

Beschluss vom 27. Januar 2016, V B 87/15

Aussetzung der Vollziehung in Bauträgerfällen

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 13a Abs 1 Nr 1, UStG § 13b Abs 2 S 2, UStG § 13b Abs 5 S 2, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, UStG § 27 Abs 19 S 2, AO § 89 Abs 2, AO § 164, AO § 176, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 128 Abs 3, FGO § 135 Abs 1, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013, UStAE Abschn 13b.3. Abs 10

vorgehend FG Düsseldorf, 02. September 2015, Az: 1 V 1659/15 A (U)

Leitsätze

1. Die Rechtmäßigkeit von gemäß § 27 Abs. 19 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheiden ist ernstlich zweifelhaft (Anschluss an BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2015 XI B 84/15).
2. Überdies ist es ernstlich zweifelhaft, ob der in der Person des Bauleistenden nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG entstandene Steueranspruch aufgrund der Verwaltungsanweisung in Abschn. 13b.3. Abs. 10 UStAE entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG uneinbringlich geworden ist.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. September 2015 1 V 1659/15 A(U) aufgehoben und die Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 jeweils vom 7. Mai 2015 in Höhe von ... € (2011), in Höhe von ... € (2012) und für 2013 vom 27. April 2015 in Höhe von ... € ab Fälligkeit bis zu einer bestandskräftigen Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ausgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) betrieb eine Zimmerei. In den Streitjahren (2011 bis 2013) erbrachte er Bauleistungen für Grundstücke der HG-GmbH (Bauträger). Diese verwendete die Leistungen ausschließlich zur Ausführung steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 2 Der Antragsteller rechnete gegenüber der HG-GmbH für die in den Streitjahren erbrachten und im Aussetzungsverfahren streitigen Bauleistungen --unter Hinweis auf § 13b UStG-- ohne Umsatzsteuerausweis ab. Die auf die Bauleistungen entfallende Umsatzsteuer behielt die HG-GmbH nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG als Leistungsempfängerin ein und führte diese --als vermeintliche Steuerschuldnerin und ohne Recht auf Vorsteuerabzug-- an den Antrags- und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) ab.
- 3 Nach Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. August 2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) forderte die HG-GmbH Mitte 2014 die auf die Bauleistungen entfallende Umsatzsteuer für die Streitjahre vom FA zurück. Ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft sei nicht eingetreten. Dem folgte das FA und erließ --zugunsten der HG-GmbH-- geänderte Steuerbescheide.
- 4 Gegenüber dem Antragsteller änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzungen für 2011 vom 12. Juni 2013 und für 2012 vom 27. Mai 2014 jeweils durch Änderungsbescheid vom 7. Mai 2015 gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) und erhöhte die Umsatzsteuer um ... € (2011) und um ... € (2012). Zudem setzte es durch Bescheid vom 27. April 2015 Umsatzsteuer für 2013 von ... € für Bauleistungen des Antragstellers an die HG-GmbH erstmalig fest.

- 5 Hiergegen legte der Antragsteller Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist. Die zugleich beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab.
- 6 Der beim Finanzgericht (FG) gestellte Antrag auf Vollziehungsaussetzung hatte keinen Erfolg. Der Antragsteller sei Schuldner der Umsatzsteuer aus den Leistungsbeziehungen mit der HG-GmbH. Die Umsatzsteuerfestsetzung für 2011 und 2012 könne durch die verfassungskonforme --als Reaktion auf das BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 neu eingefügte-- Vorschrift des § 27 Abs. 19 Sätze 1 und 2 UStG (Art. 7 Nr. 9 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014, BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) geändert werden. Die Vorschrift regle Fälle, in denen sich Bauräger auf das vorgenannte BFH-Urteil berufen und die Erstattung der entrichteten Umsatzsteuer beantragen. Die erst 2014 in das Gesetz eingeführte Norm entfalte keine unzulässige Rückwirkung mit der Folge, dass § 176 AO in zulässiger Weise durch § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG eingeschränkt worden sei. Für die erstmalige Umsatzsteuerfestsetzung für 2013 komme es auf § 176 AO ohnehin nicht an, weil es an einer --von dieser Norm vorausgesetzten-- Änderung fehle.
- 7 Mit seiner Beschwerde verfolgt der Antragsteller sein Begehren auf AdV der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide weiter. Im Wesentlichen macht er geltend, die Rechnungen an die HG-GmbH seien im Vertrauen auf eine bestehende Verwaltungsanweisung ohne Umsatzsteuerausweis erfolgt. Es müsse berücksichtigt werden, dass der Vertrauenstatbestand des § 176 AO bereits vor Einführung des § 27 Abs. 19 UStG verwirklicht worden sei.
- 8 Die Antragstellerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 7. Mai 2015 in Höhe von ... €, den Umsatzsteuerbescheid für 2012 vom 7. Mai 2015 in Höhe von ... € und den Umsatzsteuerbescheid für 2013 vom 27. April 2015 in Höhe von ... € ab Fälligkeit in der Vollziehung auszusetzen.
- 9 Das FA hat sich im Verfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde des Antragstellers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses und zur Vollziehungsaussetzung der angefochtenen Bescheide im beantragten Umfang. Es bestehen ernstliche Zweifel, ob der Antragsteller den Steuerbetrag für die an die HG-GmbH erbrachten Leistungen im Streitzeitraum schuldet.
- 11 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.
- 12 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, und vom 28. Mai 2015 V B 15/15, BFH/NV 2015, 1117, Rz 11, 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 (BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1117, Rz 11, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9, m.w.N., und in BFH/NV 2015, 1117, Rz 11, m.w.N.).
- 13 2. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass der Antragsteller Steuerschuldner ist.
- 14 Der Antragsteller ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Schuldner der Umsatzsteuer für die von ihm im Streitzeitraum an die HG-GmbH (Leistungsempfänger) erbrachten Leistungen. Ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 (entspricht § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung) kommt nach dem BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 (Leitsatz 1, Rz 44, 50) nicht in Betracht, wenn --wie im

Streitfall-- der Leistungsempfänger keine steuerpflichtigen bauwerksbezogenen sonstigen Leistungen oder Werklieferungen erbringt, weil er als Bauträger die empfangenen Leistungen (ausschließlich) für steuerfreie Grundstückslieferungen (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) verwendet (BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 51). Die Finanzverwaltung hat sich dem --unter Aufgabe ihrer ursprünglichen Auffassung (Abschn. 13b.3. Abs. 8 Sätze 2 und 5 bis 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- 2011/2012/ 2013)-- im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Februar 2014 IV D 3-S 7279/11/10002 (BStBl I 2014, 233, unter 1. Buchst. f) angeschlossen.

- 15 3. Es bestehen für die Streitjahre 2011 und 2012 aber ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG. Der beschließende Senat folgt insoweit dem BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2015 XI B 84/15, auf den er zur Vermeidung von Wiederholungen verweist.
- 16 4. Darüber hinaus ist für alle Streitjahre, also auch für das Jahr der erstmaligen Veranlagung (2013), ernstlich zweifelhaft, ob der in der Person des Antragstellers begründete Steueranspruch entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG bereits in den Streitjahren uneinbringlich geworden sein könnte.
- 17 a) Der Steuerschuldner muss nach den --auch von den Mitgliedstaaten und den nationalen Gerichten zu beachtenden (z.B. Urteil des Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH-- Berlington Hungary vom 11. Juni 2015 C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 80, 88, m.w.N.)-- Grundsätzen der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben eindeutig bestimmbar sein (zum Grundsatz der Rechtssicherheit vgl. EuGH-Urteile Tomoiagă vom 9. Juli 2015 C-144/14, EU:C:2015:452, Rz 34 f., m.w.N., und Salomie und Oltean vom 9. Juli 2015 C-183/14, EU:C:2015:454, Rz 31); er muss den Umfang der ihm auferlegten Pflicht im Zeitpunkt des "Abschlusses eines Rechtsgeschäfts" rechtssicher erkennen und bestimmen können (EuGH-Urteil Traum EOOD vom 9. Oktober 2014 C-492/13, EU:C:2014:2267, Rz 29, m.w.N.). Dies gilt auch im Anwendungsbereich der §§ 13a, 13b UStG.
- 18 Zudem kann sich der Steuerpflichtige auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, wenn die zuständige Verwaltungsbehörde aufgrund einer bestimmten Handlung berechnete Erwartungen begründet hat (EuGH-Urteile Europäisch-Iranische Handelsbank vom 5. März 2015 C-585/13 P, EU:C:2015:145, Rz 95, m.w.N., und Tomoiagă in EU:C:2015:452, Rz 44, m.w.N.). Die vertrauensauslösende Handlung kann auf einer allgemeingültigen (norminterpretierenden) Verwaltungsvorschrift beruhen (vgl. dazu Hummel, Mehrwertsteuerrecht 2016, 4, 11 f.), wenn sie --wie hier-- systematisch angewendet wird (vgl. EuGH-Urteil Tomoiagă in EU:C:2015:452, Rz 46).
- 19 Im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses ist schließlich auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten, der zur Rücksichtnahme auf die schutzwürdigen Interessen des am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Steuerpflichtigen verpflichtet (z.B. BFH-Urteil vom 23. Februar 2010 VII R 19/09, BFHE 228, 139, BStBl II 2010, 729, Rz 14, m.w.N.).
- 20 b) Im Streitfall ist es unter Berücksichtigung der Grundsätze der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben ernstlich zweifelhaft, ob der festgesetzte Steueranspruch besteht, da er aufgrund einer Berichtigung entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG bereits für den gesamten Streitzeitraum (2011 bis 2013) entfallen sein könnte.
- 21 aa) Die Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG liegen zwar nicht vor. Uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ist nicht das vereinbarte Entgelt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Mai 2009 V R 2/08, BFHE 226, 166, BStBl II 2009, 870, unter II.3.a und II.4.a), sondern allenfalls der sich auf die Leistung beziehende Steuerbetrag. Eine entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG könnte demgegenüber auf der durch die Verwaltungsanweisung verursachten Uneinbringlichkeit des materiell-rechtlich geschuldeten Steuerbetrags beruhen.
- 22 Der Antragsteller und die HG-GmbH haben als Gegenleistung für die von ihm zu erbringenden Leistungen ein Entgelt ohne Umsatzsteuer vereinbart und damit eine sog. Nettoabrede getroffen. Ursächlich dafür war die im Streitzeitraum in Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2005 (wortlautidentisch in: Abschn. 13b.1. Abs. 19 UStAE 2010/2011, und Abschn. 13b.3. Abs. 10 UStAE 2012/2013) niedergelegte Verwaltungsauffassung. Die für eine entsprechende Anwendung der Norm erforderliche Regelungslücke mag darin liegen, dass mit § 27 Abs. 19 UStG lediglich eine verfahrensrechtliche Vorschrift geschaffen wurde, die nur im Rahmen einer Änderung des Steuerbescheids --nicht aber auch bei erstmaligen Steuerfestsetzungen-- anwendbar ist.
- 23 Auch unionsrechtliche Maßstäbe könnten für eine entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, der auf Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL beruht, sprechen. Denn "diese Bestimmung ist Ausdruck des fundamentalen Grundsatzes

der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf" (EuGH-Urteil Almos vom 15. Mai 2014 C-337/13, EU:C:2014:328, Rz 22, m.w.N.).

- 24** bb) Bei entsprechender Anwendung von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG hat der Antragsteller die an die HG-GmbH erbrachten Leistungen erst dann zu versteuern, wenn er den darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrag vereinnahmt.
- 25** cc) Zu erheblichen Steuerausfällen käme es dann nicht. Der Rückforderung der --zu Unrecht an das FA abgeführten-- Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger könnte eine entsprechend § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG --zeitgleich auch beim Leistungsempfänger-- vorzunehmende Berichtigung entgegenstehen. Auch insoweit kann im Steuerschuldverhältnis der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen sein. Die vom Bauträger und Bauunternehmer übereinstimmend --entsprechend der damaligen Verwaltungsauffassung angenommene Steuerschuld des Bauträgers-- entfielen dann entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erst aufgrund einer Zahlung des Steuerbetrags durch den Bauträger (Leistungsempfänger) an den Bauunternehmer (Leistender). Im Fall einer Abtretung kann die Zahlung auch an den Steuergläubiger als Zessionar (Abtretungsempfänger) erfolgen (§ 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG).
- 26** dd) Angesichts dieser ungeklärten Rechtslage war die beantragte AdV für alle Streitjahre zu gewähren. Die Entscheidung dieser schwierigen Rechtsfrage muss dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben.
- 27** c) Dies steht nicht im Widerspruch zur bisherigen Senatsrechtsprechung. Denn dem BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 37/10 (BFHE 233, 477, BStBl II 2011, 842) lag eine Fallgestaltung zugrunde, bei der sich Leistender und Leistungsempfänger --anders als im Streitfall-- an die Verwaltungsanweisung in Abschn. 182a Abs. 10 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 halten wollten, der Leistungsempfänger aber das Vorliegen der dort vorgesehenen Voraussetzungen in Abrede stellte.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de