Urteil vom 27. Juni 2018, X R 2/17

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 27.6.2018 X R 44/16 - Berücksichtigung einer Umsatzsteuervorauszahlung, die innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums des Folgejahres geleistet wird

ECLI:DE:BFH:2018:U.270618.XR2.17.0

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, UStDV § 46, EStG § 4 Abs 3, BGB § 193, EStH 2017 H 11, EStG VZ 2014 , UStG VZ 2014

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 21. November 2016, Az: 3 K 1092/16

Leitsätze

NV: Wird eine Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt, kann sie auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe abgezogen werden, 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 Sächsischen Finanzgerichts vom 22. November 2016 3 K 1092/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielt als Hairstylistin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ihren Gewinn ermittelt sie durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Für die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie für die Entrichtung der Vorauszahlungen war ihr vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine einmonatige Fristverlängerung nach § 46 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) eingeräumt worden. Im Rahmen der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2014 behandelte die Klägerin die am 9. Januar 2015 für November 2014 entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von 1.386 € als Betriebsausgabe des Jahres 2014. Das FA war demgegenüber der Auffassung, die Umsatzsteuervorauszahlung sei dem Jahr 2015 zuzuordnen. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sei nicht anwendbar, da die Umsatzsteuer für November 2014 am 10. Januar 2015, einem Sonnabend, noch nicht fällig gewesen sei. Nach § 108 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) habe sich die Zahlungsfrist bis zum folgenden Werktag verlängert.

2 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied in dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1081 veröffentlichten Urteil, die am 9. Januar 2015 geleistete Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 sei als Betriebsausgabe des Jahres 2014 zu berücksichtigen. Dem stehe nicht entgegen, dass die Verbindlichkeit im Zeitpunkt der Zahlung noch nicht fällig gewesen sei. Seinem Wortlaut nach stellten § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG allein auf die wirtschaftliche Zuordnung der wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben ab. Ob die jeweilige Einnahme bzw. Ausgabe noch in dem Kalenderjahr fällig geworden sei, für das sie geleistet worden sei, sei ohne Bedeutung. Es komme bei der Anwendung der Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 EStG neben der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu dem jeweiligen Wirtschaftsjahr nur darauf an, dass die Ausgaben kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres

abgeflossen seien (so auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. September 1999 IV R 1/99, BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121 zur Frage der Fälligkeit). Ausgehend von diesen Grundsätzen könne es dahinstehen, ob § 108 Abs. 3 AO überhaupt im Rahmen des § 11 EStG zur Anwendung kommen könne. Rein vorsorglich mache sich das Gericht jedoch noch die Ausführungen des Thüringer FG in seiner Entscheidung vom 27. Januar 2016 3 K 791/15 (EFG 2016, 1425) zu eigen.

3 Das FA begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Nach der Rechtsprechung des BFH sowie der herrschenden Meinung im Schrifttum sei die Fälligkeit der innerhalb kurzer Zeit um den Jahreswechsel abgeflossenen regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG. Auch wenn der Wortlaut dieser Norm nicht ausdrücklich auf die Fälligkeit abstelle, habe der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung klargestellt, dass --ausgehend vom Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG-- die Fälligkeit innerhalb der kurzen Zeit als Bestandteil des Tatbestandes regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben anzusehen sei. Eine andere rechtliche Beurteilung sei auch im Hinblick auf die nach § 108 Abs. 3 AO hinausgeschobene Fälligkeit von Umsatzsteuervorauszahlungen nicht geboten. Das Erfordernis der Fälligkeit um die Jahreswende ergebe sich aus dem Zweck der Sonderregelung zur Behandlung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben, die Zufallsergebnisse bei strikter Anwendung des Zu- und Abflussprinzips vermeiden wolle.

4 Das FG beziehe sich in seiner Entscheidung auf das BFH-Urteil in BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121, nach dem es bei der Anwendung der Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 EStG neben der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu dem jeweiligen Wirtschaftsjahr nur darauf ankommen solle, dass die Ausgaben kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen seien. Dies bedeute aber nicht, dass die Fälligkeit für die Anwendung von § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG insgesamt unbeachtlich sei, denn in der weiteren Urteilsbegründung nehme der BFH Bezug auf die Fälligkeit der Zahlungen, indem er ausführe, dass nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG auch eine erst im nächsten Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr fällig werdende Zahlung in dem Zeitraum zu berücksichtigen sei, zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehöre. Auch die übrigen Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121 dürften so zu verstehen sein, dass die Fälligkeit lediglich für die Bestimmung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit keine Rolle spiele.

5 Anders als das FG meine, könne es nicht dahinstehen, ob § 108 Abs. 3 AO im Rahmen des § 11 EStG überhaupt zur Anwendung kommen könne. Denn im Streitfall werde § 108 Abs. 3 AO nicht bei § 11 EStG angewendet, sondern diene der Bestimmung der Fälligkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) i.V.m. § 46 UStDV. Deshalb überzeuge die Entscheidung des Thüringer FG in EFG 2016, 1425 nicht, nach der aus teleologischen Gründen bei Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG § 108 Abs. 3 AO nicht heranzuziehen sei.

6 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Das Urteil des FG sei zutreffend. Dies zeigten auch die Urteile des Thüringer FG in EFG 2016, 1425 sowie des 1. Senats des Sächsischen FG vom 14. April 2015 1 K 1609/14 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2016, 1200).

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 in Höhe von 1.386 € als Betriebsausgabe im Rahmen der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 zu berücksichtigen ist. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gilt die am 9. Januar 2015 entrichtete Zahlung als im Jahr 2014 abgeflossen.

10 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 abgeflossen.

11 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 vom 11. November 2014 VIII R 34/12, BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 14, m.w.N.).

12 b) Die Umsatzsteuervorauszahlung für den November 2014 wurde von der Klägerin --unstreitig-- am 9. 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.

13 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; Urteile des Thüringer FG in EFG 2016, 1425, und vom Sächsischen FG vom 30. November 2016 2 K 1277/16, EFG 2017, 227; s.a. Amtliches Einkommensteuer-Handbuch --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).

14 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.

15 aa) Der die regelmäßige Wiederkehr bestimmende Zahlungs- und Fälligkeitstermin ist gesetzlich geregelt: Die Vorauszahlung ist gemäß § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig, d.h. im Streitfall aufgrund der gewährten Dauerfristverlängerung am 10. Januar 2015 (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG, § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV). Die Umsatzsteuervorauszahlung der Klägerin für den November 2014 war infolgedessen innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG fällig.

16 bb) Bei der Ermittlung der (ggf. erforderlichen) Fälligkeit ist allein auf die 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 abgeflossen 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.

17 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 abgeflossen 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.

18 Zudem ist zu berücksichtigen, dass Zweck des § 108 Abs. 3 AO die Wahrung der Sonn- und Feiertagsruhe und die Berücksichtigung der in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung üblichen Fünftagewoche 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.

19 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, ggf. mit einer Fristverlängerung gemäß § 46 UStDV, 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 Bewilligung einer Dauerfristverlängerung, Erklärung und Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung für den November 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. Dies hätte zur Konsequenz, dass die Gewinnermittlung 2013 zwölf monatliche Umsatzsteuervorauszahlungen enthielte, die des Jahres 2014 dagegen nur elf. Im Jahr 2015 gäbe es zwölf Vorauszahlungen, jedoch mit abweichender wirtschaftlicher Zugehörigkeit (November 2014 bis Oktober 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. Diese 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 Urteile des Thüringer FG in EFG 2016, 1425, und 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 Wirtschafts-Briefe --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).

20 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de