

Beschluss vom 17. Dezember 2015, XI B 84/15

AdV von nach § 27 Abs. 19 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheiden

BFH XI. Senat

UStG § 27 Abs 19, AO § 176 Abs 2, GG Art 20 Abs 3, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, UStG § 13b, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 20. September 2015, Az: 5 V 2152/15 U

Leitsätze

Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit von gemäß § 27 Abs. 19 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheiden .

Tenor

Die Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 21. September 2015 5 V 2152/15 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin), eine GmbH, liefert und verlegt u.a. Estrich, Parkett, Laminat und Teppichboden.
- 2 Die in den Streitjahren (2011 bis 2012) sowie 2013 an andere Unternehmer erbrachten Leistungen rechnete die Antragstellerin jeweils ohne Umsatzsteuer ab. Die betreffenden Rechnungen der Antragstellerin enthielten den Hinweis darauf, dass nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der bis zum 30. September 2014 geltenden Fassung (a.F.) der Auftraggeber die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % schulde.
- 3 Die Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre gab die Antragstellerin am 5. September 2012 (2011), am 29. Mai 2013 (2012) und am 5. Dezember 2014 (2013) ab. Sie erklärte Umsatzsteuer in Höhe von ... € (2011), ... € (2012) und ... € (2013). Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) stimmte den Erklärungen für 2012 und 2013, die jeweils zu einer Steuervergütung führten, zu.
- 4 Nachdem der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 22. August 2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) zur Steuerschuldnerschaft bei sog. "Bauleistungen" entschieden hatte, dass die Anwendung des UStG § 13b a.F. auf solche bauwerksbezogene Leistungen zu beschränken sei, die der Leistungsempfänger seinerseits zur Erbringung eigener bauwerksbezogener Leistungen verwendet habe (1. Leitsatz) --so dass der ein eigenes Grundstück bebauende Bauträger keine bauwerksbezogene Leistung erbringe, die zur Anwendung des § 13b UStG a.F. führe (Rz 51, 52)-- machten die Bauträger, an die die Antragstellerin Leistungen erbracht hatte, Steuererstattungsansprüche geltend. Sie sind der Ansicht, keine Steuerschuldner i.S. des § 13b UStG a.F. zu sein.
- 5 Das FA setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 3. Juni 2015 und vom 22. Mai 2015 die Umsatzsteuer auf ... € (2011), ... € (2012) und ... € (2013) fest. Im Anschluss an zwei bei der Antragstellerin durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen war es der Auffassung, dass die bisherigen Umsätze gemäß § 13b UStG a.F. nach Maßgabe der von den jeweiligen Bauträgern geltend gemachten Erstattungen gemindert und dementsprechend die Umsätze der Antragstellerin zu erhöhen seien.

- 6 Hiergegen legte die Antragstellerin jeweils Einspruch ein und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide.
- 7 Über die Einsprüche hat das FA noch nicht entschieden. Die Einspruchsverfahren ruhen.
- 8 Mit Verfügung vom 25. Juni 2015 lehnte das FA die beantragte AdV ab. Hiergegen legte die Antragstellerin am 26. Juni 2015 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 9. Juli 2015 teilte das FA der Antragstellerin mit, dass der Einspruch gegen die Ablehnung der AdV als unbegründet zurückzuweisen sei und stellte "zur Vermeidung von Vollstreckungshandlungen" einen Antrag an das Finanzgericht (FG) anheim.
- 9 Die Antragstellerin beantragte hierauf am 9. Juli 2015 AdV beim FG.
- 10 Ihr Antrag, die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2011 und 2012 jeweils vom 3. Juni 2015 insgesamt und den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2013 vom 22. Mai 2015 in Höhe von ... € von der Vollziehung auszusetzen, hatte teilweise Erfolg. Das FG setzte die angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2011 und 2012 von der Vollziehung aus und lehnte im Übrigen --den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2013 betreffend-- den AdV-Antrag ab. Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2129 veröffentlicht.
- 11 Nach Ansicht des FG bestünden an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2011 und 2012 ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Es sei zweifelhaft, ob die den Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO), dessen Voraussetzungen nach summarischer Prüfung im Streitfall insoweit vorlägen, suspendierende Vorschrift des § 27 Abs. 19 UStG verfassungsrechtlichen Grundsätzen genüge. Zweifelhaft sei, ob die rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung beim leistenden Unternehmer unter Suspendierung des aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) abgeleiteten Vertrauensschutzes gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen verstoße. Vorliegend greife § 27 Abs. 19 UStG in die im Zeitpunkt seiner Verkündung bereits entstandene Steuerschuld für 2011 und 2012 nachträglich ein, so dass eine unzulässige echte Rückwirkung jedenfalls nicht ausgeschlossen erscheine.
- 12 Dagegen bestünden bei summarischer Prüfung hinsichtlich des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für 2013 vom 22. Mai 2015 keine ernstlichen Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit. Das BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 sei am 14. Februar 2014 im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden. Die bisherige Regelung in Abschn. 13b.3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sei mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Januar 2014 an die Rechtsprechung des BFH angepasst worden. Die als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung geltende Umsatzsteuerjahreserklärung für 2013 der Antragstellerin sei erst am 5. Dezember 2014, also nach den vorgenannten Zeitpunkten, beim FA eingegangen. Vorauszahlungsbescheide des Jahres 2013 könnten keinen Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO begründen. Denn die Vorauszahlungsbescheide würden durch einen Jahresbescheid nicht aufgehoben oder geändert. Zwar betreffe die nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 erfolgte Änderung der Verwaltungsauffassung abgeschlossene Werkleistungsvorgänge. Ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen habe der Gesetzgeber aber nur unter den Voraussetzungen des § 176 AO geregelt, die für das Streitjahr 2013 nicht vorlägen.
- 13 Hiergegen wendet sich (nur) das FA mit der vom FG gemäß § 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassenen Beschwerde.
- 14 Es trägt vor, der Inanspruchnahme der Antragstellerin hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2011 und 2012 stehe § 176 Abs. 2 AO nicht entgegen. Diese Regelung werde durch § 27 Abs. 19 UStG, der verfassungsgemäß sei, ausgeschlossen. Das FA weist zur Begründung seiner Auffassung u.a. auf den Beschluss des FG Köln vom 1. September 2015 9 V 1376/15 (EFG 2015, 2005) hin.
- 15 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG dem AdV-Antrag der Antragstellerin stattgegeben hat, und die AdV der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2011 und 2012 abzulehnen.
- 16 Die Antragstellerin beantragt, die Beschwerde des FA zurückzuweisen.
- 17 Sie hält die Vorentscheidung für zutreffend und führt ergänzend aus, ihr, der Antragstellerin, könne nicht entgegengehalten werden, dass sie die vom Gesetzgeber in § 27 Abs. 19 UStG angebotene Abtretungslösung, die

voraussetze, dass die Abtretung wirksam bliebe, in Anspruch zu nehmen habe. Die Abtretungslösung sei für den Bauleistenden nicht rechtssicher.

- 18** Die Entscheidung des Bauträgers, sich nicht auf die ursprüngliche Verwaltungsauffassung zu berufen, sondern von der Verwaltung zu verlangen, die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 anzuwenden, mache den leistenden Bauhandwerker nachträglich zum Steuerschuldner. Durch § 27 Abs. 19 UStG werde die Übertragung der Steuerschuld zur Disposition des Bauträgers gestellt. Jedenfalls könne sich der leistende Bauhandwerker auf den unionsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen.
- 19** Dem Bauleistenden sei nicht zumutbar, auf eine bloße Billigkeitsregelung verwiesen zu werden, falls er die Umsatzsteuer wegen Fehlschlagens der Abtretung noch einmal leisten müsse.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die gemäß § 128 Abs. 3 FGO zulässige Beschwerde des FA ist unbegründet; sie ist daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 FGO).
- 21** 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.
- 22** Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. September 2014 XI S 14/14, BFH/NV 2015, 158, Rz 33; vom 20. Januar 2015 XI B 112/14, BFH/NV 2015, 537, Rz 15; jeweils m.w.N.). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2015, 158, Rz 33; in BFH/NV 2015, 537, Rz 15; jeweils m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. April 2013 V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; vom 11. Juli 2013 XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647, Rz 16; in BFH/NV 2015, 537, Rz 15; jeweils m.w.N.).
- 23** 2. Nach diesen Maßstäben bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2011 und 2012.
- 24** a) Die Übergangsregelung des § 27 Abs. 19 UStG durch Art. 7 Nr. 9 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I 2014, 1266) mit Wirkung vom 31. Juli 2014 stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Urteil des V. Senats des BFH in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 dar. Sie dient der Regelung der Fälle, in denen sich Bauträger auf das vorgenannte BFH-Urteil berufen und die Erstattung der entrichteten Umsatzsteuer beantragen.
- 25** b) § 27 Abs. 19 UStG lautet:

"Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b auf eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist 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. § 176 der Abgabenordnung steht der Änderung nach Satz 1 nicht entgegen. Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt. Die Abtretung wirkt an Zahlung statt, wenn

1. der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt,
 2. die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt,
 3. dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat, und
 4. der leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt."
- 26** c) Ob § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben genügt, soweit er den Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO ausschließt, ist höchstrichterlich noch nicht geklärt und umstritten.
- 27** aa) Nach Auffassung des FG Münster (Beschlüsse vom 12. August 2015 15 V 2153/15 U, EFG 2015, 1863, Rz 23; in EFG 2015, 2129, Rz 30), des FG Berlin-Brandenburg (Beschluss vom 3. Juni 2015 5 V 5026/15, EFG 2015, 1490, Rz 11) und des Niedersächsischen FG (Beschlüsse vom 3. Juli 2015 16 V 95/15, Mehrwertsteuerrecht 2015, 655, Rz 15; vom 20. Juli 2015 16 V 132/15, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris, Rz 18; 16 V 135/15, n.v., juris, Rz 18) ist ernstlich zweifelhaft, ob die rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung beim leistenden Unternehmer unter Suspendierung des aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleiteten Vertrauensschutzes gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen verstößt.
- 28** bb) Dagegen haben das FG Nürnberg (Beschluss vom 26. August 2015 2 V 1107/15, EFG 2015, 2135, Rz 14), das FG Düsseldorf (Beschluss vom 31. August 2015 1 V 1486/15 A(U), EFG 2015, 2131, Rz 50 f.), das Hessische FG (Beschluss vom 13. Oktober 2015 1 V 1483/15, n.v., juris, Rz 23) und das Sächsische FG (Beschluss vom 22. September 2015 4 V 1014/15, n.v., juris) ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit verneint.
- 29** cc) Das FG Köln hat es in einem § 27 Abs. 19 UStG betreffenden AdV-Beschluss offengelassen, ob es sich den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einführung dieser Regelung insbesondere wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot anschließt (Beschluss in EFG 2015, 2005, Rz 45).
- 30** d) Angesichts dieser ungeklärten --auch in der Literatur umstrittenen-- Rechtslage war die beantragte AdV zu gewähren.
- 31** Denn ist --wie hier-- die Rechtslage nicht eindeutig, ist über die zu klärenden Fragen grundsätzlich nicht im summarischen Beschlussverfahren zu entscheiden; die Klärung muss vielmehr dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. Oktober 2002 V B 60/02, BFH/NV 2003, 87, unter II.3., Rz 17; vom 25. November 2005 V B 75/05, BFHE 212, 176, BStBl II 2006, 484, unter II.3.b, Rz 26; vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, Rz 22; vom 12. Dezember 2013 XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rz 26; vom 2. Juli 2014 XI S 8/14, BFH/NV 2014, 1601, Rz 31; jeweils m.w.N.).
- 32** Die Entscheidung, ob --was der erkennende Senat im Rahmen des summarischen Verfahrens nicht ausschließt-- das Vertrauensschutzkonzept des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG im konkreten Einzelfall den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben genügt, den Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO zu suspendieren, wenn dem Bauleistenden kein Vermögensschaden droht, d.h. wenn er dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nachberechnen und dem Finanzamt den zivilrechtlichen Anspruch abtreten kann, ist mithin dem Hauptsacheverfahren einer noch zu erhebenden Klage vorbehalten (so zutreffend FG Münster in EFG 2015, 1863, Rz 26).
- 33** 3. Die zu gewährende AdV war auch nicht von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen.
- 34** a) Nach § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO kann die Aussetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Die Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheids ist regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft ist und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen der Antragstellerin im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet wäre (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rz 21; vom 21. November 2013 II B 46/13, BFHE 243, 162, BStBl II 2014, 263, Rz 28; vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947, Rz 37; jeweils m.w.N.).

- 35** b) Eine Gefährdung der umstrittenen Umsatzsteueransprüche für die Streitjahre 2011 und 2012 ist weder vom FA vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de