

Urteil vom 12. November 2014, X R 39/13

Zu Unrecht erstattete Vorsteuern sind Betriebseinnahmen - Einkunftsartbezogene Beurteilung bei späterer Rückzahlung von fehlerhaft erstatteten Vorsteuerbeträgen

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 11 Abs 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 8 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , UStG § 15, UStG § 15

vorgehend FG Nürnberg, 18. July 2013, Az: 7 K 1666/10

Leitsätze

1. NV: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führt eine Umsatzsteuererstattung bei dem Empfänger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum zu Betriebseinnahmen. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn den zugrunde liegenden Zahlungen und damit dem Vorsteuerabzug zu einem späteren Zeitpunkt die steuerliche Anerkennung versagt wird und der Steuerpflichtige die erhaltene Vorsteuererstattung zurückzahlen muss .
2. NV: Die Rückzahlung fehlerhaft erstatteter Vorsteuerbeträge wegen fehlender Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart, in der die Vorsteuer zu Unrecht geltend gemacht wurde, nach den im EStG vorgesehenen Regelungen zu beurteilen .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In den Streitjahren erzielte die Klägerin aus einer Beratungstätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ab dem Jahr 2004 war auch der Kläger im Bereich der Unternehmensberatung gewerblich tätig. Die Kläger ermittelten ihre Gewinne jeweils durch Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Kläger haben in den Streitjahren Zahlungen an ihren Sohn (S) aufgrund eines mit ihm abgeschlossenen Freier-Mitarbeiter-Vertrages geleistet und als Betriebsausgaben abgezogen. Die in den entsprechenden Rechnungen des S gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wurde von den Klägern als Vorsteuer gemäß § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geltend gemacht.
- 3 In der für die Jahre 2002 bis 2006 durchgeführten Prüfung im Wege der betriebsnahen Veranlagung kam der Prüfer zum Ergebnis, dem Vertragsverhältnis mit S sei die steuerliche Anerkennung zu versagen, weil es einem Drittvergleich nicht standhalte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ infolgedessen die von S in Rechnung gestellten Beträge einschließlich der ausgewiesenen Umsatzsteuer nicht mehr als Betriebsausgaben zum Abzug zu. Dementsprechend wurden am 28. November 2008 die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert. Die von ihm aufgrund der Rechnungen des S bislang erstatteten Vorsteuerbeträge sah das FA dabei weiterhin als betrieblich veranlasste Einnahmen an.
- 4 Die die Klägerin betreffenden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2005 und 2006 wurden am 27. November 2008 geändert, die Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 in Bezug auf den Kläger erfolgte am 28. November 2008.
- 5 Die Kläger wandten sich im Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide u.a. gegen die Qualifikation der Vorsteuererstattungen als Betriebseinnahmen. Sie waren und sind der Auffassung, die Vorsteuererstattungen sowie deren Rückgängigmachung seien keine betrieblich veranlassten Vorgänge. Es handele sich vielmehr um die Rückabwicklung einer zunächst als steuerwirksam behandelten Leistungsbeziehung mit ihrem Sohn, die jedoch in Wirklichkeit ein rein in der Privatsphäre liegender Vorgang sei. Insofern dürften diese Vorgänge die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht beeinflussen und müssten zu dem Zeitpunkt eliminiert werden, in dem

sie das betriebliche Ergebnis beeinflusst hätten. So habe auch der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 13. November 1986 IV R 211/83 (BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374) für den Fall der Rückzahlung einer --aufgrund der fehlgeschlagenen Option zur Umsatzsteuer-- zu Unrecht erhaltenen Vorsteuer entschieden, ein Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung scheide aus, wenn schon bei der Geltendmachung des vorgeblichen Vorsteuerabzugsanspruchs eine unwirksame Option gegeben sei, da der ausgezahlte Betrag nur der privaten Sphäre habe zufließen können.

- 6** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Für die Verpflichtung zur Erfassung von Vorsteuererstattungsansprüchen als Betriebseinnahmen sei der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Erstattungsbeträge maßgeblich. Unerheblich sei demgegenüber, ob der Zufluss zu Recht erfolgt sei. Eine eventuelle Korrektur des Betriebsergebnisses habe über die berichtigten Umsatzsteuerbescheide zu erfolgen, die dann im Zeitpunkt der Umsatzsteuernachzahlungen zu ertragsteuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben führten. Das Urteil des BFH in BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374 sei zu einer fehlgeschlagenen Option zur Umsatzsteuer ergangen und könne nicht mit dem streitgegenständlichen Fall der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben verglichen werden. Das FA habe vorliegend die Vorsteuerbeträge an einen bestehenden Betrieb erstattet; diese Erstattungen seien nur in der unternehmerischen und nicht in einer privaten Sphäre möglich.
- 7** Die Kläger begründen ihre Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Das FA --und ihm folgend das FG-- hätten die echten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG und die unechten Vorsteuerbeträge, d.h. die rechtswidrig erlangten Vorsteuererstattungen, zu Unrecht gleich behandelt. Die echten Vorsteuerbeträge lägen nur vor, soweit die Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt worden seien; sie seien im betrieblichen und unternehmerischen Bereich begründet. Im Gegensatz dazu hätten die unechten Vorsteuererstattungen --wie im Streitfall-- überhaupt nichts mit dem Betrieb oder dem Unternehmen zu tun. Sie seien Ausfluss von privaten Vorgängen. Weder die Tatsache, dass das FA die Umsatzsteuer erstattet habe, noch die bloße Bezeichnung als Vorsteuer könnten einen durch den Betrieb der Kläger veranlassten Zufluss begründen.
- 8** Würden diese rechtswidrig erhaltenen, auf privaten Vorgängen beruhenden Erstattungen weiterhin als betrieblich veranlasste Zuflüsse und damit als Betriebseinnahmen die nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinne der Streitjahre erhöhen, hätte dies zur Folge, dass in den Streitjahren privat veranlasste Vorgänge das Betriebsergebnis beeinflussten und damit Zuflüsse, die dem Privatvermögen zuzurechnen seien, der Besteuerung unterworfen würden. Dies verstoße sowohl gegen § 2 Abs. 1 EStG als auch gegen § 4 Abs. 3 EStG. § 11 EStG regle lediglich die zeitliche Erfassung der Zuflüsse und Abflüsse innerhalb der vom Einkommensteuerrecht erfassten Einkunftsarten; die Vorschrift könne jedoch nicht die zeitliche Einordnung von Vorgängen normieren, die vom Einkommensteuerrecht nicht erfasst würden.
- 9** Im Streitfall hätten sie, die Kläger, ebenso wie die Klägerin in dem der BFH-Entscheidung in BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374 zugrunde liegenden Sachverhalt unberechtigt die Anerkennung von Vorsteuerbeträgen verlangt. Dementsprechend könne die Auszahlung durch das FA nur der Privatsphäre zuzuordnen sein, so dass eine Erfassung der Einnahme im Rahmen der Einkunftsarten ausscheide. Unter Berücksichtigung der Entscheidungsgründe in BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374 sei bei der Qualifikation des Rückabwicklungsvorganges nicht von derjenigen Rechtslage auszugehen, wie sie bei der ursprünglichen Behandlung der Fremdleistungen gegeben gewesen sei, sondern von der Rechtslage, wie sie sich darstelle, nachdem den strittigen Fremdleistungen von Anfang an die steuerliche Anerkennung versagt worden sei.
- 10** Das FG begründe den betrieblich veranlassten Zufluss letztlich mit der Tatsache, dass die Vorsteuerbeträge an einen bestehenden Betrieb erstattet worden seien. Diese Auffassung hätte indes zur Folge, dass alle an einen bestehenden Betrieb geleisteten Zahlungen, d.h. alle Zugänge auf betriebliche Konten, Betriebseinnahmen seien, während umgekehrt alle aus einem bestehenden Betrieb abgeflossenen Ausgaben Betriebsausgaben darstellten. Eine solche Auffassung stehe nicht im Einklang mit dem Gesetz und der Rechtsprechung; vielmehr sei bei jedem einzelnen Zugang zu prüfen, ob diese Vorgänge durch den Betrieb veranlasst seien.
- 11** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 28. November 2008 für die Jahre 2002, 2003, 2005 und 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. September 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die erstatteten Vorsteuerbeträge gemindert werden und die jeweilige Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 12** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG ist zwar im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die vom FA erstattete Umsatzsteuer, die in den Rechnungen des Sohnes der Kläger ausgewiesen worden war, bei diesen zu Betriebseinnahmen geführt hat (unter 1.). Daran hat sich auch dadurch nichts geändert, dass das FA im Jahr 2008 den geltend gemachten Zahlungen an S samt der von ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer den steuerlichen Abzug versagt hat (unter 2.). Anhand der bislang getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat aber nicht abschließend beurteilen, zu welchem Zeitpunkt die Kläger die entsprechenden Vorsteuererstattungsbeträge tatsächlich vereinnahmt haben (unter 3.).
- 15** 1. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenüberzustellen. Eine einheitliche Bestimmung des Begriffs der Betriebseinnahmen enthält das EStG nicht. In Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG sind darunter alle Zugänge in Geld oder Geldeswert zu verstehen, die durch den Betrieb veranlasst sind (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 14. März 1989 I R 83/85, BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; vom 13. März 1991 X R 24/89, BFH/NV 1991, 537, und vom 9. Oktober 1996 XI R 35/96, BFHE 181, 309, BStBl II 1997, 125). Betrieblich veranlasst ist ein solcher Wertzuwachs, wenn er in einem nicht nur äußerlichen, sondern sachlichen, wirtschaftlichen Zusammenhang zum Betrieb steht (BFH-Urteile in BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; in BFH/NV 1991, 537, und vom 1. Oktober 1993 III R 32/92, BFHE 172, 445, BStBl II 1994, 179). Eine derartige Vermögensmehrung muss --sofern nur objektiv betrieblich veranlasst-- nicht notwendig als Entgelt für eine konkrete betriebliche Leistung bezogen werden können (s. Senatsurteil vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, mit Beispielen und weiteren Nachweisen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung).
- 16** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führt eine Umsatzsteuererstattung bei dem Empfänger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, zu Betriebseinnahmen (s. z.B. BFH-Entscheidungen vom 19. Februar 1975 I R 154/73, BFHE 115, 129, BStBl II 1975, 441, und vom 26. März 1991 IV B 148/90, BFH/NV 1992, 48; ebenso Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz D 150 Stichwort Umsatzsteuer; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 211). Dies gilt auch, wenn sich die Vorsteuer im Vorjahr nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat (BFH-Urteil vom 29. Juni 1982 VIII R 6/79, BFHE 136, 238, BStBl II 1982, 755) oder wenn die Erstattung auf der Berücksichtigung eines Steuerabzugsbetrages gemäß der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG beruht (BFH-Beschluss in BFH/NV 1992, 48). Ebenfalls ist es unbeachtlich, ob der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder ob er seine Umsätze versteuert hat (so auch Einkommensteuer-Handbuch 2013 H 4.5 Abs. 2 Stichwort Vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge i.V.m. H 9b Stichwort Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 570 Stichwort Umsatzsteuer; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1556; Korn in Korn, § 4 EStG Rz 522).
- 17** Dementsprechend sind die von den vorsteuerabzugsberechtigten Klägern im Rahmen ihres jeweiligen Beratungsunternehmens vereinnahmten Vorsteuererstattungen als Betriebseinnahmen zu qualifizieren.
- 18** 2. Dass den Zahlungen und damit auch dem Vorsteuerabzug zu einem späteren Zeitpunkt die steuerliche Anerkennung versagt worden ist und die Kläger die erhaltene Vorsteuererstattung zurückzahlen mussten, ändert hieran nichts.
- 19** a) Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger ist der Zufluss der Umsatzsteuererstattung auch in einer solchen Konstellation als betrieblich und nicht als privat veranlasst anzusehen.
- 20** aa) Nach dem Regelungsziel des EStG sind Aufwendungen bzw. Einnahmen dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen/Einnahmen "auslösenden Moments", zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (s. Beschluss des

Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2.b bb in Bezug auf die insoweit spiegelbildlichen Betriebsausgaben).

- 21 bb) Die Umsatzsteuererstattungen beruhen --als auslösendes Moment-- darauf, dass die Kläger für ihr jeweiliges Beratungsunternehmen Umsatzsteuererklärungen abgegeben und die ihnen von S in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Unternehmer geltend gemacht haben und ihnen die Zahlungen somit als Unternehmer zugeflossen sind. Diese Vorgänge sind infolgedessen eindeutig der betrieblichen Sphäre zuzuordnen.
- 22 Dieser unmittelbare Zusammenhang der Umsatzsteuererstattungen mit den Unternehmen der Kläger wurde auch nicht dadurch unterbrochen oder gelöst, dass die Rechnungen des S steuerlich nicht anerkannt werden konnten. Zwar beruht die fehlende Abziehbarkeit der Vorsteuer auf der privaten Ursache der Zahlungen; diese ändert aber nichts daran, dass von den Klägern in den Erstattungs Jahren im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit ein Wertzuwachs erzielt wurde.
- 23 b) Dass die Kläger die erhaltenen Vorsteuerbeträge in späteren Veranlagungsjahren zurückzahlen mussten, führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Die Vorsteuern waren im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung Betriebseinnahmen und bewirkten eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit der Kläger. Das "Behaltendürfen" des Zugeflossenen ist kein Merkmal des Zuflusses i.S. des § 11 EStG (so BFH-Urteil vom 13. Oktober 1989 III R 30-31/85, BFHE 159, 123, BStBl II 1990, 287, unter II.2.b cc). Ein möglicher Rückzahlungsvorgang wirkt sich bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG erst in den späteren Veranlagungszeiträumen einkünfte- oder einkommensmindernd aus (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. April 1982 IV R 95/79, BFHE 136, 94, BStBl II 1982, 593, unter 1., und in BFHE 159, 123, BStBl II 1990, 287, unter II.2.b cc).
- 24 c) Diesem Ergebnis steht das von den Klägern zitierte BFH-Urteil in BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374 nicht entgegen.
- 25 aa) Der entscheidende Unterschied zum Streitfall liegt darin begründet, dass in dem dortigen Sachverhalt der Zusammenhang mit einer Einkunftsart nicht hergestellt werden konnte, da die dortige Klägerin überhaupt keine Vermietungstätigkeit ausgeübt hatte. Eine solche Verknüpfung könne --so der BFH-- auch nicht dadurch hergestellt werden, dass durch rechtlich unzutreffende Angaben gegenüber der Finanzbehörde ein Auszahlungsvorgang ausgelöst bzw. das Rückzahlungsbegehren des Finanzamts begründet worden sei (Urteil in BFHE 148, 306, BStBl II 1987, 374, unter 3.).
- 26 Demgegenüber sind die Kläger im Streitfall unstreitig gewerblich tätig gewesen und haben innerhalb dieser Einkunftsart --wie gerade dargestellt-- die Umsatzsteuererstattungen vereinnahmt, so dass für die Rückabwicklung von unrichtig behandelten Vorgängen bei den gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelten gewerblichen Einkünften § 11 Abs. 2 EStG einschlägig ist.
- 27 bb) Auf die Notwendigkeit der Rückabwicklung von Vorgängen innerhalb der Systematik der jeweiligen Einkunftsart hat der BFH auch in seinem Urteil vom 4. Juni 1991 IX R 12/89 (BFHE 164, 361, BStBl II 1991, 759) hingewiesen. In diesem Urteil hatte er ebenfalls die einkommensteuerliche Behandlung irrtümlich erstatteter Vorsteuerbeträge im Rahmen einer Gebäudeerrichtung --diesmal aufgrund eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten-- zu beurteilen. Auch in diesem Urteil wandte sich der BFH dagegen, die irrtümlich erstatteten Vorsteuerbeträge den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Sei die Umsatzsteuer mangels der Anwendbarkeit des § 9b EStG den Herstellungskosten zuzurechnen, sei daraus zu folgern, dass die vom Finanzamt irrtümlich erstatteten Vorsteuerbeträge ebenfalls in den Bereich der Herstellungskosten fielen. Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien aber bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur im Wege der Absetzung für Abnutzung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG --verteilt auf die Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsgutes-- als Werbungskosten zu berücksichtigen. Diese Vorschriften gingen den Regeln über die Vereinnahmung und Verausgabung nach § 11 EStG vor.
- 28 Diese Argumentation des BFH verdeutlicht, dass die Rückzahlung der fehlerhaften Erstattung von Vorsteuerbeträgen wegen fehlender Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart, in der die Vorsteuer zu Unrecht geltend gemacht wurde, nach den im EStG vorgesehenen Regelungen zu beurteilen ist. Bezogen auf den Streitfall, in dem eine Betriebseinnahme gemäß § 4 Abs. 3 EStG rückgängig zu machen ist, kommt daher § 11 Abs. 2 EStG zur Anwendung.
- 29 3. Der erkennende Senat kann jedoch nicht beurteilen, ob die Vorsteuern den Klägern bereits aufgrund der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen in den Jahren erstattet worden sind, in denen S ihnen die

Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat. Es ist nicht auszuschließen, dass die Erstattungen erst im Laufe des jeweiligen Folgejahres vom FA an die Kläger geleistet wurden, so dass die Vorsteuererstattungen in diesen Veranlagungszeiträumen als Betriebseinnahmen zu erfassen wären.

- 30** Bei der Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist zu berücksichtigen, dass diese im Wesentlichen eine reine Geldrechnung ist, bei der Betriebseinnahmen und -ausgaben in erster Linie die betrieblich veranlassten Geldeingänge und Geldabgänge sind. Da es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG infolgedessen auf die tatsächliche Erstattung der einzelnen Vorsteuerbeträge an die Kläger ankommt, wird das FG die genauen Zeitpunkte im zweiten Rechtsgang klären müssen.
- 31** 4. Der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, ist im hier anhängigen Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (vgl. z.B. Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 23/05, BFHE 224, 61, BStBl II 2009, 407, unter II.5., m.w.N.).
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de