

Urteil vom 17. April 2024, XI R 16/22

Mitwirkungspflichten des leistenden Unternehmers bei Abtretungen in Bauträgerfällen

ECLI:DE:BFH:2024:U.170424.XIR16.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 13b, UStG § 27 Abs 19 S 3, UStG § 27 Abs 19 S 4 Nr 4, AO § 37, AO § 47, AO § 218 Abs 2, BGB § 204, BGB § 215, BGB § 398, ZPO § 167, UStG § 27 Abs 19 S 4 Nr 1, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 25. April 2022, Az: 7 K 7239/19

Leitsätze

1. Im Rahmen der dem leistenden Unternehmer gemäß § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 des Umsatzsteuergesetzes obliegenden Mitwirkungspflichten hat dieser alles ihm Zumutbare zu tun, um dem Finanzamt die Realisation des abzutretenden Anspruchs gegen den Leistungsempfänger auf Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer zu ermöglichen.

2. Eine Verletzung dieser Mitwirkungspflichten, die der Erfüllungswirkung der Abtretung dieser Ansprüche entgegensteht, liegt nicht vor, wenn das Finanzamt ein Abtretungsangebot des leistenden Unternehmers ermessensfehlerhaft ablehnt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.04.2022 - 7 K 7239/19 aufgehoben.

Die Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 vom 24.08.2020 werden dahingehend geändert, dass zur Umsatzsteuer für 2012 ein Guthaben in Höhe von ... € und zur Umsatzsteuer für 2013 ein Guthaben in Höhe von ... € festgestellt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Die Beteiligten streiten darüber, ob eine Abtretung gemäß § 27 Abs. 19 Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an Zahlungen statt wirkt.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Ihr Unternehmensgegenstand ist die Herstellung von Estrichen. Sie war in den Jahren 2012 und 2013 für verschiedene Bauträger tätig. Diese meldeten die auf die Umsätze der Klägerin entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Leistungsempfänger gemäß § 13b UStG an und führten die Umsatzsteuer ab.
3. Nach Ergehen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) beantragten mehrere Bauträger gegenüber den für sie zuständigen Finanzämtern die Erstattung der für die Umsätze der Klägerin jeweils angemeldeten und abgeführten Umsatzsteuer. Hierbei handelte es sich unter anderem um die Umsatzsteuer aus den in den Jahren 2012 an die ... GmbH & Co. KG (G) sowie 2013 an die ... GmbH & Co. KG (F) ausgeführten Umsätzen der Klägerin in Höhe von (netto) ... € beziehungsweise ... € und dementsprechende Steuerbeträge von ... € beziehungsweise ... €.
4. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) teilte der Klägerin im November 2014 mit, dass G und F die Erstattung der für Leistungen der Klägerin nach § 13b UStG einbehaltenen und abgeführten Umsatzsteuern für 2012 und 2013 beantragt hätten. Das FA forderte die Klägerin zugleich auf, berichtigte Steuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 einzureichen, und wies unter anderem darauf hin, dass sie berichtigte Rechnungen (mit Steuerausweis) erstellen und den sich gegen den jeweiligen Leistungsempfänger zusätzlich (in Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer) ergebenden Zahlungsanspruch abtreten könne.
5. Die Klägerin bezweifelte zunächst die Authentizität dieses Anschreibens, berief sich auf Vertrauensschutz gemäß § 176 der Abgabenordnung (AO) und brachte gegenüber dem FA ferner vor, § 27 Abs. 19 UStG sei möglicherweise nicht verfassungskonform. Zugleich erklärte die Klägerin ihre Bereitschaft, nach einer einvernehmlichen Lösung zu suchen. Das FA übersandte unter dem 08.12.2014 sein Anschreiben an die Klägerin erneut. Die Klägerin teilte dem FA hierauf mit, dass sie sich auf Vertrauensschutz gemäß § 176 AO berufe.

6. Im März 2015 stellte die Klägerin, die grundsätzlich an ihrer bisher vertretenen Rechtsauffassung festhielt, gegenüber dem FA in Aussicht, geänderte Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis zu erstellen und einen Abtretungsvertrag zu unterzeichnen. Eine Erklärung, dass die Umsatzsteuerbeträge nicht streitbefangen seien, könne sie jedoch nicht abgeben. Ihrer Bitte, einen Termin für ein Gespräch zu vereinbaren, kam das FA nicht nach.
7. Das FA kündigte der Klägerin an, geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2012 und 2013 zu erlassen. Es legte ferner dar, entsprechende Abtretungen anzunehmen, wenn die Klägerin korrigierte Rechnungen vorlege, den Leistungsempfänger informiere und die abgetretenen Forderungen nicht streitbefangen seien. Die Klägerin teilte dem FA hierauf wiederum mit, sie könne nicht unterzeichnen, dass die Forderungen nicht streitbefangen seien. Zugleich wies die Klägerin erneut auf ihre Bereitschaft, eine einvernehmliche Lösung zu suchen, hin und bat abermals, ohne Erfolg, um ein Gespräch an Amtsstelle.
8. Die Umsatzsteuerbescheide für 2012 und 2013 wurden am 15.09.2015 unter Berücksichtigung der Umsätze der Klägerin, für die die Steuerschuldnerschaft der Bauträger nach § 13b UStG rückgängig zu machen war, geändert.
9. Im Mai 2016 teilte das FA der Klägerin unter anderem mit, dass es gehalten sei, das landeseinheitliche Muster eines Abtretungsvertrags zu verwenden. Abtretungen würden grundsätzlich angenommen, wenn die in den einzelnen Abtretungsverträgen aufgelisteten Voraussetzungen erfüllt seien. Die Klägerin übersandte hierauf einen nicht diesem Muster entsprechenden Abtretungsvertrag und erläuterte, weshalb sie nicht erklären könne, dass die Forderungen nicht streitbefangen seien.
10. Am 08.08.2016 erließ das FA erneut Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2012 und 2013, die weitere Umsätze, für die die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG rückgängig zu machen war, berücksichtigten. Das FA teilte anschließend auf die den Verbleib des von der Klägerin zuvor übersandten Abtretungsvertrags betreffende Nachfrage dieser mit, dass es nur Abtretungsverträge anerkennen könne, die seinem Muster entsprächen. Die Klägerin erwiderte, diese Verträge aufgrund der Klausel, die Forderungen seien nicht streitbefangen, nicht unterschreiben zu können.
11. Das FA setzte die Klägerin im März 2017 und Juni 2017 davon in Kenntnis, dass es das zuständige Ministerium zwecks Abweichung vom landeseinheitlichen Abtretungsvertrag kontaktiert habe, und legte im Oktober 2017 der Klägerin geänderte Muster von Abtretungsverträgen vor. Zugleich teilte das FA mit, dass für einen Teil der Sachverhalte eine Abtretung mit Wirkung an Zahlungs statt aus seiner Sicht nicht mehr möglich sei, weil die Klägerin ihre Mitwirkungspflichten verletzt habe.
12. Die Klägerin änderte am 19.12.2017 die Rechnungen gegenüber G und F und reichte am 21.12.2017 die erforderlichen Unterlagen sowie Abtretungen beim FA ein. Das FA nahm die Abtretungen am 22.12.2017 an, verweigerte aber die Anerkennung an Zahlungs statt. Am 11.01.2018 erließ das FA Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013, gegen die die Klägerin Einspruch einlegte.
13. Das FA setzte nach mehreren Änderungen die Umsatzsteuer für 2012 und 2013 zuletzt mit Änderungsbescheiden vom 14.08.2018 und 10.07.2019 fest. Die Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 vom 11.01.2018 wurden ebenfalls mehrfach geändert. Die verbleibende Zahllast (nicht getilgter Rückstand) betrug ... € beziehungsweise ... €. Das FA lehnte die Erfüllungswirkung der erfolgten Abtretungen dabei endgültig ab (Einspruchsentscheidung vom 29.11.2019).
14. Mit ihrer Klage machte die Klägerin unter anderem geltend, dass durch die Abtretung ihrer Forderungen die Ansprüche aus den entsprechenden Umsatzsteuerfestsetzungen jeweils zum Fälligkeitstag getilgt worden seien. Im Laufe des Klageverfahrens hat das FA unter dem 24.08.2020 die Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 erneut geändert. Nunmehr wurde für 2012 und 2013 jeweils eine verbleibende Zahllast (nicht getilgter Rückstand) in Höhe von ... € ausgewiesen.
15. Das Finanzgericht (FG) gab der darauf gerichteten Klage, in den zuletzt am 24.08.2020 geänderten Abrechnungsbescheiden zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 ein Guthaben in Höhe von ... € beziehungsweise ... € festzustellen, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1717 veröffentlichten Urteil aus anderen Gründen teilweise statt, wies die Klage aber im hier maßgeblichen Streitpunkt ab. Es war der Ansicht, dass die Klägerin ihren Mitwirkungspflichten im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG, zu denen auch der zeitgerechte Abschluss der Abtretungsvereinbarung gehöre, nicht in der gebotenen Weise nachgekommen sei. Aufgrund der Verzögerung des Abschlusses der Abtretungsvereinbarung durch die Klägerin sei von einer Verletzung der Mitwirkungspflichten auszugehen, die dem Eintritt der Erfüllungswirkung entgegenstehe.
16. Mit Beschluss vom heutigen Tag - XI B 66/22 hat der erkennende Senat über die Beschwerde des FA wegen Urteilsberichtigung entschieden und das FG-Urteil nach § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dahin geändert, dass es auf Seite 7 in Absatz 9 heißen muss "Am 07.10.2019 änderte der Beklagte die Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer 2012 und 2013 erneut".
17. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
18. Der Gesetzgeber habe in § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG keine Regelungen zur Mitwirkungspflicht getroffen. Aus der Vorschrift sei nicht zu entnehmen, in welchem Zeitraum die Abtretung der Forderung ohne Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht zu erfolgen habe. Auch zum Inhalt eines Abtretungsvertrags sei in § 27 Abs. 19 UStG nichts geregelt. Jedenfalls habe sie, die Klägerin, nicht versichern können, dass --wie es das FA ursprünglich gefordert

habe-- die Forderungen gegenüber den Bauträgern nicht streitbefangen seien. Da das FA erst nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16 (BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760) unter dem 27.10.2017 geänderte Muster von Abtretungsverträgen übersandt habe, habe eine Abtretung auch erst Ende 2017 nach Prüfung und Zusammenstellung aller notwendigen und geforderten Unterlagen erfolgen können. Außerdem habe sie, die Klägerin, dem FA ständig angeboten, über eine einvernehmliche Lösung zu sprechen. Das FG habe bei seiner Urteilsfindung die als behördliche Pflichtverletzung zu wertende Verweigerung des FA nicht berücksichtigt.

19. Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die zuletzt am 24.08.2020 geänderten Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 dahingehend zu ändern, dass zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 ein Guthaben in Höhe von ... € beziehungsweise ... € festgestellt wird.
20. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
21. Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Das FG habe zu Recht angenommen, dass die Klägerin ihre Mitwirkungspflichten im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG verletzt habe. Die betreffenden Abtretungen seien erst am 21.12.2017 und damit erhebliche Zeit nach Anhörung am 17.11.2014 sowie 08.12.2014 und Festsetzung der Steuerbeträge am 15.09.2015 angeboten worden. Obgleich die Abtretungen noch am 22.12.2017 an das Bauträgerfinanzamt weitergeleitet worden seien, sei diesem keine ausreichende Zeit mehr zur Verfügung gestanden, noch im Jahr 2017 eine Prüfung in der Sache vorzunehmen. Am 09.01.2018 habe das Bauträgerfinanzamt mitgeteilt, dass nach Guthabenauszahlung an die Bauträger am 24.09.2015 kein Guthaben mehr zur Aufrechnung zur Verfügung gestanden habe. Die nachfolgende zivilrechtliche Geltendmachung der Forderungen gegen die Bauträger sei am Eintritt der zivilrechtlichen Verjährung zum 31.12.2017, auf die sich die Bauträger berufen hätten, gescheitert. Die erfolgreiche Geltendmachung der Forderungen gegen die Bauträger sei letztlich durch das nicht zeitgerechte Handeln der Klägerin verhindert worden.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass den am 22.12.2017 erfolgten Abtretungen der gegen F und G bestehenden Ansprüche auf Zahlung der gesetzlichen Umsatzsteuer keine Erfüllungswirkung zukomme, weil die Klägerin ihre Mitwirkungspflichten im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 Nr. 4 UStG nicht erfüllt habe. Da diese Abtretungen an Zahlungen statt wirken, sind die betreffenden Steueransprüche dadurch bereits getilgt worden, so dass durch Überweisung und Umbuchung vom 07.01.2020 beziehungsweise 05.03.2020 ein Guthaben zur Umsatzsteuer für 2012 und 2013 in Höhe von ... € beziehungsweise ... € entstanden ist. Die angefochtenen Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer 2012 und 2013 vom 24.08.2020, die nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden sind, sind dementsprechend zu ändern.
2. 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass das FA zum Erlass eines Abrechnungsbescheids berechtigt und verpflichtet war.
3. a) Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) betreffen, entscheidet die Finanzbehörde nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO durch Abrechnungsbescheid. Dies gilt nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO auch, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) betrifft. Ein Abrechnungsbescheid ergeht unter anderem dann, wenn die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) und ihr Erlöschen (§ 47 AO) streitig sind (vgl. BFH-Urteile vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rz 14; vom 18.02.2020 - VII R 39/18, BFHE 268, 391, BStBl II 2023, 224, Rz 22; vom 24.05.2023 - XI R 45/20, BFHE 281, 185, BStBl II 2023, 1082, Rz 17). Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen nach § 47 AO insbesondere durch Zahlung (§§ 224, 224a, 225 AO). Ein Schuldverhältnis erlischt auch, wenn der Gläubiger eine andere als die geschuldete Leistung an Erfüllung statt annimmt (§ 364 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Einer Zahlung im Sinne des § 47 AO steht die Wirkung eines Vorgangs an Zahlungen statt gleich, wie sie § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG für die Abtretung des Anspruchs des Leistenden gegen den Leistungsempfänger auf Nachzahlung der Umsatzsteuer ausdrücklich vorsieht. Die Klärung, ob eine solche Abtretung Erfüllungswirkung entfaltet, erfolgt im Festsetzungsverfahren nicht (vgl. zur Klärung der Wirksamkeit der Aufrechnung gegenüber Bauträgern BFH-Urteile vom 23.01.2019 - XI R 21/17, BFHE 264, 60, BStBl II 2019, 354, Rz 26; vom 24.05.2023 - XI R 45/20, BFHE 281, 185, BStBl II 2023, 1082, Rz 18). Hierüber ist durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO zu entscheiden (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 47).
4. b) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für den Erlass eines Abrechnungsbescheids vor. Zwischen den Beteiligten ist im Revisionsverfahren allein noch streitig, ob --was das Erhebungsverfahren betrifft-- die vom FA am 22.12.2017 angenommenen Abtretungen der Klägerin vom 21.12.2017 der gegen F und G bestehenden zivilrechtlichen Ansprüche auf Zahlung der gesetzlichen Umsatzsteuer gemäß § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG an Zahlungen statt wirken.
5. 2. Das FG hat allerdings zu Unrecht angenommen, dass den im Revisionsverfahren noch im Streit stehenden Abtretungen nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG keine Erfüllungswirkung zukomme, weil die Klägerin ihre Mitwirkungspflichten verletzt habe. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

6. a) Nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG wirkt die Abtretung an Zahlungs statt, wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt (Nr. 1), die Abtretung an das FA wirksam bleibt (Nr. 2), der Leistende dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis anzeigt, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat (Nr. 3) und der Leistende seiner Mitwirkungspflicht nachkommt (Nr. 4).
7. b) Die Wirkung der Abtretung an Zahlungs statt ist --anders als das FG angenommen hat-- nicht wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG ausgeschlossen.
8. Was im Einzelnen Inhalt der in § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG genannten Mitwirkungspflichten ist, ist weder dem Gesetzestext noch der Gesetzesbegründung (BTDrucks 18/1995, S. 111) zu entnehmen. Die in § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG bezeichneten Mitwirkungspflichten beziehen sich auf § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG, in dessen Rahmen der leistende Unternehmer alles ihm Zumutbare zu tun hat, um dem FA die Realisation des abgetretenen zivilrechtlichen Anspruchs zu ermöglichen. Der leistende Unternehmer muss ihnen nachgekommen sein, damit die Abtretung seiner Forderung auf Umsatzsteuernachzahlung Erfüllungswirkung entfalten kann. Dem Fiskus soll die Möglichkeit gegeben werden, die nachträgliche Steuererstattung an den Leistungsempfänger zu kompensieren, indem die Finanzbehörde der Steuererstattung in gleicher Höhe einen Gegenanspruch entgegenhalten kann (vgl. dazu FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 04.09.2019 - 7 K 7194/18, EFG 2019, 1797, Rz 45 ff.; vom 07.12.2020 - 7 K 7211/18, EFG 2021, 891, Rz 42 ff.; FG Münster, Urteil vom 01.07.2021 - 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rz 91; jeweils m.w.N.). Es soll mithin die Situation herbeigeführt werden, die bestanden hätte, wenn alle Beteiligten von Anfang an von der zutreffenden materiellen Rechtslage ausgegangen wären. Dann hätte der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer zusätzlich zur vereinbarten Nettovergütung an den leistenden Unternehmer gezahlt und der Leistende sie an den Fiskus abgeführt (vgl. dazu FG Münster, Urteil vom 01.07.2021 - 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rz 91, m.w.N.). Der leistende Unternehmer hat daher im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten die Informationen und vertraglichen Unterlagen, insbesondere die Höhe des möglichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs betreffend, dem FA bereitzustellen, damit es die Umsatzsteuer vom Bauträger nachfordern kann (vgl. dazu FG Münster, Urteile vom 15.03.2016 - 15 K 3669/15 U, EFG 2016, 849, Rz 24, Revisionen der Klägerin und des FA durch BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760 als unbegründet zurückgewiesen; vom 01.07.2021 - 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rz 91).
9. c) Gemessen daran ist die Klägerin ihren Mitwirkungspflichten in der nach § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG gebotenen Weise nachgekommen.
10. aa) Es trifft zwar zu, dass sich die Klägerin zunächst auf Vertrauensschutz berufen hat. Allerdings hat die Klägerin ihre Haltung bereits im Jahr 2015 geändert. Vor allem aber hat die Klägerin dem FA bereits im Jahr 2016 einen Abtretungsvertrag übersandt. Dieses Angebot auf Abschluss eines Abtretungsvertrags im Sinne des § 398 Satz 1 BGB hat das FA ermessenswidrig nicht angenommen. Das FA war verpflichtet, die ihm von der Klägerin angebotene Abtretung anzunehmen, obwohl die Klägerin nicht versichern konnte, dass die gegenüber G und F bestehenden Ansprüche auf Zahlung der gesetzlichen Umsatzsteuer nicht streitbefangen waren.
11. Für den Fall, dass ein ordnungsgemäßes Abtretungsangebot vorliegt, ist das Ermessen des FA, ob es die Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG annimmt, bereits aus Gründen des Unionsrechts auf null reduziert, so dass der leistende Unternehmer für die in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG umschriebene Fallgestaltung (Annahme einer Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung und Mitwirkung des leistenden Unternehmers bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs) einen Rechtsanspruch auf Annahme seines Abtretungsangebots hat (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 65).
12. bb) Das Angebot der Klägerin war ordnungsgemäß, obwohl die Klägerin zu diesem Zeitpunkt noch keine geänderten Rechnungen mit Steuerausweis gegenüber G und F erteilt hatte, weil die Rechnungserteilung mit Steuerausweis nicht Voraussetzung für die Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ist, sondern nur Bedingung für die besondere Erfüllungswirkung nach § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 68).
13. cc) Das FA durfte die Annahme der Abtretung auch nicht mit der Begründung ablehnen, dass die Klägerin nicht versichert hat, dass die gegenüber G und F bestehenden Ansprüche auf Zahlung der gesetzlichen Umsatzsteuer nicht streitbefangen waren. Da der einfachgesetzliche Ausschluss des abgabenrechtlichen Vertrauensschutzes nach § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG nur dann mit den unionsrechtlichen Vorgaben im Einklang steht, wenn dem leistenden Unternehmer hieraus keine Nachteile entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 37), ist das Realisationsrisiko letztlich dem Fiskus zuzuweisen. Es darf nicht zu Lasten des leistenden Unternehmers gehen, wenn die Realisation scheitert, weil keine wirksame Aufrechnung vorgenommen werden kann und eine Durchsetzung der Forderung auf anderem Wege scheitert (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 01.07.2021 - 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rz 94). Steht dem leistenden Unternehmer kein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zu, darf das FA die Steuerfestsetzung nicht nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG ändern (vgl. BFH-Urteile vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760; vom 31.01.2024 - V R 24/21, BFH/NV 2024, 742).
14. Daher reduzierte sich das dem FA nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eingeräumte Ermessen auf null, so dass seine Entscheidung, dieses zunächst von der Klägerin abgegebene Abtretungsangebot nicht anzunehmen, ermessensfehlerhaft war (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760,

Rz 66).

15. dd) Weiter berücksichtigt der Senat zu Lasten des FA, dass gemäß § 215 BGB die Verjährung die Aufrechnung nicht ausschließt, wenn der Anspruch in dem Zeitpunkt noch nicht verjährt war, in dem erstmals aufgerechnet werden konnte (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 08.11.2011 - XI ZR 341/10, Monatsschrift für Deutsches Recht 2012, 110, Rz 10 f; BFH-Urteil vom 31.01.2024 - V R 24/21, BFH/NV 2024, 742, Rz 18; Urteil des FG Münster vom 17.06.2020 - 15 K 3839/17 AO, EFG 2020, 1288, Rz 62 ff.). Die Vorschrift lässt die Aufrechnung auch mit verjährten Ansprüchen zu, wenn die Aufrechnungslage in noch unverjährter Zeit bestanden hat. Dass es dazu im Streitfall nicht gekommen ist, beruht nach Mitteilung des Baurträgerfinanzamts darauf, dass nach Guthabenauszahlung an die Baurträger am 24.09.2015 kein Guthaben mehr zur Aufrechnung zur Verfügung gestanden habe.
16. Das Baurträgerfinanzamt hat bei der Auszahlung schlicht die seinerzeit bestehende Weisung nicht beachtet, dass eine Entscheidung über den (anteiligen) Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers bis zur Rückmeldung des jeweils für den leistenden Unternehmer zuständigen Finanzamts über das Vorliegen einer (wirksamen) Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG zurückgestellt werden soll (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz 15). Später hat das BMF die Weisung dadurch ergänzt, dass Leistungsempfängern beantragte Umsatzsteuererstattungen --unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben und des unionsrechtlichen Neutralitätsgebots-- nur gewährt werden, soweit sie die nachträgliche Zahlung der fraglichen Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer nachweisen oder mit dem Erstattungsanspruch gegen nach § 27 Abs. 19 UStG vom leistenden Unternehmer an die Finanzbehörde abgetretene (zivilrechtliche) Forderungen aufgerechnet werden kann; im Übrigen bestand die Weisung, die Umsatzsteuererstattung abzulehnen (BMF-Schreiben vom 26.07.2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a). Soweit sich die Finanzverwaltung durch Auszahlung der Guthaben nicht an die Weisung vom 31.07.2014 gehalten und sich dadurch des möglichen Schutzes des § 215 BGB freiwillig selbst begeben hat, obwohl die Klägerin eine Abtretung nicht endgültig abgelehnt hatte, kann dies nicht zu Lasten der Klägerin gehen.
17. ee) Auch konnte im Hinblick auf den mit der Abtretung verbundenen Zweck des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG, es dem Fiskus grundsätzlich zu ermöglichen, dem Erstattungsbegehren des Leistungsempfängers eine Gegenforderung in gleicher Höhe entgegenzusetzen oder ein bereits erstattetes Guthaben zurückzuverlangen, selbst noch mit der von der Klägerin am 21.12.2017 abgegebenen Erklärung, die mit Ablauf des 31.12.2017 verjährten Forderungen gegen G und F abzutreten, erreicht werden.
18. Das FA hat dieses Abtretungsangebot am 22.12.2017 angenommen und am selben Tag das Baurträgerfinanzamt hiervon in Kenntnis gesetzt. Dem Baurträgerfinanzamt wäre es daher noch möglich und auch unter Berücksichtigung der bevorstehenden Weihnachtsfeiertage und des Jahreswechsels zumutbar gewesen, diese Ansprüche gegenüber G und F noch vor dem 31.12.2017 geltend zu machen und verjährungshemmende Maßnahmen im Sinne des § 204 BGB zu ergreifen, zum Beispiel eine Klage gegen G und F zu erheben (§ 204 Abs. 1 Nr. 1 BGB) oder einen Mahnbescheid zu beantragen (§ 204 Abs. 1 Nr. 3 BGB). Die Hemmung der Verjährung wäre auch eingetreten, wenn die Klage oder der Mahnbescheid erst im Jahr 2018 zugestellt worden wären, da in diesen Fällen die Hemmung der Verjährung nach § 167 der Zivilprozessordnung bereits mit Eingang des Antrags oder der Erklärung eintritt, wenn die Zustellung demnächst erfolgt.
19. Die Tatsache, dass die Klägerin die Forderungen erst am 21.12.2017 an das FA abgetreten hat, hatte daher nicht zwingend zur Folge, dass die Forderungen gegenüber G und F nicht mehr hätten realisiert werden können. Der Klägerin kann daher auch nicht der Vorwurf gemacht werden, nicht im gebotenen Maße an der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG mitgewirkt zu haben. Es ist ihr nicht zuzurechnen, wenn das Baurträgerfinanzamt an den im Jahr 2017 verbleibenden Arbeitstagen organisatorisch nicht mehr in der Lage war, unverzüglich verjährungshemmende Maßnahmen zu ergreifen.
20. ff) Außerdem musste der Klägerin als Bauleistender zugestanden werden, dass sie die anfangs vielfach rechtlich in Zweifel gezogene Norm des § 27 Abs. 19 UStG bis zur Klärung ihrer Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit durch das BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16/16, V R 24/16 (BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760) zunächst kritisch hinterfragte. Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG kann jedenfalls ebenso wenig darin gesehen werden, dass die Klägerin die Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieser Rechtsnorm und ihrer Anwendung teilte. Es konnte von der Klägerin nicht erwartet werden, dass --wie es das FG dagegen angenommen hat-- sie unmittelbar nach Kenntniserlangung über die Erstattungsanträge der G und F und deren Rechtsfolgen mit Schreiben des FA vom November 2014 die Abtretung erklärte und geänderte Rechnungen ausstellte.
21. gg) Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin seit 2015 wiederholt erklärt hat, an einer einvernehmlichen Lösung interessiert zu sein, und hierzu mehrfach sowohl das FA als auch den Abteilungsleiter Umsatzsteuer des Ministeriums der Finanzen des Landes um ein Gespräch an Amtsstelle ersucht hat, was ihr jeweils verwehrt wurde. Dies zeigt, dass die Klägerin ihrer Pflicht, im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG mitzuwirken, nachgekommen ist. Für eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten bleibt im Hinblick auf die behördliche Gesprächsverweigerung insoweit kein Raum.
22. 3. Da das Urteil des FG danach keinen Bestand haben kann, bedarf es vorliegend keiner Entscheidung darüber, ob --was die Klägerin mit ihrer Revision ferner als Verfahrensfehler rügt-- das FG bei seiner Urteilsfindung es unterlassen habe, die aus ihrer Sicht als behördliche Pflichtverletzung zu wertende Gesprächsverweigerung des FA zu berücksichtigen.

23. 4. Die Sache ist spruchreif.
24. a) Die weiteren Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG liegen vor.
25. aa) Die Klägerin hat gemäß § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 UStG als leistende Unternehmerin gegenüber den Leistungsempfängern G und F am 19.12.2017 geänderte Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis erteilt.
26. bb) Die gegenüber G und F bestehenden Ansprüche auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer hat die Klägerin am 21.12.2017 dem FA nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG zur Abtretung angeboten. Das FA hat diese Abtretungen am 22.12.2017 angenommen. Die Abtretungen sind nach § 398 Satz 1 BGB wirksam erfolgt und im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 2 UStG auch wirksam geblieben. Gegenteiliges ist weder vom FG festgestellt noch vorgetragen oder ersichtlich.
27. cc) Außerdem steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass die Abtretungen gegenüber G und F unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wurden, dass eine Zahlung an die Klägerin als die leistende Unternehmerin keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat. Aus den Akten ergibt sich, dass die Klägerin die unter dem 19.12.2017 geänderten Rechnungen jeweils mit Schreiben vom 20.12.2017 an G und F versendet hat mit dem Hinweis, dass die jeweilige Forderung aus der geänderten Rechnung an das zuständige FA abgetreten ist und eine Zahlung an sie, die Abtretende, keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat. Die Klägerin hat das FA mit Schreiben vom 21.12.2017 auch darüber in Kenntnis gesetzt, dass es diese Hinweise gegenüber G und F erteilt hat. Gegenteiliges ist auch insoweit weder vom FG festgestellt noch vorgetragen oder ersichtlich.
28. b) Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Klage ist in vollem Umfang stattzugeben.
29. 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
30. 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de