

Beschluss vom 09. April 2014, XI B 10/14

Kein Vorsteuerabzug des Empfängers von Bauleistungen bei sofortiger Zahlungsverweigerung wegen Baumängeln

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, UStG § 15 Abs 1, UStG VZ 2010, UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 08. October 2013, Az: 1 K 3204/11

Leitsätze

NV: Verweigert ein Leistungsempfänger von Beginn an für ihm erbrachte Bauleistungen die Entrichtung des hierfür in Rechnung gestellten Entgelts u.a. wegen Baumängeln, entfällt seine Berechtigung zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus dieser Rechnung.

Tatbestand

1. I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hatte im Jahr 1997 die A-KG mit der schlüsselfertigen Erstellung eines Bank- und Geschäftshauses in X zu einem Pauschalpreis von 7.178.000 DM netto beauftragt. Im Laufe der Bauarbeiten kam es zu Streitigkeiten über Nachträge, Sicherheitsleistungen und den Baufortschritt. Der für den 30. Mai 1998 geplante Fertigstellungstermin wurde nicht eingehalten. Am 6. August 1998 stellte die A-KG die Bauarbeiten ein. Daraufhin kündigte die Klägerin am 10. August 1998 den Vertrag und verweigerte die Abnahme des teilfertigen Bauwerks wegen Baumängeln.
2. Die A-KG erteilte der Klägerin unter dem Datum "31.12.1998/14.07.1999" eine "Schlussrechnung" über eine Restschuld der Klägerin von 1.763.501,34 DM zuzüglich Umsatzsteuer, die der Klägerin im Juli 1999 zuging. Mit Schreiben vom 5. August 1999 lehnte es die Klägerin ab, die Schlussrechnung zu bezahlen. Diese sei unvollständig, verspätet und entspreche für verschiedene Restleistungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Im Übrigen sei die Schlussrechnung nach Maßgabe der vereinbarten Verdingungsordnung für Bauleistungen nicht prüffähig und werde den Anforderungen an eine Schlussrechnung im Pauschalpreisverfahren nicht gerecht. Mit Schreiben vom 25. August 1999 wiederholte und vertiefte die Klägerin ihre Einwendungen gegen die Schlussrechnung. Nachdem sie die Schlussrechnung abschließend geprüft hatte, teilte die Klägerin der A-KG mit Schreiben vom 19. April 2000 mit, dass in Höhe von ca. 1,9 Mio. DM bereits Überzahlungen geleistet worden seien, weshalb weitere Zahlungen endgültig abgelehnt würden.
3. Auf die im März 2000 von der A-KG erhobene Klage wurde die Klägerin mit Urteil des Landgerichts B vom 30. September 2008 zur Zahlung von 816.131,20 € einschließlich Umsatzsteuer verurteilt. Auf die Berufung der Klägerin kam es im April 2010 vor dem Oberlandesgericht C zu einem Vergleich. Die Parteien einigten sich darauf, dass die Klägerin eine Restforderung von 560.344,83 € netto zuzüglich 89.655,17 € Umsatzsteuer an die A-KG zahlen sollte. Aufgrund dieses Vergleichs erstellte die A-KG mit Datum vom 6. Mai 2010 eine "Schlussrechnung gemäß § 14 Abs. 2 UStG".
4. Die Umsatzsteuer aus dieser Schlussrechnung machte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 2. Kalendervierteljahr 2010 als Vorsteuer geltend. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erkannte diesen Vorsteuerabzug im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid vom 29. März 2011 nicht an. Die Klägerin sei bereits im Juni 1999 aus der Schlussrechnung der A-KG vom "31.12.1998/14.07.1999" zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, habe diesen Anspruch aber nicht geltend gemacht. Der Vorsteuerabzug sei daher verjährt. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.
5. Mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde beruft sich das FA auf das Erfordernis der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und auf eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Entscheidungsgründe

- 6** II. Die Beschwerde des FA hat keinen Erfolg.
- 7** 1. Eine Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO erforderlich.
- 8** a) Das FA hat die begehrte Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht entsprechend den in § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genannten Anforderungen dargelegt.
- 9** aa) Zur Darlegung einer Divergenz ist erforderlich, dass sich aus der Beschwerdebegründung ergibt, in welcher konkreten Rechtsfrage das FG in der angefochtenen Entscheidung nach Ansicht des Beschwerdeführers von der Rechtsprechung anderer Gerichte abgewichen ist. Er hat rechtserhebliche abstrakte Rechtssätze im angefochtenen Urteil und in den von ihm angeführten Divergenzentscheidungen so genau zu bezeichnen, dass die Abweichung erkennbar wird (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. September 2011 XI B 24/11, BFH/NV 2012, 277, Rz 34, m.w.N.). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass im Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. Juni 2011 III B 91/10, BFH/NV 2011, 1664, Rz 13, m.w.N.; vom 8. August 2013 II B 3/13, BFH/NV 2013, 1805).
- 10** bb) Das Vorbringen des FA genügt den vorstehend beschriebenen Anforderungen nicht.
- 11** (1) Das FA führt hierzu aus, das FG sei bei seiner Entscheidung von der Rechtsprechung des BFH abgewichen (BFH-Urteil vom 28. Februar 1980 V R 90/75, BFHE 130, 430, BStBl II 1980, 535). Der BFH habe in diesem Urteil entschieden, dass Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer nicht die schuldrechtlichen Vereinbarungen der am Leistungsaustausch Beteiligten, sondern die Erfüllungshandlungen seien. Werde aus der Sicht des ursprünglichen Vertrages das Werk nicht fertig gestellt und eine Vollendung des Werkes durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, müsse sich der Eintritt der Steuerpflicht nach dem neu bestimmten Leistungsgegenstand richten. Der neue Leistungsgegenstand bestimme sich im Falle der Kündigung des Werkvertrages nach Maßgabe des am Tag des Zugangs der Kündigung tatsächlich Geleisteten.
- 12** Dagegen habe das FG angenommen, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erstmals mit der Erstellung der Schlussrechnung der A-KG vom 6. Mai 2010 aufgrund des gerichtlichen Vergleichs erfüllt gewesen seien. Erst zu diesem Zeitpunkt habe festgestanden, dass über die Abschlagszahlungen der Klägerin hinaus Umsatzsteuer aus einer von der A-KG ausgeführten Werklieferung entstanden sei, die von der Klägerin als Vorsteuer hätte abgezogen werden können und dass dem in Rechnung gestellten Betrag auch die entsprechende Leistung für das Unternehmen der Klägerin gegenüber gestanden habe. Das Urteil des FG stehe daher im Widerspruch zur genannten Entscheidung des BFH in BFHE 130, 430, BStBl II 1980, 535 hinsichtlich des Zeitpunkts der Leistungsausführung und des damit einhergehenden Zeitpunkts der Steuerentstehung für die ausgeführte Werklieferung.
- 13** (2) Dieser Vortrag erfüllt die genannten Darlegungsanforderungen schon deshalb nicht, weil sich dem Vorbringen des FA nicht entnehmen lässt, dass die Sachverhalte der behaupteten Divergenzentscheidung und des Streitfalls miteinander vergleichbar sind. Während es bei der behaupteten Divergenzentscheidung in BFHE 130, 430, BStBl II 1980, 535 ausschließlich um die Frage ging, ob und unter welchen Voraussetzungen nur zum Teil erbrachte Leistungen des Leistenden steuerbar sind, liegt dem vorliegenden Streitfall die Rechtsfrage zugrunde, zu welchem Zeitpunkt bei nur teilweise erbrachten Leistungen ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht und ob das geforderte Entgelt im Jahr 1999 uneinbringlich war. Im Streitfall war insoweit auch --abweichend von der behaupteten Divergenzentscheidung-- entscheidungserheblich, dass der von der Klägerin begehrte Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nur ausgeübt werden darf, wenn der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Die Frage der Erfüllung der Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 UStG war bei der behaupteten Divergenzentscheidung ersichtlich nicht von Belang.
- 14** (3) Im Übrigen hat sich das FG hinsichtlich der vom FA aufgeworfenen Vorfrage dahingehend, ob im Streitfall aufgrund der Kündigung ein "neuer Leistungsgegenstand" begründet wurde, mit den Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 130, 430, BStBl II 1980, 535 ausdrücklich auseinandergesetzt und dargelegt, weshalb die Rechtsgrundsätze dieser Entscheidung seines Erachtens nicht auf den Streitfall zu übertragen sind (vgl. Seite 9 erster Absatz des FG-Urteils).
- 15** Soweit das FA insoweit eine seines Erachtens unzutreffende Rechtsanwendung durch das FG rügt, vermag dies die Zulassung der Revision nicht zu rechtfertigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12. November

- 16** (4) Dasselbe gilt für den Hinweis des FA darauf, dass im Streitfall am "31.12.1998/14.07.1999" ein Abrechnungsdokument vom Juli 1999 vorgelegen habe, das seinerzeit die Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 UStG erfüllt habe. Denn mit diesem Vorbringen setzt das FA lediglich seine Rechtsauffassung an die Stelle der abweichenden Meinung des FG, was gleichfalls lediglich eine unbeachtliche Rüge eines materiellen Rechtsanwendungsfehlers ist.
- 17** b) Das FA hat auch keinen schwerwiegenden Rechtsfehler aufgezeigt, der eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geboten erscheinen lässt.
- 18** aa) Ein Fehler bei der Rechtsanwendung kann nur ausnahmsweise nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen, wenn es sich um einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler handelt, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen. Ein derartiger Fehler liegt nur dann vor, wenn die angefochtene FG-Entscheidung objektiv willkürlich oder zumindest greifbar gesetzwidrig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 34).
- 19** bb) Einen solchen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler hat das FA nicht dargelegt.
- 20** Soweit das FA ausführt, dass nach den Regelungen in § 17 UStG für den streitbefangenen Zeitraum ebenfalls kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden könne, weil die Anwendung dieser Korrekturvorschrift voraussetze, dass der ursprünglich mögliche Vorsteuerabzug seinerzeit in Anspruch genommen worden sei, übersieht es, dass nach der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BFH/NV 2014, 465) Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG bereits im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung eintreten kann; dies hat wegen der Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG auch entsprechende Auswirkungen auf den Leistungsempfänger, der danach entsprechend der vom FG vertretenen Auffassung den Vorsteuerabzug nicht geltend machen kann, wenn er --wie hier-- von Anfang an das Bestehen dieser Forderung ganz oder teilweise bestreitet und damit zum Ausdruck bringt, dass er die Forderung nicht bezahlen werde.
- 21** 2. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 22** a) Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf diesen Zulassungsgrund gestützt, muss der Beschwerdeführer eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Auch muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. In Bezug auf die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118, und vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165).
- 23** b) Das Vorbringen des FA genügt diesen Anforderungen nicht.
- 24** aa) Nach Auffassung des FA ist in dem von ihm angestrebten Revisionsverfahren zu klären, "ob für die Anwendung des § 17 UStG Voraussetzung ist, dass ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG vorgenommen wurde". Denn das FG habe in den Entscheidungsgründen ausgeführt, dass die Klägerin aus dem Abrechnungsdokument vom "31.12.1998/14.07.1999" nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, weil das von der A-KG geforderte Entgelt durch das substantiierte Bestreiten der Klägerin uneinbringlich gewesen sei. Damit sei das FG bei seiner Entscheidung zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs möglich sei, auch wenn der entsprechende Vorsteuerabzug im betreffenden Besteuerungszeitraum nicht geltend gemacht worden sei. Die Revision sei zuzulassen, weil der BFH über diese dem Streitfall zugrunde liegende Rechtsfrage noch nicht entschieden habe.
- 25** bb) Diesem Vortrag lässt sich schon nicht entnehmen, weshalb die vom FA aufgeworfene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und auch klärbar ist. Allein der Hinweis auf das Fehlen einer Entscheidung des BFH zu der konkreten Fallgestaltung begründet weder einen Klärungsbedarf noch das erforderliche Allgemeininteresse (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 15. Januar 2008 VIII B 222/06, BFH/NV 2008, 753, unter 1.a, und vom 4. Oktober 2012 XI B 46/12, BFH/NV 2013, 273, Rz 20). Ferner hat das FG hierzu seines Erachtens einschlägige

Rechtsprechung zitiert (vgl. Seite 11 dritter Absatz des FG-Urteils), mit der sich das FA indes in keiner Weise auseinandergesetzt hat. Es fehlt schließlich an der Darlegung, ob und ggf. weshalb die aufgeworfene Rechtsfrage streitig ist.

- 26** cc) Im Übrigen ist die vom FA aufgeworfene Rechtsfrage auch deshalb nicht klärungsbedürftig, weil sich aus der Übertragung der Rechtsgrundsätze des BFH in seiner Entscheidung in BFH/NV 2014, 465 auf den Streitfall ergibt, dass die Klägerin im Jahr 1999 nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG keinen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können.
- 27** 3. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de