

Urteil vom 27. November 2019, V R 25/18

Zeitpunkt der Steuerentstehung

ECLI:DE:BFH:2019:U.271119.VR25.18.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 1, UStG § 14c, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 64, EGRL 112/2006 Art 65, UStG VZ 2007 , UStAE Abschn 13.1 Abs 3, UStR Abschn 177 Abs 3, UStG § 10

vorgehend FG Münster, 07. Mai 2018, Az: 5 K 2329/16 U

Leitsätze

Besteht die Leistung in der Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung als zeitlich begrenzter Dauerleistung, wird die Leistung erst mit der Beendigung der dieser Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse erbracht .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.05.2018 - 5 K 2329/16 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine 2006 gegründete GbR mit dem Zweck, elektronische Informationssysteme der Firma I (I) zu erwerben und sofort an I zurück zu verleasen. Im Jahr 2006 kaufte die Klägerin die Informationssysteme zu einem Gesamtkaufpreis von 960.000 € zuzüglich 153.600 € Umsatzsteuer. Zugleich gewährte I der Klägerin ein mit 4,5 % jährlich zu verzinsendes Darlehen in Höhe von 640.000 € für einen Zeitraum von 48 Monaten. Die Informationssysteme waren im Betrieb eines Dritten aufgestellt. Anstelle der Übergabe trat die I der Klägerin ihren Herausgabeanspruch ab.
- 2** Ebenfalls 2006 verleaste die Klägerin die elektronischen Informationssysteme für die Dauer von 48 Monaten zurück an die I. Bei einer zugrunde gelegten Netto-Berechnungsgrundlage in Höhe von 960.000 € wurden monatliche Leasingraten in Höhe von 23.500 € zuzüglich 3.760 € Umsatzsteuer vereinbart. Die I trug die Gefahr des Untergangs, Verlusts, Diebstahls oder von Beschädigungen des Leasingguts.
- 3** Mit Rechnung vom 05.03.2007 rechnete die Klägerin gegenüber der I über die Leasinggebühren ab. Hierin war eine 19 %-ige Umsatzsteuer in Höhe von 4.465 € monatlich offen ausgewiesen. In der Rechnung war als Übergabedatum der 29.12.2006 vermerkt. Die erste Rate war ab Februar 2007 fällig, alle weiteren Raten jeweils am 1. eines Monats im Voraus. Die Rechnung sollte für die volle Vertragslaufzeit gelten. Rechnungen für die einzelnen Raten wurden nicht gestellt.
- 4** I zahlte lediglich am 26.03.2007 eine Leasingrate und leistete danach keine weiteren Zahlungen. Mit Schreiben vom 16.01.2008 kündigte die Klägerin den Leasingvertrag wegen Zahlungsunregelmäßigkeiten fristlos. Am 23.01.2008 wurde ein vorläufiger Insolvenzverwalter über das Vermögen der I eingesetzt und am 02.07.2008 das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet.
- 5** In der Umsatzsteuererklärung für 2007 erklärte die Klägerin Umsätze von netto 23.500 € (Umsatzsteuer 19 % 4.465 €), Vorsteuern aus Rechts- und Beratungskosten von 190 € und eine verbleibende Umsatzsteuer von 4.275 €.

- 6** Mit Bescheid vom 17.06.2010 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer auf 51.465 € fest, da er im Hinblick auf die Leasinggegenstände keine Lieferungen, sondern nach § 4 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfreie Kreditgewährungen annahm, deshalb den Vorsteuerabzug versagte sowie die im Leasingvertrag vereinbarte Umsatzsteuer als nicht gesetzlich geschuldet ansah, so dass die Rechnung einen Steuerausweis i.S. von § 14c UStG enthalten habe. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte in der Sache nur insoweit Erfolg, als die Umsatzsteuer auf 49.115 € herabgesetzt wurde, da anstatt 12 nur 11 Monatsraten zu berücksichtigen seien, weil die erste Rate erst im Februar 2007 zu leisten gewesen sei.
- 7** Die daraufhin erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 774 abgedruckten Urteil abgewiesen.
- 8** Mit Urteil vom 06.04.2016 - V R 12/15 (BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188) hob der Bundesfinanzhof (BFH) die Entscheidung des FG vom 11.12.2014 - 5 K 79/14 U auf und verwies die Sache an das FG zurück, da das FG zu Unrecht den Vorsteuerabzug versagt und angenommen habe, dass die Klägerin Umsatzsteuer nach § 14c UStG schulde. Es sei zu prüfen, ob die Klägerin ihre Leistung im Streitjahr erbracht habe oder Teilleistungen vorlägen. Zudem sei eine mögliche Berichtigung nach § 17 UStG zu berücksichtigen.
- 9** Im zweiten Rechtsgang gab das FG der Klage (Az. 5 K 2329/16 U) mit seinem in EFG 2018, 1589 veröffentlichten Urteil statt. Bei der Mitwirkungsleistung der Klägerin habe es sich um eine einmalige Mitwirkungsleistung und nicht um eine Dauerleistung in Form von Teilleistungen gehandelt. Die Mitwirkungsleistung sei nicht im Streitjahr, sondern bereits im Vorjahr erbracht worden. Eine Berichtigung nach § 17 UStG sei mangels Versteuerung im Vorjahr nicht vorzunehmen.
- 10** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Die Klägerin habe nicht eine einmalige Mitwirkungsleistung, sondern zu einer Dauerleistung führende Teilleistungen bewirkt. Nach dem im ersten Rechtsgang ergangenen BFH-Urteil habe es sich um eine Vorausrechnung gehandelt. Die Zurückverweisung sei unschlüssig gewesen. Zwar sei der Zweck der sonstigen Leistung, die Möglichkeit zur Bilanzierung eines Aktivpostens bereits im Jahr 2006 eingetreten. Beim Leasing handele es sich aber um ein Dauernutzungsverhältnis. Die Mitwirkung an der bilanziellen Gestaltung komme erst durch die Nutzungsüberlassung in Form des Leasingvertrages zu Stande. Die hinter der sonstigen Leistung der Mitwirkung stehende Duldung der Nutzung des Leasinggegenstandes sei zu berücksichtigen. Die Ermöglichung der Aktivierung des Gegenwerts könne erst bewirkt sein, wenn dem Leasingnehmer die Nutzungsmöglichkeit dauerhaft eingeräumt werde. Das Vorliegen von Teilleistungen ergebe sich daraus, dass die Duldungsleistungen monatlich ausgeführt worden seien. Es komme somit auf den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit an.
- 11** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Sie habe ihre Leistungen bereits beim Abschluss der Verträge am 27.12.2006 erbracht. Es habe sich um eine einmalige Mitwirkungsleistung und nicht um eine Dauerleistung gehandelt. Ihre Leistung habe sich darauf beschränkt, den Ausweis einer Kaufpreisforderung als Aktivposten in der Bilanz zu ermöglichen. Mit Entstehen des Kaufpreisanspruchs sei diese Leistung vollständig erbracht gewesen. Die Umsetzung des Darlehensvertrages sei unerheblich. Für den Fall von Teilleistungen sei von Uneinbringlichkeit auszugehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des FA ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den vom FA geltend gemachten Steueranspruch im Ergebnis zu Recht verneint. Die Klägerin hat ihre Leistung bei der Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung als zeitlich begrenzte Dauerleistung nicht im Streitjahr, sondern erst mit der Beendigung der dieser Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse erbracht. Es liegen auch keine Teilleistungen vor. Zudem ist auch keine Anzahlungsbesteuerung vorzunehmen.
- 15** 1. Die Klägerin hat ihre Mitwirkungsleistung nicht im Streitjahr erbracht.

- 16** a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Steuer bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 63 der Richtlinie des Rates 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach Steuertatbestand und Steueranspruch mit der Leistungsbewirkung eintreten.
- 17** b) Die Klägerin hat ihre Mitwirkungsleistung entgegen dem FG-Urteil nicht bereits vor, sondern erst nach dem Streitjahr erbracht.
- 18** aa) Für die Leistungsausführung i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG kommt es bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen wie etwa Duldungs- oder Unterlassungsleistungen auf die Beendigung der dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse an (zutreffend Abschn. 13.1 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses und im Streitjahr Abschn. 177 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2004).
- 19** bb) Im Streitfall handelt es sich um eine derart zeitlich begrenzte Dauerleistung. Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Leistung der Klägerin in der Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung bestand, wobei nicht darüber zu entscheiden ist, ob diese Mitwirkung bilanziell im Sinne einer rechtswirksamen Anerkennung der Gestaltung erfolgreich war. Das FG hat aber nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Klägerin ihre Mitwirkungsleistung auf der vertraglichen Grundlage mehrerer zusammenhängender Rechtsverhältnisse, eines Kauf-, eines Darlehen- und eines Leasingvertrages, ausgeführt hatte. Die Gesamtheit dieser Verträge für Zwecke der Umsatzsteuer führt zu dem Ergebnis, dass umsatzsteuerrechtlich weder von einer Lieferung noch von einer Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Leasingverhältnisses, sondern von der Mitwirkung an der bilanziellen Gestaltung auszugehen ist. Zum anderen ergibt sich --im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Umqualifizierung von Kauf, Darlehen und Leasing in eine Mitwirkungsleistung-- das Entgelt nicht aus der Summe der Leasingraten, sondern aus dem Saldo aus Leasingraten, Kaufpreis und Darlehenszinsen. Entgelt ist daher nur der Betrag der Leasingraten abzüglich des Kaufpreises und der Darlehenszinsen. Der den Kaufpreis übersteigende Leasingbetrag von 168.000 € ist auf dieser Grundlage um Darlehenszinsen in Höhe von 115.200 € ($640.000 \text{ €} \times 4,5 \% \times 4 \text{ Jahre}$) zu mindern, so dass sich, ohne dass der erkennende Senat hierüber nach den Verhältnissen des Streitfalls abschließend zu entscheiden hätte, ein Entgelt von 52.800 € ergäbe, falls keine zusätzliche Abzinsung vorzunehmen ist.
- 20** cc) Danach ist das FG zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin ihre Leistungen im Kern bereits mit den Vertragsschlüssen in 2006 erbracht hatte. Da zu den als Einheit zu wertenden Rechtsverhältnissen aber auch der Leasingvertrag mit einer Laufzeit von 48 Monaten gehörte, lag die für die Leistungsausführung maßgebliche Beendigung erst mit der Beendigung dieses Vertrages vor, die frühestens aufgrund der Kündigung am 16.01.2008 und damit erst nach dem Streitjahr erfolgt sein kann. Dass das Leasingverhältnis nur unterstützend der Umsetzung der Mitwirkungsleistung diente, ändert hieran nichts. Denn maßgeblich ist entgegen dem FG nicht, wann die prägende Leistungshandlung vorgenommen wurde, sondern zu welchem Zeitpunkt die Leistung insgesamt abgeschlossen wurde.
- 21** 2. Es liegen keine Teilleistungen vor.
- 22** a) Die Steuerentstehung mit Leistungsausführung gilt auch für Teilleistungen, bei denen für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG). Dies setzt die Vorgaben aus Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL zu den Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, nur unzureichend um (BFH-Urteil vom 26.06.2019 - V R 8/19 [V R 51/16], BFH/NV 2019, 1211).
- 23** b) Im Ergebnis zutreffend hat das FG das Vorliegen von Teilleistungen i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG verneint. Die Annahme einer Teilleistung scheidet bereits an der fehlenden wirtschaftlichen Teilbarkeit der von der Klägerin erbrachten Mitwirkungsleistung. Soweit sich das FA hiergegen auf die monatlich vereinbarten Leasingraten bezieht, berücksichtigt es nicht hinreichend, dass im Streitfall keine Nutzungsüberlassung, sondern eine Mitwirkungsleistung vorliegt.
- 24** 3. Die Klägerin hat auch keine Anzahlungen vereinnahmt.
- 25** Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 65

MwStSystRL, wonach die Steuer bei Anzahlungen vor der Leistungsbewirkung zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht.

- 26** So verhielte es sich im Streitfall nur dann, wenn die Klägerin Zahlungen vereinnahmt hätte, die die von ihr geleisteten Zahlungen überstiegen (s. oben II.1.b bb). Da die Klägerin nur eine Leasingrate vereinnahmt hat, ist dies auszuschließen.
- 27** 4. Wie der erkennende Senat bereits entschieden hat, besteht auch keine Steuerschuld nach § 14c UStG. Der hier einmalig vorgenommene Steuerausweis überstieg nicht die für die Mitwirkungsleistung insgesamt geschuldete Steuer. Ob diese Rechnung als Dauerrechnung anzusehen sein könnte, die sich wie bei einem Mietvertrag als Rechnung durch weitere Zahlungen konkretisiert (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 28.05.2009 - V R 11/08, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 156), hat der erkennende Senat im Hinblick auf das Ausbleiben derartiger Zahlungen nicht zu entscheiden.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de