BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.9.2018, V R 49/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.270918.VR49.17.0

Korrektur unzutreffender Rechtsanwendung beim Bauträger

Leitsätze

Hat ein Bauträger aufgrund der rechtsirrigen Annahme seiner Steuerschuld als Leistungsempfänger von ihm bezogene Bauleistungen nach § 13b UStG versteuert, kann er das Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung geltend machen, ohne dass es darauf ankommt, dass er einen gegen ihn gerichteten Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt oder die Möglichkeit für eine Aufrechnung durch das FA besteht (entgegen BMF-Schreiben vom 26. Juli 2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 10. Oktober 2017 14 K 344/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) errichtete in den Streitjahren 2011 bis 2013 Gebäude. Ganz überwiegend veräußerte sie diese anschließend an Dritte. Diese Umsätze unterfielen der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre (UStG). Im geringen Umfang behielt sie Gebäudeteile für sich und vermietete sie steuerfrei.

2 Für die Errichtung der Gebäude bezog sie Bauleistungen von im Inland ansässigen Dritten, welche mit der Klägerin übereinstimmend davon ausgingen, dass die Klägerin als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin sei, und ihr Nettorechnungen stellten.

3 In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre erklärte sie dementsprechend Steuer nach § 13b UStG in Höhe von 31.688,06 EUR in 2011, in Höhe von 201.677,65 EUR in 2012 sowie in Höhe von 318.956,24 EUR in 2013. Die Jahressteuer errechnete sie in Höhe von 31.688,06 EUR für 2011, in Höhe von 203.096 EUR für 2012 und in Höhe von 318.956,24 EUR für 2013. Diese Erklärungen führten zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 Mit Bescheiden vom 25. Juni 2016 hob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

5 Hiergegen legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. August 2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) sei sie nicht Steuerschuldnerin. Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2016 als unbegründet zurück.

6 Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht (FG) Erfolg. Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1842 veröffentlichten Urteil statt.

7 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Nach Auffassung des FA habe das FG zwar zutreffend entschieden, dass die Klägerin nicht Steuerschuldnerin nach § 13b UStG sei. Der Durchsetzbarkeit des mit der Klage verfolgten Erstattungsanspruchs stehe aber § 17 UStG in entsprechender Anwendung, der Grundsatz von Treu und Glauben und das Unionsrecht entgegen. Festzuhalten sei an einer vom BFH in einem summarischen Verfahren vertretenen Auffassung. Treu und Glauben komme eine rechtsbegrenzende Wirkung zu. Es sei rechtsmissbräuchlich und eine unzulässige Rechtsausübung, wenn ein Anspruchsinhaber an einer formalen Rechtsposition festhalte, ohne ein schutzwürdiges Eigeninteresse zu haben. Das Erstattungsverlangen begründe die Verpflichtung, an den Leistenden zu zahlen. Ein steuerrechtlicher Zufallsgewinn führe nicht zu einem berechtigten Eigeninteresse. Gleiches gelte im Hinblick auf die Verzinsung. Die Klägerin verhalte sich zudem treuwidrig, wenn sie Erstattung begehre, ohne an den Leistenden zu zahlen. Dies ergebe sich auch aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. Juli 2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a. Nach dem Neutralitätsprinzip sei eine ungerechtfertigte Bereicherung zu vermeiden. Zu beachten sei auch die BFH-Rechtsprechung, nach der es bei § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG für das Entfallen der Steuerschuld zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung auf eine Rückzahlung überhöht ausgewiesener Steuerbeträge ankomme.

8 Während des Revisionsverfahrens ergingen Teilabhilfebescheide vom 29. Juni 2018, die gemäß §§ 68, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens wurden. Das FA setzte die Umsatzsteuer 2011 auf ... EUR, die Umsatzsteuer 2012 auf ... EUR und die Umsatzsteuer 2013 auf ... EUR fest. Hieraus ergaben sich Erstattungsansprüche in Höhe von ... EUR (2011), ... EUR (2012) und ... EUR (2013), gegen die das FA mit Ausnahme eines Restbetrages von ... EUR die Aufrechnung erklärte.

9 Im Hinblick hierauf beantragt das FA nunmehr,

das Urteil des FG dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer 2011 auf ... EUR, die Umsatzsteuer 2012 auf ... EUR und die Umsatzsteuer 2013 auf ... EUR festgesetzt wird.

10 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

11 Festsetzungs- und Erhebungsverfahren seien zu trennen. Sie sei nicht Steuerschuldner gewesen. Den Steuerbescheiden stehe kein aufschiebend bedingtes Durchsetzungshindernis entgegen. Dies könne nur für das hier unerhebliche Erhebungsverfahren von Bedeutung sein. Das FA beziehe sich für das streitige Verfahren zu Unrecht auf das Erhebungsverfahren. Der Gesetzgeber gehe von einem Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers aus. Auf einen Zufallsgewinn komme es nicht an. § 17 UStG sei nicht analog anzuwenden. Sie verstoße nicht gegen Treu und Glauben und verhalte sich auch nicht widersprüchlich. Die Finanzverwaltung habe die Bauträgerproblematik selbst verursacht.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, war die Klägerin nicht Steuerschuldnerin nach § 13b UStG. Hat ein Bauträger aufgrund der rechtsirrigen Annahme seiner Steuerschuld als Leistungsempfänger für von ihm bezogene Bauleistungen nach § 13b UStG versteuert, kann er das Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung geltend machen, ohne dass es darauf ankommt, dass er einen gegen ihn gerichteten Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt oder die Möglichkeit für eine Aufrechnung durch das FA besteht.

13 1. Eine rechtswidrig nach § 13b UStG als Leistungsempfänger vorgenommene Versteuerung ist unter den Voraussetzungen einer verfahrensrechtlichen Korrekturmöglichkeit --hier: Einspruch gegen die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 Satz 2 der Abgabenordnung (AO)-- rückgängig zu machen (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128).

14 2. Das materielle Recht macht das Entfallen einer rechtswidrigen Besteuerung nach § 13b UStG nicht von weiteren Bedingungen abhängig.

15 a) Der Anspruch auf Änderung der rechtswidrigen Steuerfestsetzung hängt nicht von einer für das FA bestehenden Aufrechnungsmöglichkeit ab. Denn im Verhältnis zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren ist die Steuerfestsetzung für das Erhebungsverfahren vorgreiflich. Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sind gemäß § 218 Abs. 1 Satz 1 AO Steuerbescheide und Steuervergütungsbescheide (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 24/11, BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, Rz 42). Sind Festsetzungs- und Erhebungsverfahren danach voneinander zu trennen, ist die das Erhebungsverfahren betreffende Aufrechnung (vgl. § 226 AO) für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit einer Steuerfestsetzung ohne Bedeutung.

16 b) Auf der Grundlage des für das Umsatzsteuerrecht maßgeblichen Sollprinzips (vgl. zur Steuerentstehung § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG und beim Vorsteuerabzug § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) kann dem materiellen Recht kein allgemeiner Grundsatz entnommen werden, dass der Leistungsempfänger eine bei ihm rechtswidrig nach § 13b UStG vorgenommene Besteuerung erst aufgrund einer einen Steueranteil umfassenden Zahlung an den Leistenden rückgängig machen kann. Soweit dies dem Senatsbeschluss vom 27. Januar 2016 V B 87/15 (BFHE 252, 187) und der dort für möglich gehaltenen Auslegung von § 17 UStG zu entnehmen sein sollte, hat der erkennende Senat hieran in seinem Urteil vom 23. Februar 2017 V R 16, 24/16 (BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 62) nicht festgehalten.

17 c) Bestätigt wird dies durch § 27 Abs. 19 UStG.

18 aa) Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG auf eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist gemäß § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner zu sein. Nach § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG steht § 176 AO der Änderung nicht entgegen. § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG enthält eine Abtretungsregelung, wobei § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG die Erfüllungswirkung dieser Abtretung regelt.

19 § 27 Abs. 19 UStG bezweckt, den Vertrauensschutz nach § 176 AO auszuschalten und durchbricht dabei die grundsätzliche Trennung zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren (BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 29 und 47). Für die Ausübung der Änderungsbefugnis gegenüber dem Leistenden muss diesem hier ein abtretbarer Nachforderungsanspruch gegen den Leistungsempfänger zustehen (BFH-Urteil in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Leitsatz 1 und unter II.2.d), der sich entsprechend der Senatsrechtsprechung aus § 313 des Bürgerlichen Gesetzbuchs oder aus ergänzender Vertragsauslegung (so Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Mai 2018 VII ZR 157/17, Neue Juristische Wochenschrift 2018, 2469) ergeben kann.

20 bb) Eine vergleichbare Regelung zu Lasten des Leistungsempfängers, der sich unzutreffend als Steuerschuldner nach § 13b UStG angesehen hat, gibt es nicht. Damit besteht hier die Trennung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren unverändert fort. Für das Änderungsbegehren des Leistungsempfängers kommt es daher nicht auf eine für das FA bestehende Aufrechnungsmöglichkeit an.

21 d) Das Verlangen nach einer gesetzeskonformen Besteuerung ohne rechtsfehlerhafte Anwendung von § 13b UStG ist entgegen der Auffassung des FA weder treuwidrig noch eine unzulässige Rechtsausübung.

22 Die Grundsätze von Treu und Glauben haben lediglich rechtsbegrenzende Wirkung innerhalb bestehender Schuldverhältnisse und bewirken nicht, dass Steueransprüche oder -schulden überhaupt erst zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden (BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V R 28/14, BFHE 248, 512, BStBl II 2017, 10, Rz 31 f.).

23 Im Streitfall war es die Finanzverwaltung, die aufgrund einer unzutreffenden Beurteilung den Anwendungsbereich auf Leistungsempfänger ohne Recht auf Vorsteuerabzug erweitert und aus den im Senatsurteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 dargelegten Gründen die Klägerin als Bauträgerin rechtswidrig besteuert hat. Das Verlangen nach Korrektur dieser rechtswidrigen Besteuerung, ohne zuvor einen Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt zu haben, ist im Verhältnis zum FA (entgegen der Auffassung im BMF-Schreiben vom 26. Juli 2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a) nicht treuwidrig.

24 e) Es besteht auch kein Widerspruch zum Neutralitätsgrundsatz. Hierzu hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits entschieden, dass dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde liegt, mit dem die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers zu neutralisieren ist (EuGH-Urteil Compass Contract Services vom 14. Juni 2017 C-38/16, EU:C:2017:454, Rz 29 f.).

25 f) Abweichendes ergibt sich entgegen der Auffassung des FA auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16 (BFH/NV 2018, 1048). Der XI. Senat des BFH hat hier entschieden, dass die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG grundsätzlich erfordert, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Dies wurde insbesondere damit begründet, dass "eine Erstattung durch das FA allein aufgrund der Rechnungsberichtigung ohne Rückzahlung der Steuer den Leistenden ungerechtfertigt bereichern" würde.

26 Denn das BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1048 betrifft die Auslegung von § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG, der anders als § 13b UStG auf § 17 UStG verweist. Wie der erkennende Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 62 entschieden hat, kommt eine Berücksichtigung von § 17 UStG bei einer rechtsfehlerhaften Anwendung von § 13b UStG nicht in Betracht.

27 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 60/18 vom 14.11.2018**