) auszusetzen, geht über den Antrag im Revisionsverfahren hinaus. Der vorläufige Rechtsschutz nach § 69 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann aber nicht weiter reichen als der im Hauptsacheverfahren erstrebte Rechtsschutz (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2000 II S 6/99, BFH/NV 2000, 1100, Leitsatz 2). Weil Prozesserklärungen unter Beachtung des Grundsatzes der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) so auszulegen sind, dass im Zweifel dasjenige gewollt ist, was rechtlich vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935, Rz 17, m.w.N.), hat der Senat den Antrag auf AdV für das Streitjahr 2010 so ausgelegt, dass dieser mit dem Revisionsantrag übereinstimmt.

22 b) Da die Antragstellerin gegen das Urteil des FG wirksam Revision eingelegt hat, ist der BFH nach § 69 Abs. 3 FGO als Gericht der Hauptsache für den Antrag auf AdV zuständig (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. Oktober 2011 I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, Rz 8; vom 18. Juli 2012 X S 19/12, BFH/NV 2012, 2008, Rz 12).

23 2. Der Antrag ist begründet.

24 Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. Juli 2013 XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647, Rz 16, m.w.N.). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12; in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16, jeweils m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12; vom 25. April 2013 XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273, Rz 12; in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16).

25 3. Nach diesen Maßgaben bestehen im Streitfall insoweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide, als darin die Montagen der PV-Anlagen als Bauleistungen i.S. von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG (bis zum 30. Juni 2010 § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG), der für die Streitjahre unionsrechtlich auf Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, eingestuft wurden.

26 a) Nach der Rechtsprechung des EuGH fällt insbesondere die Errichtung eines Gebäudes unter den Begriff der Bauleistung (EuGH-Urteil --BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH-- in HFR 2013, 190, UR 2013, 63, Rz 26).

27 b) Der BFH hat entschieden, dass § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG (bis zum 30. Juni 2010 § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG) nicht alle "Bauleistungen", die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, sondern nur Werklieferungen und sonstige Leistungen erfasst, die diesen Bauwerksbezug aufweisen (BFH-Urteil vom 22. August 2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 29). Danach fallen jedenfalls die Erstellung eines Wohnhauses (BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 32

und 36) sowie Rohbauarbeiten (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2013 XI R 21/11, BFHE 244, 115, BStBl II 2014, 425, UR 2014, 276, Rz 3 und 37) in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG (bis zum 30. Juni 2010 § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG).

28 c) Weder der EuGH noch der BFH hatten bisher über die hier streitige Einstufung der Montage von PV-Anlagen als Bauleistungen zu entscheiden.

29 Dass die vom FG weder höchstrichterlich noch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte geklärte Rechtsfrage, ob die Montage von PV-Anlagen unter § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG (bis zum 30. Juni 2010 § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG) zu fassen ist (vgl. auch Büchter-Hole, EFG 2014, 509), nicht eindeutig zu beantworten ist, zeigt die Zulassung der Revision durch das FG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO).

30 d) Angesichts dieser ungeklärten Rechtslage war die beantragte AdV zu gewähren.

31 Denn ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist über die zu klärenden Fragen grundsätzlich nicht im summarischen Beschlussverfahren zu entscheiden; die Klärung muss vielmehr dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. Oktober 2002 V B 60/02, BFH/NV 2003, 87, unter II.3.; vom 25. November 2005 V B 75/05, BFHE 212, 176, BStBl II 2006, 484, unter II.3.b; vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, Rz 22; vom 12. Dezember 2013 XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rz 26, jeweils m.w.N.).

32 4. Dem ferner gestellten Antrag auf Aufhebung der Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide war mit der Maßgabe zu entsprechen, dass die entstandenen Säumniszuschläge entfallen.

33 Nach § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann das Gericht der Hauptsache ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung anordnen, wenn der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen ist. Diese Vorschrift gestattet es auch, die Vollziehung eines Steuerbescheides mit der Folge aufzuheben, dass in der Vergangenheit entstandene Säumniszuschläge entfallen (vgl. BFH-Beschluss vom 31. März 1998 I S 8/97, BFH/NV 1998, 1318, unter II.6., m.w.N.; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 69 FGO Rz 252).

34 5. Die Aussetzung erfolgt ohne Sicherheitsleistung. Anhaltspunkte dafür, dass die Durchsetzung der Steuerforderung nach einem Unterliegen der Antragstellerin in der Hauptsache gefährdet oder erschwert sein könnte, sind weder vom FA vorgetragen worden noch aus der Akte ersichtlich (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 5. Juni 2007 III S 6/07, BFH/NV 2007, 2256, unter II.3.; vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BFHE 244, 320, BFH/NV 2014, 970, Rz 37).

35 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de