

Beschluss vom 08. Mai 2020, V B 95/18

Rechtsfortbildung, Umsatzsteuerberichtigung, Berichtigungspflicht, Wahlrecht, Nachholung, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

ECLI:DE:BFH:2020:B.080520.VB95.18.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, ZPO § 295, EGRL 112/2006 Art 90, UStG § 16 Abs 2, UStG § 17 Abs 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, UStG § 16 Abs 2, UStG § 17 Abs 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil C Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. September 2018, Az: 7 K 7122/16

Leitsätze

1. NV: Durch die Rechtsprechung des BFH ist bereits geklärt, dass für den Unternehmer kein Wahlrecht, sondern eine Verpflichtung zur Vornahme der Umsatzsteuerberichtigung besteht .
2. NV: Diese Rechtsprechung steht im Einklang mit dem Unionsrecht, das die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, die Steuerbemessungsgrundlage jedes Mal dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält .
3. NV: Der Ausschluss einer späteren Geltendmachung der Umsatzsteuerberichtigung verstößt nicht gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.09.2018 - 7 K 7122/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet. Die Revision ist weder zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) noch wegen eines Verfahrensfehlers nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 2 1. Die Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) erfordert keine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH).
- 3 a) Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn über eine bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfrage zu entscheiden ist, insbesondere wenn der Streitfall im allgemeinen Interesse Veranlassung gibt, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken auszufüllen oder wenn gegen eine bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung Argumente vorgetragen werden, die der BFH noch nicht erwogen hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 02.04.2014 – XI B 16/14, BFH/NV 2014, 1098). Für diesen Zulassungsgrund gilt ebenso wie für den der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, dass die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegen und eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage betreffen muss (BFH-Beschlüsse vom 13.09.2016 - X B 146/15, BFH/NV 2016, 1747, Rz 5, sowie in BFH/NV 2014, 1098). An der Erforderlichkeit einer Rechtsfortbildung fehlt es hingegen, wenn die Rechtsfrage eindeutig in einem bestimmten Sinne zu beantworten ist (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 41).

- 4 b) Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, "ob eine Berichtigung nach § 17 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG nachgeholt werden kann", ist eindeutig im Sinne des Finanzgerichts (FG) zu beantworten und überdies bereits durch die BFH-Rechtsprechung geklärt. Neue Aspekte, die eine weitere Befassung des BFH erforderlich machen könnten, hat die Klägerin nicht aufgezeigt; insbesondere ergeben sich aus der von ihr zitierten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) keine Aspekte, die eine weitere Entscheidung des BFH erforderten.
- 5 Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren (1997 bis 1999) gültigen Fassung (UStG) haben der Unternehmer, der einen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Umsatzsteuerbetrag und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerbetrag entsprechend zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Umsatz geändert hat. Die Berichtigungen sind nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG regelt --als Unterform einer Minderung der Bemessungsgrundlage-- die sinngemäße Anwendung, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.
- 6 aa) Aus dem Gesetzeswortlaut ("haben (...) zu berichtigen" und "sind (...) vorzunehmen") ergibt sich bereits hinreichend deutlich, dass es sich nicht um eine Berichtigungsmöglichkeit und damit um ein Wahlrecht des Unternehmers handelt, sondern dass eine Verpflichtung zur Berichtigung im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit besteht.
- 7 Entgegen der Ansicht der Klägerin entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass sowohl eine Verpflichtung zur Vornahme der Vorsteuerberichtigung als auch eine Verpflichtung zur Vornahme der Umsatzsteuerberichtigung besteht (Senatsurteile vom 30.11.1995 - V R 57/94, BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206, unter II.2.a zur Berichtigungspflicht von Steuerbetrag und Vorsteuerabzug; vom 13.11.1986 - V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, unter II.2.b zur Berichtigungspflicht des Unternehmers, und vom 12.06.1975 - V R 42/74, BFHE 116, 201, BStBl II 1975, 755 zur Berichtigung der Vorsteuer, vgl. Leitsatz 1: "Eintritt der Berichtigungspflicht").
- 8 Diese Rechtsprechung hat der Senat erst kürzlich in seinem Urteil vom 16.01.2020 - V R 42/17 (BFHE 268, 287, BFH/NV 2020, 595, Rz 23) bestätigt und entschieden, dass "die Steuerbemessungsgrundlage immer dann zu vermindern [ist], wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung des Umsatzes die Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält".
- 9 Diese Auffassung steht auch im Einklang mit dem Unionsrecht. Nach den EuGH-Urteilen Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16 (EU:C:2017:1006, Rz 39, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 257), NLB Leasing vom 02.07.2015 - C-209/14 (EU:C:2015:440, Rz 35, HFR 2015, 819) sowie Almos Agrárkülkereskedelmi vom 15.05.2014 - C-337/13 (EU:C:2014:328, Rz 22, HFR 2014, 641) verpflichtet Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (im Streitfall: Vorgängerregelung in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) die Mitgliedstaaten grundsätzlich dazu, die Steuerbemessungsgrundlage jedes Mal dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält.
- 10 bb) Die von der Klägerin angeführten EuGH-Urteile enthalten keinerlei Aspekte, die zu einer anderen Beurteilung hinsichtlich des Berichtigungszeitpunkts führen könnten. Diese Urteile betreffen weder die Frage des Zeitpunkts für eine Berichtigung der Umsatzsteuer im Falle der Insolvenz noch ergibt sich aus ihnen ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Berichtigungszeitpunkts.
- 11 Wie das FG in seinem Urteil zu Recht ausgeführt hat, geht es im EuGH-Urteil Zabrus Siret SRL vom 26.04.2018 - C-81/17 (EU:C:2018:283, HFR 2018, 508) um die Frage, ob das nationale Recht eines Mitgliedstaates eine Berücksichtigung von (weiteren) Vorsteuerbeträgen deshalb ausschließen darf, weil der betreffende Besteuerungszeitraum bereits Gegenstand einer Steuerprüfung gewesen ist. Der vorliegende Streitfall betrifft jedoch nicht den prinzipiellen Ausschluss einer Korrektur der Mehrwertsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen, sondern den richtigen Zeitpunkt einer Berichtigung der Umsatzsteuer. Ausführungen zu einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr er eine Berichtigung vornehmen kann, sind der Entscheidung nicht zu entnehmen.
- 12 Nicht einschlägig sind auch die EuGH-Urteile Astone vom 28.07.2016 - C-332/15 (EU:C:2016:614, HFR 2017, 457) und Biosafe vom 12.04.2018 - C-8/17 (EU:C:2018:249, HFR 2018, 502). Diese befassen sich lediglich mit der Zulässigkeit und den Grenzen für nationale Ausschlussfristen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, nicht aber mit der Frage, ob eine unterlassene Mehrwertsteuerberichtigung in einem Folgejahr nachgeholt werden darf.

- 13** cc) Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang die Auffassung vertritt, die (engen) Grenzen für eine Beschränkung des Vorsteuerabzugs müssten entsprechend auch für die Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 und Abs. 2 UStG bzw. Art. 90 MwStSystRL gelten, ist zu berücksichtigen, dass auch beim Recht auf Vorsteuerabzug kein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunkts seiner Geltendmachung besteht. Der Senat hat im Urteil vom 13.02.2014 - V R 8/13 (BFHE 245, 263, BStBl II 2014, 595, Rz 24) entschieden, dass eine wahlweise Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in einem späteren Besteuerungszeitraum ausgeschlossen ist. Denn nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG hat der Unternehmer die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum abzuziehen, in dem sie entstanden ist (BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 28/08, BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, Leitsatz 1). Er kann sie somit nicht in späteren Besteuerungszeiträumen geltend machen (BFH-Urteil in BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, Rz 15). In diesem Urteil hat der Senat außerdem festgestellt, dass sich ein für den Steuerpflichtigen bestehendes Wahlrecht, den Vorsteuerabzug alternativ auch in einem späteren Besteuerungszeitraum geltend zu machen, auch nicht aus dem Unionsrecht ergibt (Senatsurteil in BFHE 245, 263, BStBl II 2014, 595, Rz 27). Das nationale Recht entspricht auch insoweit der Rechtsprechung des EuGH. Dieser hat mit Urteil Terra Baubedarf vom 29.04.2004 - C-152/02 (EU:C:2004:268, HFR 2004, 709) entschieden, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die Lieferung oder die Dienstleistung bewirkt wurde und in dem der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann.
- 14** dd) Entgegen der Ansicht der Klägerin führt der Ausschluss einer späteren Geltendmachung der Umsatzsteuerberichtigung auch nicht zu einem Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass die Feststellung des Zeitpunkts, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist, für den Gläubiger zwar schwierig sein kann, dass es ihm aber regelmäßig weder unmöglich noch unzumutbar ist, die maßgeblichen Umstände zu ermitteln: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird öffentlich bekannt gemacht und ist damit für den Gläubiger ebenso erkennbar wie ein substantiiertes Bestreiten der Forderung nebst Zahlungsverweigerung durch den Schuldner. Soweit die tatsächlichen Umstände der Uneinbringlichkeit dem Gläubiger ohne grobes Verschulden erst nach Bestandskraft der Umsatzsteuerfestsetzung bekannt werden, kommt eine Änderung der Festsetzung wegen neuer Tatsachen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO--) in Betracht. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit einer Berichtigung der Festsetzung für das Jahr des Eintritts der Uneinbringlichkeit bei Vorliegen der Voraussetzungen einer widerstreitenden Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 3 AO.
- 15** ee) Die Klägerin hat schließlich auch nicht hinreichend dargelegt, dass das Neutralitätsprinzip die Zulassung einer späteren (nachträglichen) Umsatzsteuerberichtigung erfordert. Ausführungen hierzu wären insbesondere deshalb notwendig gewesen, weil sowohl das materielle Recht als auch das Verfahrensrecht eine Berichtigung der Umsatzsteuer ausdrücklich vorsehen und damit sicherstellen, dass der Unternehmer letztendlich nur mit der auf die vereinnahmten Entgelte entfallenden Steuer belastet wird.
- 16** 2. Die Revision ist nicht deshalb wegen eines Verfahrensmangels nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen, weil das FG es --nach Auffassung der Klägerin-- unterlassen habe, die von ihr als Zeugin benannte Betriebsprüferin zur Praxis der Umsatzsteuerberichtigung bei den Finanzämtern zu befragen. Denn die Klägerin hat ihre Verfahrensrüge nicht in zulässiger Form erhoben.
- 17** a) Hat das FG --wie im Streitfall auf S. 19 zweiter Absatz-- im Urteil begründet, weshalb es von der Erhebung beantragter Beweise abgesehen hat, genügt zwar bereits die schlichte Rüge der Nichtbefolgung des Beweisantritts den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO (BFH-Beschlüsse vom 07.03.2013 - III B 134/12, BFH/NV 2013, 930; vom 26.11.2008 - IX B 122/08, BFH/NV 2009, 600, und vom 30.04.2009 - VII B 243/08, juris). Da es sich bei der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes um einen verzichtbaren Mangel (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung) handelt, muss jedoch --auch im Falle der o.g. Begründungserleichterung-- vorgetragen werden, dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der nächsten mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen sei. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sich dies aus dem Urteil oder dem Sitzungsprotokoll ergibt (BFH-Beschluss vom 19.01.2007 - IV B 51/05, BFH/NV 2007, 1089).
- 18** b) Im Streitfall ist weder aus dem Urteil oder dem Sitzungsprotokoll vom 26.09.2018 ersichtlich noch hat die Klägerin in ihrer Beschwerdeschrift dargelegt, dass die Nichterhebung des lediglich schriftsätzlich angebotenen Beweises in der mündlichen Verhandlung gerügt worden ist oder weshalb diese Rüge nicht möglich war. Es ist daher auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nicht als Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes anzusehen, wenn eine Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen wird (vgl. Beschluss

des BVerfG vom 19.02.1993 - 2 BvR 620/92, HFR 1993, 331). Ist damit auf die Rüge wirksam verzichtet worden, kann die Beschwerde bereits deshalb keinen Erfolg haben.

- 19** 3. Von einer Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 20** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de