Finanzgericht Münster, 5 K 3000/08 U

Datum:	01.09.2010
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Gerichtsbescheid
Aktenzeichen:	5 K 3000/08 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2010:0901.5K3000.08U.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Umsatzsteuerschuldnerschaft für Bauleistungen, die von der Beigeladenen (Beigel.) an die Klägerin (Klin.) erbracht wurden. 2

Die Klin. betreibt ein Unternehmen, dessen Gegenstand laut Handelsregistereintragung der Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken ist. Der Beklagte (Bekl.) erteilte ihr am 13. Dezember 2001 eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b des Einkommensteuergesetzes (EStG), die mit Beschied vom 9. Dezember 2004 bis zum 31. Dezember 2006 verlängert wurde. 3

Am 13. September 2004 schloss die Klin. mit der Beigel. einen Generalunternehmervertrag über die Erstellung eines schlüsselfertigen Wohnhauses mit sechs Wohnungen. Als Pauschalpreis wurden 400.000,- EUR brutto vereinbart. Nach Ziff. 7.5.4 des Vertrages war die Beigel. berechtigt, Abschlagszahlungen nach Maßgabe eines Zahlungsplanes zu fordern. Die Abschlags- und Schlussrechnungen sollten unter Ausweis des Nettobetrages, der Mehrwertsteuer und des Bruttobetrages erfolgen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen. 4

Aufgrund dieses Vertrages erbrachte die Beigel. in den Jahren 2004 und 2005 Bauleistungen und stellte der Klin. einzelne Teilbeträge in Rechnung. Nach Kündigung des Vertrages durch die Klin. wurde am 17. November 2005 eine Schlussrechnung erteilt. In den Abschlagsrechnungen und in der Schlussrechnung wird keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen, sondern auf die Steuerschuldnerschaft der Leistungsempfängerin gemäß § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) hingewiesen. 5

In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2004 und in den Umsatzsteuervoranmeldungen für das Streitjahr 2005 erklärte die Klin. die von der Beigel. erhaltenen Umsätze und führte die entsprechenden Steuerbeträge nach § 13b UStG an den Beklagten (Bekl.) ab. Im Streitjahr 2005 beliefen sich die Nettoumsätze auf 192.241,- EUR und die entsprechenden Steuerbeträge auf 30.758,56 EUR. Entsprechende Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nahm die Klin. nicht in Anspruch, da die Umsätze mit steuerfreien Ausgangsumsätzen in Zusammenhang standen. 6

In der am 1. August 2006 eingegangenen Jahreserklärung für 2005 gab die Klin. die Steuer auf die an sie von der Beigel. erbrachten Bauleistung, die nach ihrer Ansicht in Teilleistungen erbracht worden sei, nicht mehr an, da sie nach ihrer Auffassung in diesem Jahr nicht mehr als Unternehmer anzusehen sei, der Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG erbringe und sie deshalb die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG nicht mehr erfülle. Sie habe im Streitjahr keine Bauleistungen nachhaltig erbracht, da sie die Voraussetzungen von Abschn. 182a Abs. 10 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2005 nicht erfüllt habe. Sie habe nur im Kalenderjahr 2003 Bauleistungen über 10% ihres Gesamtumsatzes erbracht und habe der Beigel. niemals eine Bescheinigung nach § 48b EStG ausgehändigt. Die Voraussetzungen von Abschn. 182a Abs. 17 UStR 2005 lägen nicht vor, weil eine Einigung zwischen den Vertragsparteien nicht stattgefunden habe und sie - die Klin. - auch nicht die Anwendung der Regelung nachträglich genehmige. 7

Im Rahmen einer daraufhin vom Bekl. durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung teilte die Beigel. auf Nachfrage mit, dass seit 2004 zwischen ihr und der Klin. Einigkeit über den Übergang der Steuerschuldnerschaft geherrscht habe und dementsprechend ohne Beanstandung abgerechnet worden sei. Die Umsatzsteuersonderprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die Steuerschuldnerschaft auf die Klin. übergegangen sei. Zwar seien die Voraussetzungen von Abschn. 182a Abs. 10 UStR 2005 nicht erfüllt, jedoch sei nach den Gesamtumständen von einer Einigung i. S. v. Abschn. 182a Abs. 17 UStR 2005 auszugehen, die auch durch konkludentes Handeln erfolgen könne. Insbesondere hätte es eines Hinweises der Klin. an die Beigel. bedurft, dass sich die Verhältnisse im Streitjahr 2005 im Verhältnis zum Vorjahr geändert haben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 3. November 2006 Bezug genommen. 8

Der Bekl. folgte den Prüfungsfeststellungen und setzte die Umsatzsteuer für 2005 mit Bescheid vom 14. November 2006 auf 46.275,16 EUR fest. 9

Hiergegen legte die Klin. am 1. Dezember 2006 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, dass zwischen ihr und der Beigel. keine Einigung über die Anwendung des § 13b UStG bestanden habe. Die Beigel. habe vielmehr vertragswidrig falsch abgerechnet. Eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG habe sie niemals an die Beigel. ausgehändigt. 10

Die zum Einspruchsverfahren gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) hinzugezogene Beigel. behauptete, ihr sei bereits am 13. Oktober 2004 vom Geschäftsführer der Klin. eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorgelegt worden. Auch aufgrund 11

von Onlineabfragen beim Bundesfinanzministerium habe sie nicht erkennen können, dass zum Zeitpunkt der Leistungsausführung keine Bescheinigung mehr vorgelegen haben soll.

Mit Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2008 wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. Es könne dahinstehen, ob die Klin. der Beigel. eine Freistellungsbescheinigung vorgelegt habe, da sich die Vertragsparteien durch ihr tatsächliches Handeln über die Anwendung des § 13b UStG einig gewesen seien. 12

Am 7. August 2008 hat die Klin. Klage erhoben. Sie ist der Ansicht, dass keine Einigung zwischen ihr und der Beigel. bestanden habe, da alle schriftlichen Vereinbarungen, insbesondere der Vertrag vom 13. September 2004, von einer Steuerschuldnerschaft der Beigel. als leistender Unternehmerin ausgingen. Nachweise über eine Einigung seien von der Beigel. nicht erbracht worden. 13

Die Klin. beantragt, 14

> den Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 14. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2008 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer um 30.758,56 EUR niedriger als bisher festgesetzt wird. 15

Der Bekl. beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass sich aus dem Vertrag nicht auf einen Willen der Parteien schließen lasse, wie über die Leistungen abzurechnen sei. 18

Die Beigel. beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Sie behauptet, seitens der Klin. niemals darüber informiert worden zu sein, dass die Rechnungen entgegen den Vorgaben des § 13b UStG zu erstellen sein sollen. Ferner weist sie auf einen zwischen den Vertragsparteien beim Landgericht I (Az. ... O .../06) über die restliche Werklohnzahlung anhängigen Rechtsstreit hin, in dem die Klin. die für die Beigel. an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer geltend macht. 21

Am 22. Januar 2010 hat ein Termin zur Erörterung des Sach- und Streitstands stattgefunden, in dem die Klin. und der Bekl. vom Berichterstatter darauf hingewiesen wurden, dass das Gericht nicht an die Umsatzsteuerrichtlinien gebunden sei, da es sich um Verwaltungsanweisungen handele. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll Bezug genommen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die zulässige Klage ist unbegründet. 24

Der Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 14. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2008 ist nicht rechtswidrig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 25

26

Die Klin. ist gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG Steuerschuldnerin für die im Streitjahr von der Beigel. an sie erbrachten Leistungen. Nach dieser Vorschrift schuldet der Leistungsempfänger in den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 genannten Fällen die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erbringt. Leistungen im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 sind Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen.

Bei der von der Beigel. an die Klin. erbrachten Leistung handelt es sich um eine Bauleistung in diesem Sinne, da sie der Herstellung eines Bauwerkes diente. Der Senat geht entgegen der Ansicht der Klin. nicht davon aus, dass es sich um Teilleistungen im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 2 UStG handelt, da keine Teilleistungen, sondern vielmehr eine einheitliche Leistung mit Pauschalpreis und Abschlagszahlungen vereinbart und auch abgerechnet wurde. Die Steuer entsteht jedoch unabhängig davon nach § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG mit Ausstellung der Rechnung. 27

Die Klin. ist eine Unternehmerin, die selbst Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG erbringt. 28

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist diese Voraussetzung nur erfüllt, wenn derartige Umsätze nachhaltig erbracht werden. Davon sei auszugehen, wenn der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen i. S. v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10% der Summe seiner steuerbaren Umsätze betragen hat oder der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung der Umsätze gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt (Abschn. 182a Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStR 2005 und BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2009, BStBl I 2009, 1298 Tz. 2, 3 und 5) Nach Abschn. 182a Abs. 12 Satz 2 UStR 2008 muss die Vorlage der Freistellungsbescheinigung ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgen. 29

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Beschluss vom 23. März 2009 7 V 7278/08, EFG 2009, 1166) hält die 10%-Grenze für ein taugliches Abgrenzungskriterium zur Bestimmung der Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft. 30

In der Literatur wird bereits das Merkmal der Nachhaltigkeit als unvereinbar mit der gesetzlichen Regelung und insbesondere die 10%-Grenze als unpraktikabel angesehen (Küffner/Zugmaier, DStR 2004, 712, 713; Kuplich, UR 2007, 369, 373 f.). Stadie (in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b Rn. 211) hält dagegen das Merkmal der Nachhaltigkeit vom Ansatz her für zutreffend. Da es der Schutz des leistenden Unternehmers aber verlange, dass dieser die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft erkennen könne, sei auf das äußere Erscheinungsbild im Sinne einer Typus-Betrachtung abzustellen. Die 10%-Grenze erachtet auch Stadie (a.a.O.) als verfehlt, da der leistende Unternehmer nicht beurteilen könne, ob die Grenze überschritten ist. 31

Der Senat folgt nicht der Auffassung, dass der Leistungsempfänger Bauleistungen i. S. v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nachhaltig erbringen muss, damit die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG auf ihn übergeht. Eine derartige Einschränkung des Tatbestands ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut und entspricht auch nicht dem Sinn und Zweck der Regelung. 32

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollten durch die Erweiterung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf Bauleistungen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die 33

dadurch eintreten können, dass bei bestimmten Umsätzen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann (BT-Drucksache 15/1502 S. 31). Nach dem ursprünglichen Gesetzesentwurf sollte die Steuerschuldnerschaft in allen Fällen des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG übergehen, wenn der Empfänger ein Unternehmer ist (BT-Drucksache 15/1502 S. 31). Dieser Entwurf wurde im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zunächst auf vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer eingeschränkt. Dies wurde in der Stellungnahme des Bundesrates (BT-Drucksache 15/1798) damit begründet, dass eine Ausdehnung auf den von der Bauabzugsteuer betroffenen Kreis der Leistungsempfänger zu einer Überdehnung des Anwendungsbereiches führen und eine unübersehbare Anzahl nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer in eine Umsatzsteuerschuldnerschaft drängen würde. Erst im Vermittlungsausschuss hat § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG seine endgültige Fassung erhalten (BT-Drucksache 15/2261). Dadurch ist der Übergang der Steuerschuldnerschaft im Vergleich zu den anderen in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 und 5 UStG genannten Fällen, in denen es lediglich erforderlich ist, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, bei Bauleistungen auf einen engeren Personenkreis beschränkt. Ausgehend von der gesetzgeberischen Zielsetzung besteht jedoch kein Bedürfnis, den Tatbestand im Wege der Auslegung noch weiter dahingehend einzuschränken, dass der Leistungsempfänger nicht nur Bauleistungen erbringen muss, sondern diese auch nachhaltig erbringen muss. Nach Ansicht des Senats reicht es aus, wenn der Leistungsempfänger nur gelegentlich Bauleistungen in diesem Sinne erbringt. Lediglich Fälle, in denen der Leistungsempfänger gar keine Bauleistungen erbringt (z. B. ein Rechtsanwalt lässt seine Kanzleiräume umbauen), sollten nicht von der Regelung erfasst sein.

Dieses Ergebnis entspricht auch Praktikabilitätserwägungen. Für den leistenden Unternehmer besteht ein Bedürfnis, verlässlich beurteilen zu können, wer Schuldner der Umsatzsteuer ist und wie er abrechnen muss (so auch FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 23. März 2009 7 V 7278/09, EFG 2009, 1166). Denn im Fall einer fehlerhaften Rechnungserteilung liefe er Gefahr, die Steuer nach § 14c UStG zu schulden. Die ohnehin bestehende Schwierigkeit der Prüfung, ob der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen erbringt, muss auf ein Mindestmaß reduziert werden. Mit dem zusätzlichen Erfordernis einer Nachhaltigkeit und der Bestimmung dieses Erfordernisses durch die 10%-Grenze wird jedoch genau das Gegenteil erreicht, denn dem leistenden Unternehmer wird es praktisch nicht möglich sein, diese Voraussetzungen zu überprüfen. In einem Fall wie dem Streitfall würde die Anwendung der 10%-Grenze sogar zu dem absurden Ergebnis führen, dass die Umsatzsteuer für eine einheitliche Leistung teilweise - soweit Abschlagsrechnungen im Jahr 2004 erteilt wurden - vom Leistungsempfänger und im Übrigen vom leistenden Unternehmer geschuldet wird. Dieses Ergebnis kann das Gesetz nicht bezwecken. 34

Ebenso wenig überzeugt die zweite Alternative der in Abschn.182a Abs. 12 Satz 2 UStR 2008 genannten Voraussetzungen, wonach von einer Nachhaltigkeit auszugehen sein soll, wenn eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für umsatzsteuerliche Zwecke vorgelegt wird. Dies hieße im Umkehrschluss, dass in den Fällen, in denen zwar eine solche Bescheinigung ausgestellt wurde, diese aber nicht für Umsatzsteuerzwecke vorgelegt wurde, ein Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht stattfinden würde. Im Ergebnis würde damit die Frage der Steuerschuldnerschaft in das Belieben des Leistungsempfängers gestellt. Diese Folge kann dem Gesetz nicht entnommen werden. 35

Für die Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG muss es vielmehr ausreichen, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der gelegentlich Leistungen i. S. v. Abs. 1 Satz 1 36

Nr. 4 erbringt und dies für den leistenden Unternehmer erkennbar ist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nach der Überzeugung des Senats erfüllt, da die Klin. im Jahr 2003 unstreitig Bauleistungen erbracht hat und nach ihrem im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszweck ein Unternehmen ist, das unter anderem Bauleistungen erbringt. Auch der Umstand, dass eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für das Streitjahr erteilt wurde, die über eine Online-Abfrage abrufbar ist (https://eibe.bff-online.de) spricht für dieses Ergebnis.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft erfüllt sind, kommt es auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage der Einigung über diese Rechtsfolge nicht an. Im Übrigen besteht für die "Vereinfachungsregelung" in Abschn. 182a Abs. 17 UStR 2005 bzw. Abschn. 182a Abs. 23 UStR 2008, wonach selbst eine fehlerhaft durchgeführte Versteuerung beim Leistungsempfänger bei Vorliegen einer Einigung "nicht zu beanstanden" sein soll, keine gesetzliche Grundlage. 37

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Es entspricht der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten der Beigel. der Klin. aufzuerlegen, weil die Beigel. einen Sachantrag gestellt hat. 38

Die Revisionszulassung folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, da diese Entscheidung den Regelungen der Umsatzsteuerrichtlinien entgegensteht und in der Rechtsprechung und Literatur unterschiedliche Auffassungen bestehen. 39

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE