

Urteil vom 27. Juli 2021, V R 3/20

Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden in sog. Baurägerfällen

ECLI:DE:BFH:2021:U.270721.VR3.20.0

BFH V. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 169 Abs 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 171 Abs 10, AO § 171 Abs 14, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, UStG § 13b, UStG § 27 Abs 19 S 1, UStG VZ 2009, AO § 47

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. November 2019, Az: 5 K 193/18

Leitsätze

1. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO setzt voraus, dass der Erstattungsanspruch vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden ist (Anschluss an BFH-Urteile vom 04.08.2020 - VIII R 39/18, BFHE 270, 81, sowie vom 25.11.2020 - II R 3/18, BFHE 272, 1).
2. In den sog. Baurägerfällen führt ein Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers (Bauräger) nicht zu einer Ablaufhemmung für die Steuerfestsetzung beim Bauleistenden, wenn im Zeitpunkt der Festsetzung des Erstattungsanspruchs bereits Festsetzungsverjährung beim Bauleistenden eingetreten ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.11.2019 - 5 K 193/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist, ob der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2009 (Streitjahr) vom 26.03.2018 erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen wurde.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Tischlerei in der Rechtsform einer KG. Diese erbrachte im Streitjahr Bauleistungen (Errichtung einer Treppenanlage) an einen Bauräger (Firma X). Die Vertragspartner gingen --entsprechend der damaligen Verwaltungsauffassung-- davon aus, dass die Firma X als Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer schulde (§ 13b des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- a.F.). Die Klägerin wies daher in ihrer Rechnung vom 19.08.2009 über ... € keine Umsatzsteuer aus und erfasste diesen Umsatz auch nicht in ihrer am 30.12.2010 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr. Nach Zustimmung des FA vom 03.03.2011 stand die Umsatzsteuer-Jahreserklärung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 der Abgabenordnung --AO--).
- 3 Im Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) beantragte die Firma X als Leistungsempfängerin mit Schreiben vom 30.12.2014 die Erstattung der von ihr als Steuerschuldnerin nach § 13b UStG a.F. an das FA gezahlten Umsatzsteuer.
- 4 Das FA forderte die Klägerin am 15.07.2015 auf, eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr unter Berücksichtigung des Umsatzes an die Firma X einzureichen und wies auf die Möglichkeit hin, den zivilrechtlichen Zahlungsanspruch gegen den Leistungsempfänger an das Bundesland B abzutreten. Dem kam die Klägerin nicht nach, weil sie davon ausging, dass bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei und die Umsatzsteuerfestsetzung

2009 daher vom FA nicht mehr geändert werden könne. Mit dem gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 26.03.2018 erhöhte das FA unter Hinweis auf eine Hemmung der Verjährung nach § 171 Abs. 14 AO die Umsätze zum Regelsteuersatz um das Nettoentgelt von ... € für die Bauleistung der Klägerin an die Firma X. Der Einspruch der Klägerin wurde mit Einspruchsentscheidung vom 05.07.2018 als unbegründet zurückgewiesen.

- 5 In ihrer dagegen erhobenen Klage vertrat die Klägerin die Auffassung, der angefochtene Bescheid sei erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen worden und daher rechtswidrig. § 171 Abs. 14 AO sei nicht einschlägig, weil der Erstattungsanspruch der Firma X (Leistungsempfängerin) nicht im Sinne dieser Vorschrift mit dem Steueranspruch des FA gegen die Klägerin zusammenhänge. Insoweit stelle sich das FA sogar gegen § 171 Nr. 8 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. § 27 Abs. 19 UStG führe zu keiner anderen Beurteilung.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 428 veröffentlichten Urteil im Hilfsantrag statt. Entgegen der Auffassung des FA sei der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht nach § 171 Abs. 14 AO gehemmt. Der Erstattungsanspruch der Leistungsempfängerin (Firma X) stehe in keinem Zusammenhang mit der geänderten Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 gegenüber der Klägerin. Im Lichte der Zweckbestimmung der Vorschriften über die Festsetzungsverjährung und unter Berücksichtigung der Gesetzgebungsmaterialien sei der unbestimmte Rechtsbegriff des "Zusammenhangs" eng auszulegen, sodass ein von zwei verschiedenen Steuerpflichtigen abgeschlossener schuldrechtlicher Vertrag keinen Zusammenhang i.S. des § 171 Abs. 14 AO begründe. Die vom FA vertretene Auslegung des § 171 Abs. 14 AO gehe über die Zielsetzung der Norm hinaus. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den regelmäßigen Ablauf der Festsetzungsfrist genieße Vorrang gegenüber einer richtigen Steuerfestsetzung.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 171 Abs. 14 AO. Die reguläre Festsetzungsfrist sei zwar bei Erlass des streitgegenständlichen Änderungsbescheids abgelaufen, in Höhe des noch nicht zahlungsverjährten Erstattungsanspruchs des Bauträgers (Firma X) sei jedoch beim Bauleistenden (Klägerin) eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO eingetreten. Diese Norm setze lediglich einen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO und dem Steueranspruch gegen den Leistenden voraus. Dieser sachliche Zusammenhang liege hier vor, da es um dieselbe Steuerart (Umsatzsteuer) und denselben Besteuerungszeitraum (2009) gehe und die Steuerfestsetzung einen Anspruch betreffe, der sich unmittelbar aus dem entsprechenden Erstattungsantrag ergebe. Zwar liege kein personeller Zusammenhang vor, eine derartige Einschränkung des Anwendungsbereichs ergebe sich aber weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Regelung.
- 8 Der Anwendung des § 171 Abs. 14 AO stehe auch nicht entgegen, dass der Erstattungsanspruch der Leistungsempfängerin bei Ablauf der regulären Festsetzungsfrist am 31.12.2014 noch nicht festgesetzt gewesen sei. Eine Zahlung sei bereits dann ohne rechtlichen Grund geleistet, wenn sie den materiell-rechtlichen Anspruch übersteige (BFH-Urteile vom 06.02.1996 - VII R 50/95, BFHE 179, 556, BStBl II 1997, 112, und vom 15.10.1997 - II R 56/94, BFHE 184, 111, BStBl II 1997, 796). Der Antrag der Leistungsempfängerin (Firma X) auf Rückerstattung der nach § 13b UStG a.F. entrichteten Steuer begründe noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Erstattungsanspruch aus materiell-rechtlichem Grund.
- 9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG vom 19.11.2019 - 5 K 193/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA zurückzuweisen.
- 11 Die Klägerin habe sich seinerzeit an die damalige Verwaltungsanweisung gehalten und die Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis erteilt. Damit habe sie sich verwaltungstreu verhalten und auf die Bestandskraft ihrer Umsatzsteuerfestsetzung nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist verlassen dürfen. Bei der vom FA vertretenen weiten Auslegung des § 171 Abs. 14 AO bestehe Gefahr für das hohe Rechtsgut des Rechtsfriedens. Die Vorschrift müsse daher eng ausgelegt und auf das Steuerschuldverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung beschränkt werden. Bei zwei getrennt handelnden Unternehmern einen rechtlich ausreichenden Zusammenhang zu bejahen, gehe weit über das Ziel der Gesetzesnorm hinaus.

Entscheidungsgründe

- 12** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2009 vom 26.03.2018 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig ist. Die Festsetzungsfrist für den Erlass dieses Bescheids war nicht nach § 171 Abs. 14 AO gehemmt und eine Änderungsbefugnis des FA ergibt sich auch nicht aus anderen Normen.
- 13** 1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Zutreffend hat das FG entschieden, dass bei Erlass des streitgegenständlichen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids die reguläre Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war.
- 14** a) Die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre und beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerpflichtige seine Jahressteuererklärung beim FA eingereicht hat.
- 15** b) Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin ihre Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr am 30.12.2010 beim FA eingereicht. Die Festsetzungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2010 und endete mit Ablauf des 31.12.2014. Im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids vom 26.03.2018 war die reguläre Festsetzungsfrist somit bereits seit mehreren Jahren abgelaufen.
- 16** 2. Die Voraussetzungen für die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO, wonach die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht endet, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt ist (§ 228 AO), liegen nicht vor.
- 17** a) § 171 AO hemmt nur den Ablauf einer offenen Festsetzungsfrist, kann diese aber nach einmal eingetretener Festsetzungsverjährung nicht erneut anlaufen lassen. Denn nach § 47 AO erlöschen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis insbesondere durch Verjährung (§§ 169 bis 171, §§ 228 bis 232 AO). Das Erlöschen ist endgültig, sodass ein erloschener Anspruch nicht wieder aufleben kann. Ereignisse, die eine Hemmung der Verjährung bewirken könnten, gehen daher nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ins Leere. Die verjährungshemmenden Tatbestände des § 171 AO schieben den Eintritt der Verjährung über den regulären Zeitpunkt hinaus (BFH-Beschluss vom 14.09.2007 - VIII B 20/07, BFH/NV 2008, 25), eröffnen aber nicht eine einmal abgelaufene Festsetzungsfrist erneut (Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 1). Die Vorschrift enthält somit keine Rechtsgrundlage für ein erneutes Anlaufen der Festsetzungsfrist (BFH-Urteil vom 25.11.2020 - II R 3/18, BFHE 272, 1, Rz 37).
- 18** Auch bei Anwendung von § 171 Abs. 14 AO kommt es somit --neben dem Vorliegen eines mit dem Steueranspruch "zusammenhängenden Erstattungsanspruchs"-- darauf an, dass dieser Erstattungsanspruch bereits vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden ist (BFH-Urteil vom 04.08.2020 - VIII R 39/18, BFHE 270, 81, Rz 23, mit Hinweis auf die Gesetzesbegründung, BTDrucks 10/1636, S. 44, sowie im Anschluss hieran auch BFH-Urteil in BFHE 272, 1, Leitsatz 2, Rz 37; vgl. auch FG Schleswig-Holstein vom 03.08.2000 - V 788/98, EFG 2001, 56, sowie FG Köln vom 02.04.2009 - 15 K 2546/07, EFG 2009, 1430).
- 19** b) Der Erstattungsanspruch i.S. des § 37 Abs. 2 AO setzt u.a. voraus, dass eine Steuer oder steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist oder der rechtliche Grund für die Zahlung später wegfällt. Für die Frage, ob ein Rechtsgrund für eine Steuerzahlung besteht, ist § 171 Abs. 14 AO nach der Rechtsprechung des VIII. und des II. Senates des BFH nicht im Sinne der sog. materiellen Rechtsgrundtheorie, sondern der formellen Rechtsgrundtheorie auszulegen. Maßgeblich ist demnach, dass es für die Zahlung des Steuerpflichtigen an einem formalen Rechtsgrund in Gestalt eines wirksamen Steuerbescheids fehlt (BFH-Urteil in BFHE 270, 81, sowie im Anschluss BFH-Urteil in BFHE 272, 1, Rz 38, m.w.N.). Der BFH hat hierfür insbesondere die Gesetzesbegründung (BTDrucks 10/1636, S. 44) angeführt, nach der gerade eine Zahlung, die zwar einem materiellen Steueranspruch entspricht, jedoch auf einen unwirksam bekanntgegebenen Steuerbescheid erfolgt ist, als rechtsgrundlose Zahlung angesehen wurde. Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.
- 20** c) Ohne Erfolg macht das FA demgegenüber geltend, der Erstattungsanspruch entstehe nach den BFH-Urteilen in BFHE 179, 556, BStBl II 1997, 112 sowie in BFHE 184, 111, BStBl II 1997, 796 materiell-rechtlich bereits mit der Zahlung der Steuer durch den Leistungsempfänger, sodass die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt des Antrags der Leistungsempfängerin auf Rückerstattung noch nicht abgelaufen sei. Das BFH-Urteil in BFHE 179, 556, BStBl II 1997, 112 betrifft nicht die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Kontext des § 171 Abs. 14 AO und das BFH-Urteil in BFHE 184, 111, BStBl II 1997, 796 lässt es ausweislich seines Leitsatzes ausdrücklich offen, ob hinsichtlich

des Entstehens von Steuererstattungsansprüchen der materiellen oder der formellen Rechtsgrundtheorie zu folgen ist.

- 21** d) Im Streitfall ist danach eine Hemmung der Verjährung durch den Erstattungsanspruch der Leistungsempfängerin (Firma X) nach § 171 Abs. 14 AO nicht eingetreten. Denn der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch gegenüber der Firma X als Leistungsempfängerin entstand erst nach Ablauf der für die Klägerin geltenden Festsetzungsfrist.
- 22** aa) Ausweislich des Tatbestandes des FG-Urteils beantragte die Leistungsempfängerin (Firma X) mit Schreiben vom 30.12.2014 die Erstattung der seinerzeit als Steuerschuldnerin zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer. Den Feststellungen des FG ist zwar lediglich zu entnehmen, dass der Leistungsempfängerin (Firma X) die für die Errichtung der Treppenanlage gezahlte Umsatzsteuer erstattet wurde, nicht aber das Datum des den Erstattungsanspruch begründenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für das Streitjahr. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Antragstellung am 30.12.2014 geht der Senat jedoch davon aus, dass der entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr nicht mehr in 2014, sondern frühestens in 2015 ergangen ist.
- 23** bb) Da der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch der Leistungsempfängerin nach Maßgabe der formellen Rechtsgrundtheorie erst mit der Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2009 gegenüber der Firma X frühestens in 2015 entstanden sein kann, ist eine Hemmung nach § 171 Abs. 14 AO ausgeschlossen. Denn die reguläre Festsetzungsverjährung trat bereits mit Ablauf des 31.12.2014 ein.
- 24** cc) Im Hinblick darauf, dass die Revision des FA bereits deswegen unbegründet ist, weil der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch der Leistungsempfängerin erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist bei der Klägerin entstanden ist, kann der Senat die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage offenlassen, ob für eine Hemmung der Verjährung nach § 171 Abs. 14 AO bereits ein "sachlicher Zusammenhang" genügt (Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 105; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 242a; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 194) oder --wie das FG entschieden hat-- darüber hinaus eine personelle Identität zwischen dem Steuersubjekt, dem der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO zusteht und demjenigen, gegen den sich der nach § 171 Abs. 14 AO festzusetzende Steueranspruch richtet, erforderlich ist.
- 25** 3. Eine Befugnis des FA zur Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 gegenüber der Klägerin ergibt sich auch nicht aus anderen Rechtsnormen. § 27 Abs. 19 UStG beinhaltet keine Ablaufhemmung für die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer und die Rechtsprechung des BFH zur (fehlenden) Steuerschuldnerschaft von Bauträgern als Leistungsempfänger von Bauleistungen stellt kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (BFH-Beschluss vom 08.10.2019 - V R 15/18, BFHE 266, 28, Rz 29; FG Berlin-Brandenburg vom 28.03.2018 - 7 K 7243/16, EFG 2018, 989), das die Änderung eines Steuerbescheids rechtfertigt. Die Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber der Leistungsempfängerin (Firma X) ist wegen fehlender Bindungswirkung auch kein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für die Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de