

Bauträger und § 13b UStG – Abwicklung der Altfälle

§ 13b UStG ist eine Vorschrift, die in der Praxis immer wieder zu Abgrenzungsproblemen führt. In der jüngsten Vergangenheit hat dies vor allem die Bauträgerproblematik verdeutlicht. Aufgrund eines Urteils des BFH aus dem Jahre 2013 liegt bei Bauträgern als Leistungsempfänger grundsätzlich kein Fall des Wechsels der Steuerschuldnerschaft mehr vor. Viele Bauträger haben daher in der Vergangenheit die zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer wieder zurückgefordert. In einer aktuellen Entscheidung hat der BFH jetzt klargestellt, dass dieser Rückforderungsanspruch nicht von weiteren Bedingungen abhängig ist.

*BFH, Urt. v. 27.09.2018 – V R 49/17

Ausgangslage

Der BFH hatte am 22.08.2013 – V R 37/10 entschieden, dass § 13b UStG grundsätzlich nicht auf Bauträger als Leistungsempfänger anzuwenden sei. Damit widersprach der BFH ausdrücklich der Verwaltungsmeinung in Abschn. 13b.3 Abs. 8 Satz 6 und 7 UStAE in der damaligen Fassung. Bauträger, die sich der Rechtsauffassung des BMF angeschlossen hatten, sahen sich nunmehr mit der Frage konfrontiert, die ihrerseits zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzufordern. Bei Bauträgern besteht die Besonderheit, dass sie üblicherweise als Grundstückslieferanten auftreten. Daher führen sie umsatzsteuerfreie Leistungen (§ 4 Nr. 9a UStG) aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Ein Bauträger war daher als Steuerschuldner nach § 13b UStG in Ermangelung eines Vorsteuerabzugs mit der Steuer belastet.

Hinweis:

Im BMF-Scheiben vom 05.02.2014 – IV D 3 – S 7279/11/10002 hatte die Finanzverwaltung die Altfälle wie folgt regeln wollen: „Haben leistende Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung einvernehmlich unter Berücksichtigung der geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE angewendet, wird es nicht beanstandet, wenn sie nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 22.08.2013 ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten.“ Dies sollte dann gelten, wenn in Anwendung des o.a. BFH-Urteils der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen bestand nach Auffassung des BMF ebenso nicht.

Erstattungsanträge

Ogleich die Finanzverwaltung die Altfälle nicht weiter angetastet sehen wollte, stellten, wie bereits erwähnt, viele Bauträger einen Erstattungsantrag. Auch in dem vorliegenden Sachverhalt stellte die Klägerin einen Erstattungsantrag für die Streitjahre 2011 bis 2013. Sie errichtete Gebäude, die sie steuerfrei weiterlieferte bzw. in geringem Umfang selbst steuerfrei vermietete. Für die Errichtung der Gebäude bezog sie Bauleistungen von im Inland ansässigen Dritten, welche mit der Klägerin übereinstimmend davon ausgingen, dass die Klägerin als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin sei, und ihr Nettorechnungen stellten. In den Streitjahren erklärte sie daher die Umsatzsteuer für ihre Eingangsleistungen, ohne dass sie Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG abzog.

Diese Erklärungen führten zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Bescheiden vom 25.06.2016 hob das Finanzamt jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Hiergegen legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, nach dem Urteil des BFH vom 22.8.2013 sei sie nicht Steuerschuldnerin. Das Finanzamt wies den Einspruch am 13.01.2017 als unbegründet zurück. Das FG entschied erstinstanzlich, dass die Klägerin nicht Steuerschuldner der Eingangsleistungen nach § 13b UStG sei.

Einwendungen der Finanzverwaltung

Nach Auffassung des Finanzamts habe das FG zwar zutreffend entschieden, dass die Klägerin nicht Steuerschuldnerin nach § 13b UStG sei. Der Durchsetzbarkeit des mit der Klage verfolgten Erstattungsanspruchs stünden aber § 17 UStG in entsprechender Anwendung, der Grundsatz von Treu und Glauben und das Unionsrecht entgegen. Diesem Grundsatz komme eine rechtsbegrenzende Wirkung zu. Es sei rechtsmissbräuchlich und eine unzulässige Rechtsausübung, wenn ein Anspruchsinhaber an einer formalen Rechtsposition festhalte, ohne ein schutzwürdiges Eigeninteresse zu haben. Das Erstattungsverlangen begründete die Verpflichtung, an den Leistenden zu zahlen. Ein steuerrechtlicher Zufallsgewinn führe nicht zu einem berechtigten Eigeninteresse. Die

Klägerin verhalte sich zudem treuwidrig, wenn sie Erstattung begehre, ohne an den Leistenden zu zahlen. Diese Grundsätze gelten nach Ansicht der Finanzverwaltung auch für die Verzinsung des Erstattungsanspruchs.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Objektiv und unstrittig zwischen den Beteiligten liegt hier ein Fall des Wechsels der Steuerschuldnerschaft vor. Hat ein Bauträger aufgrund der rechtsirrigen Annahme seiner Steuerschuld als Leistungsempfänger für von ihm bezogene Bauleistungen nach § 13b UStG versteuert, kann er das Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung geltend machen. Es kommt dabei nicht darauf an, dass er einen gegen ihn gerichteten Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt. Ebenso wenig muss eine Aufrechnungsmöglichkeit der Finanzverwaltung gegeben sein.

Hinweis:

Gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG kann das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt. Mit diesem zivilrechtlichen Anspruch rechnet dann ggf. die Finanzverwaltung gegenüber dem Leistungsempfänger auf. Wegen der Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 31.07.2014 – IV A 3 – S 0354/14/10001 sowie vom 26.07.2017 – III C 3 – S 7279/11/10002-09.

Das materielle Recht macht die Änderung einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung nicht von einer Aufrechnungsmöglichkeit der Finanzverwaltung abhängig. Dabei ist zwischen Erhebungs- und Festsetzungsverfahren zu unterscheiden. Dadurch ist die das Erhebungsverfahren betreffende Aufrechnung (vgl. § 226 AO) für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit einer Steuerfestsetzung ohne Bedeutung. Dies zeigt auch § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG. Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG auf eine vor dem 15.02.2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist gem. § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG 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. Eine entsprechende Vorschrift zu Lasten des Leistungsempfängers gibt es hingegen nicht. Damit besteht hier die Trennung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren unverändert fort. Für das Änderungsbegehren des Leistungsempfängers kommt es daher nicht auf eine für das Finanzamt bestehende Aufrechnungsmöglichkeit an.

Praxis-Tipp:

Durch Urteil vom 17.05.2018 hat der BGH (VII ZR 157/17) entschieden, dass der leistende Subunternehmer Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nachfordern kann, soweit die Vertragsparteien übereinstimmend von der Anwendung des § 13b UStG ausgegangen sind.

Der BFH lehnt hier außerdem eine unzulässige Rechtsausübung ab. Die Grundsätze von Treu und Glauben haben lediglich rechtsbegrenzende Wirkung innerhalb bestehender Schuldverhältnisse und bewirken nicht, dass Steueransprüche oder –schulden überhaupt erst zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden. Im Streitfall war es die Finanzverwaltung, die aufgrund einer unzutreffenden Beurteilung den Anwendungsbereich auf Leistungsempfänger ohne Recht auf Vorsteuerabzug erweitert und die Klägerin als Bauträgerin rechtswidrig besteuert hat. Das Verlangen nach Korrektur dieser rechtswidrigen Besteuerung, ohne zuvor einen Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt zu haben, ist im Verhältnis zum Finanzamt nicht treuwidrig.

Fazit:

Für die betroffenen Leistungsempfänger ist die Entscheidung eine erfreuliche Nachricht. Der Erstattungsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung ist in jedem Fall gerechtfertigt. Auf der Festsetzungsebene ist dies jedenfalls unstrittig. Bei näherer Betrachtung ist die Entscheidung jedoch für die Leistungsempfänger nicht uneingeschränkt positiv. Denn das Urteil trifft nur Aussagen zur Steuerfestsetzung bzw. zur Änderung. Eine spätere Aufrechnung mit einem abgetretenen Anspruch des leistenden Unternehmers ist durch die Entscheidung nicht ausgeschlossen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass durch das Urteil des BGH vom 17.05.2018 im Regelfall ein Nachforderungsanspruch des Subunternehmers besteht. Sofern dieser an das Finanzamt abgetreten wurde, besteht für die Finanzverwaltung eine Aufrechnungsmöglichkeit. In diesem Fall wird der Erstattungsanspruch zu einem Nullsummenspiel. Interessant ist daher für die Praxis eigentlich nur die Verzinsung. Leider geht die Entscheidung darauf nicht weiter ein.

Zur Beachtung:

Neuer Mindestlohn ab 1.1.2019: 9,19 €/Std., ab 01.01.2020: 9,35 €/Std.

In eigener Sache:

Die Kanzlei ist vom 24.12.2018 bis einschließlich 01.01.2019 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2018

10.12. Umsatzsteuer für Monatszahler

- 10.12. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 10.12. Einkommensteuer-Vorauszahlung, Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.12. Körperschaftsteuer-Vorauszahlung