

Urteil vom 27. Juni 2018, X R 44/16

Berücksichtigung einer Umsatzsteuervorauszahlung im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung bei Leistung bis zum 10. Januar des Folgejahres

ECLI:DE:BFH:2018:U.270618.XR44.16.0

BFH X. Senat

EStG § 11 Abs 2 S 2, EStG § 11 Abs 1 S 2, AO § 108 Abs 3, UStG § 18 Abs 1 S 4, EStG § 4 Abs 3, BGB § 193, EStH 2017 H 11, EStG VZ 2014, UStG VZ 2014

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 26. Januar 2016, Az: 3 K 791/15

Leitsätze

Eine Umsatzsteuervorauszahlung, die innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt wird, ist auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit abziehbar, wenn der 10. Januar des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt (entgegen EStH 2017, § 11 EStG H 11, Stichwort Allgemeines, "Kurze Zeit").

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 27. Januar 2016 3 K 791/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Sie leistete die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Dezember 2014 in Höhe von 6.859 € durch Banküberweisung, ihr Konto wurde am 8. Januar 2015 belastet. Die Klägerin machte diese Zahlung als Betriebsausgabe im Rahmen ihrer Gewinnermittlung für das Jahr 2014 geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) versagte den Betriebsausgabenabzug, da die Zahlung dem Jahr 2015 zuzurechnen sei. Die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sei nicht anzuwenden, wenn der Fälligkeitstag aufgrund des § 108 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) außerhalb des Zehn-Tages-Zeitraumes liege.
- 2** Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1425 veröffentlichten Urteil, die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sei anzuwenden, weil sowohl der Zahlungszeitpunkt als auch der Fälligkeitszeitpunkt innerhalb "kurzer Zeit" nach Beendigung des Kalenderjahres 2014 gelegen hätten. Der gesetzliche Fälligkeitstermin für die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2014, der 10. Januar 2015, sei zwar auf einen Sonnabend gefallen, § 108 Abs. 3 AO sei aber teleologisch so zu reduzieren, dass diese Norm bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht anzuwenden sei.
- 3** Das FA begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Umsatzsteuervorauszahlungen würden grundsätzlich in dem Kalenderjahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten erfasst, in dem sie entstanden seien, sofern sie innerhalb von zehn Tagen nach Beendigung dieses Kalenderjahres entrichtet worden seien. Innerhalb dieses Zeitraums müssten die Zahlungen sowohl fällig als auch geleistet worden sein (Amtliches Einkommensteuer-Handbuch --EStH-- 2017 H 11 Stichwort Allgemeines). Dies entspreche auch der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH). Anders als das FG meine, könne aus § 18 Abs. 1 Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr

geltenden Fassung (UStG) und einer teleologischen Betrachtung des § 108 Abs. 3 AO nicht geschlossen werden, die Fälligkeit liege im Streitfall innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums. Vielmehr ergebe sich die Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts aus einem Zusammenspiel beider Normen. Die Auslegung des FG führe unzutreffend zu einer faktischen Nichtanwendung des § 108 Abs. 3 AO und sei eine verfehlte Gesetzesanwendung.

- 4 Die mit einer Fiktion versehene Generalnorm des § 108 Abs. 3 AO gelte für sämtliche Normen aller Einzelsteuergesetze, welche auf Fristen Bezug nähmen, und somit auch für die streitgegenständliche Sachlage. Wenn das FG meine, es habe --anders als der BFH in seinem Urteil vom 11. November 2014 VIII R 34/12 (BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285)-- darüber entscheiden müssen, ob die nach § 108 Abs. 3 AO hinausgeschobene Fälligkeit von Umsatzsteuervorauszahlungen im Rahmen der Prüfung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG beachtlich sei, bedeute dies im Kern die Frage, ob die Norm des § 108 Abs. 3 AO auf § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG einwirken könne. Damit sei im Ergebnis nichts anderes zum Ausdruck gebracht worden als im BFH-Urteil, in dem ausgeführt werde, eine Verlängerung des Zehn-Tages-Zeitraums komme auch im Hinblick auf die nach § 108 Abs. 3 AO hinausgeschobene Fälligkeit von Umsatzsteuervorauszahlungen nicht in Betracht. Das FG sei in doppelter Hinsicht von dem BFH-Urteil in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285 abgewichen: Zum einen bestimme das FG eine besondere, nämlich eine "fiktive" Fälligkeit, welche ausschließlich für die Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG Wirkung entfalten solle. Zum anderen habe das FG verkannt, dass es über dieselbe Rechtsfrage wie der BFH zu entscheiden gehabt habe. Der BFH habe in seinem Urteil in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285 bereits sinngemäß erkannt, dass die Fälligkeitsbestimmung einerseits und die Interpretation der Norm des § 11 EStG andererseits zwei voneinander zu unterscheidende Fragen seien.
- 5 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Sie ist insbesondere der Auffassung, die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG seien erfüllt, weil die Zahlung wirtschaftlich zum Jahr 2014 gehöre und innerhalb kurzer Zeit (hier acht Tage) nach Beendigung des Kalenderjahres abgefließen sei. Weitere Voraussetzungen enthalte der Wortlaut der Vorschrift nicht. Insbesondere komme es auf die Fälligkeit der Zahlungen nicht an. In diesem Zusammenhang sei vor allem auf das BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 1/99 (BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121) zu verweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2014 in Höhe von 6.859 € als Betriebsausgabe für 2014 zu berücksichtigen ist. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gilt die am 8. Januar 2015 entrichtete Zahlung als im Jahr 2014 abgefließen.
- 9 1. Ausgaben sind gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die bei dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres angefallen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, als in diesem Kalenderjahr abgefließen.
- 10 a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, die vom erkennenden Senat geteilt wird, sind Umsatzsteuervorauszahlungen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, deren Wiederholung bei der Art der von dem Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen von vornherein feststeht (vgl. statt vieler BFH-Urteile vom 1. August 2007 XI R 48/05, BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282, Rz 12, und in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 14, m.w.N.).
- 11 b) Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Dezember 2014 wurde von der Klägerin --unstreitig-- am 8. Januar 2015 und damit "kurze Zeit" i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG nach Beendigung des Kalenderjahres entrichtet. Als "kurze Zeit" gilt --ebenfalls nach ständiger BFH-Rechtsprechung-- ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen (so z.B. Urteil in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 16 f., m.w.N.), so dass dieses Tatbestandsmerkmal --dies steht zwischen den Beteiligten ebenfalls außer Streit-- erfüllt ist.

- 12** c) Im Streitfall kann dahinstehen, ob es zur Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG erforderlich ist, dass die Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb dieses Zehn-Tages-Zeitraums nicht nur gezahlt, sondern auch fällig sein muss (dies bejahend BFH-Urteile vom 9. Mai 1974 VI R 161/72, BFHE 112, 373, BStBl II 1974, 547; vom 24. Juli 1986 IV R 309/84, BFHE 147, 419, BStBl II 1987, 16 in Bezug auf die entsprechende Auslegung des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG; in BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282; in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, und vom 24. August 2017 VI R 58/15, BFHE 259, 321, BStBl II 2018, 72; Urteil des Sächsischen FG vom 30. November 2016 2 K 1277/16, EFG 2017, 227; s.a. EStH 2017, § 11 EStG H 11 Stichwort Allgemeines, "Kurze Zeit"; a.A. Urteil des FG Köln vom 24. September 2015 15 K 3676/13, EFG 2016, 230, Rz 35; Dürr, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2016, 645; Steck, DStZ 2016, 652).
- 13** Im Gegensatz zur Auffassung des FA wäre im Streitfall auch der auf die Fälligkeit bezogene Zehn-Tages-Zeitraum des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG eingehalten worden.
- 14** aa) Der die regelmäßige Wiederkehr bestimmende Zahlungs- und Fälligkeitstermin beruht auf einer gesetzlichen Regelung: Die Vorauszahlung ist gemäß § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig, d.h. im Streitfall war die Umsatzsteuervorauszahlung der Klägerin für den Dezember 2014 am 10. Januar 2015 und infolgedessen innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG fällig.
- 15** bb) Bei der Ermittlung der (ggf. erforderlichen) Fälligkeit ist allein auf diese gesetzliche Frist abzustellen, nicht hingegen auf eine mögliche Verlängerung der Frist gemäß § 108 Abs. 3 AO bzw. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Fällt danach das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags. Zutreffend hat der BFH in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285 zum einen die Anwendung des § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB auf Fälle der vom Zu- und Abflussprinzip abweichenden zeitlichen Zurechnung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen oder Ausgaben in § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG verneint und die Umsatzsteuervorauszahlung, die --obgleich fristgerecht-- am Montag, den 11. Januar des dem dortigen Streitjahr folgenden Jahres geleistet worden war, nicht als kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres i.S. von § 11 EStG abgefließen angesehen. Es fehle bereits an der Voraussetzung, dass eine Leistung "zu bewirken ist". § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG regelten nämlich keine Zahlungspflicht, sondern knüpften nur an eine tatsächlich in dem dort nicht näher bestimmten Zeitraum geleistete Zahlung an, um danach im Rahmen der Einkommensermittlung eine vom Grundsatz abweichende periodengerechte zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben für die Gewinn- bzw. Überschusseinkünfte zu bestimmen (BFH-Urteil in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 18). Zum anderen sei auch § 108 Abs. 3 AO nicht auf § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG anwendbar, da jene Vorschriften keine Frist regelten, sondern lediglich eine gesetzlich normierte Zufluss- bzw. Abflussfiktion schafften.
- 16** Diese Erwägungen würden ebenfalls für die Beurteilung eines (ungeschriebenen) Tatbestandsmerkmals der Fälligkeit der Verbindlichkeit im Rahmen des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG gelten, denn entscheidend ist auch hier, dass in dieser Vorschrift nicht an eine Handlungsfrist i.S. des § 108 Abs. 3 AO, sondern an einen tatsächlichen Vorgang, nämlich die Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums angeknüpft wird. Im Gegensatz zur Auffassung des FA ist allein die Frage zu beantworten, wann eine Zahlung als abgefließen gilt. Auf die Frage, wie die (ggf. erforderliche) Fälligkeit im Einzelfall zu bestimmen ist bzw. ob die Frist zur Zahlung der Steuerschuld gemäß § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB bzw. § 108 Abs. 3 AO hinausgeschoben wird, kommt es hingegen nicht an.
- 17** Zudem ist zu berücksichtigen --hierauf weist die Klägerin zu Recht hin--, dass Zweck des § 108 Abs. 3 AO die Wahrung der Sonn- und Feiertagsruhe und die Berücksichtigung der in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung üblichen Fünftageweche ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 IX R 68/98, BFHE 203, 26, BStBl II 2003, 898, unter II.1.b aa). Die Vorschrift will daher zugunsten des Steuerpflichtigen wirken, nicht aber verhindern, dass § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG in bestimmten Jahren aufgrund einer kalendarischen Konstellation zur Anwendung kommen kann.
- 18** Diese Auslegung wird durch den Zweck des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gestützt, Zufallsergebnisse zu vermeiden. Es wäre nicht verständlich, wenn § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG trotz rechtzeitiger Zahlung allein deswegen nicht angewendet werden könnte, weil das Fristende des § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht auf einen Werktag, sondern auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt, und damit aufgrund der Regelung des § 108 Abs. 3 AO bzw. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB die Steuerschuld erst am folgenden Werktag zu begleichen ist. Es kann nicht von einem Umstand abhängen, auf den der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, dass

bei identischen Vorgaben, nämlich der Erklärung und Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Dezember vor dem 10. Januar des Folgejahres, in einigen Jahren eine Zurechnung der Zahlung zum Vorjahr erfolgt und in anderen Jahren --wie dem Streitjahr und dem Folgejahr 2015-- die Umsatzsteuervorauszahlung im Jahr der Entrichtung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist. Die Klägerin hat die so möglichen unterschiedlichen Rechtsfolgen plastisch beschrieben: Die Gewinnermittlung 2013 enthielte zwölf monatliche Umsatzsteuervorauszahlungen, die des Jahres 2014 dagegen nur elf. Im Jahr 2015 gäbe es zwölf Vorauszahlungen, jedoch mit abweichender wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Dezember 2014 bis November 2015). Schließlich würde das Ergebnis 2016 mit 13 Umsatzsteuervorauszahlungen belastet. Derartige Zufallsergebnisse sollten durch § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG vermieden werden. Die Vorschrift wäre daher, sofern ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung gefordert würde, so auszulegen, dass sich der Zehn-Tages-Zeitraum nicht gemäß § 108 Abs. 3 AO verlängert (ebenso Urteil des Sächsischen FG in EFG 2017, 227; Kister in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 11 EStG Rz 123 i.V.m. Rz 80; Schmidt/Krüger, EStG, 37. Aufl., § 11, Rz 40 i.V.m. Rz 27; Pust in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 11 Rz 117 i.V.m. Rz 61; Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 93; Leist, Anmerkung zum Urteil des Thüringer FG vom 27. Januar 2016 3 K 791/15, EFG 2016, 1425; im Ergebnis ebenso Korn, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2016, 3134; ders., NWB 2018, 1800; wohl auch Pezzer, BFH/PR 2015, 136; a.A. EStH 2017, § 11 EStG H 11, Stichwort Allgemeines, "Kurze Zeit"; Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 09/2014 vom 7. März 2014, Deutsches Steuerrecht 2014, 1287; Bergan/Martin in Lademann, EStG, § 11 EStG Rz 150 i.V.m. Rz 100).

19 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de