
Datum: 07.08.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4101/09 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0807.15K4101.09U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist im Rahmen der Umsatzsteuer (USt)-Festsetzung für 2007 unter den Beteiligten, ob 2
in Bezug auf Sicherheitseinbehalte für eventuelle Baumängel ein Wechsel von der
Sollbesteuerung zur Istbesteuerung zulässig ist.

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin (Klin.) ist die Oberflächentechnik 3
(Malerarbeiten, Strahltechnik, Verzinkerei).

Bei der Ermittlung der Umsätze für 2007 hatte die Klin. die im Streitjahr erzielten Umsätze um 4
Sicherheitseinbehalte (von der Klin. als nicht fällige Umsätze gekennzeichnet) in Höhe von
42.884,26 € für 19 %-tige Umsätze und i. H. v. 72.336,76 € für 16 %-tige Umsätze gemindert
und in ihrer am 08.04.2008 abgegebenen USt-Erklärung eine dem-entsprechend niedrigere
USt erklärt. Gleichwohl hatte die Klin. gemäß der USt-Erklärung noch 38.568,73 € zu zahlen.
Während einer ebenfalls ab dem 08.04.2008 vom Beklagten (Bekl.) bei der Klin.
durchgeführten USt-Sonderprüfung (Bericht vom 12.06.2008, auf den Bezug genommen
wird) gab die Klin. als Begründung an, dass bei den Sicherheitseinbehalten für eventuelle
Baumängel dem Unternehmer eine Vorfinanzierung der Steuer nicht zuzumuten und somit
insoweit ein Wechsel von der Sollbesteuerung zur Istbesteuerung gerechtfertigt sei (Tz. 14.2
des Berichts über die USt-Sonderprüfung). Die USt-Sonderprüferin und der Bekl. teilten die

Ansicht der Klin. nicht. Die Sicherheitseinbehalte minderten die Bemessungsgrundlage nicht, sondern das Sollprinzip bleibe bestehen. Dementsprechend erließ der Bekl. unter dem 25.06.2008 einen USt-Bescheid für 2007, mit dem die erklärten Umsätze zu 16 % um 72.336 € und die zu 19 % um 42.884 € erhöht wurden. Mit ihrem dagegen eingelegten Einspruch wiederholte die Klin. ihre Rechtsansicht unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 10.03.1983 V B 46/80, BFHE 138, 107, BStBl II 1983, 389, wonach, wenn der Gläubiger dem Schuldner vertraglich zusichert, er werde seine Forderung nur noch im Umfang eines festgelegten Nachbesserungsfalles geltend machen, wegen vereinbarten Forderungsverzichts des Gläubigers Uneinbringlichkeit i. S. d. § 17 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eintritt.

Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 04.11.2009, auf die Bezug genommen wird, wies der Bekl. den Einspruch der Klin. als unbegründet zurück. Zur Begründung wurde u. a. ausgeführt: Die Voraussetzungen des § 17 UStG lägen nicht vor. Anders als in dem von der Klin. genannten BFH-Beschluss, in dem das Gericht von einem mangelnden Zahlungswillen oder von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ausgegangen sei, treffe dies im Streitfall bei den Sicherheitseinbehalten nicht zu. Die Klin. könne sich nicht auf Reklamationen von Leistungsempfängern berufen. Auch bestritten die Leistungsempfänger die Zahlungen weder auf Dauer noch bestritten sie substantiiert das Bestehen und die Höhe des vereinbarten Entgelts. Statt der Sollbesteuerung könne die Istbesteuerung nicht erfolgen, denn bei vereinbarten Sicherheitseinbehalten sei bei Rechnungserteilung nicht davon auszugehen, dass in Höhe des Einbehalts auch tatsächlich nicht pünktlich gezahlt werde. Erst wenn der Leistungsempfänger Mängel geltend mache und die Restzahlung verweigere, sei von einer Minderung der Bemessungsgrundlage auszugehen. 5

Mit ihrer Klage verfolgt die Klin. ihr Begehren weiter. Sie wiederholt und vertieft ihr Vorbringen und trägt ergänzend vor: Entgegen der vom Bekl. vertretenen Auffassung sei eine Umsatzsteuerkorrektur gemäß § 17 UStG im Jahr 2007 zulässig gewesen. Es hätten Forderungen aus Sicherheiten in der genannten Höhe bestanden. Die Forderungsberichtigung stehe im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung und der des Europäischen Gerichtshofs – EuGH – (EuGH-Urteil vom 03.07.1997 C – 330/95, Slg 1997, I-3801-3826, UVR 1997, 329). Grund für die Berichtigung sei nicht die Uneinbringlichkeit, sondern der Grundsatz, dass das Ist-Prinzip für die USt gelte (Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 17 Anm. 190 ff). Bei Sicherheitsleistungen seien die Forderungen über Jahre gebunden. Wenn die Zahlungen erst zwei bzw. fünf Jahre später kämen, sei die USt auf die in Rechnung gestellten Leistungen nicht fällig. Der Unternehmer sei nicht verpflichtet, als Steuereinnahmer für den Staat diesem auch noch einen Kredit zu verschaffen. Die Anwendung des Soll-Prinzips stehe nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH. Grundlage der USt sei das Ist-Prinzip und das Soll-Prinzip die Ausnahme und gelte nur, wenn die Forderung zeitnah eingehe. 6

Die Klin. wurde mit gerichtlicher Verfügung vom 07.04.2010 und ferner mit Verfügung vom 10.06.2010, auf die verwiesen wird, unter Bestimmung einer Ausschlussfrist bis zum 10.07.2010, auf Antrag der Klin. verlängert bis zum 31.07.2010, gemäß § 79 b Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gebeten, substantiiert dem Grunde und der Höhe nach die streitigen Sicherheitseinbehalte darzulegen und durch entsprechende Unterlagen einschließlich etwaiger vertraglicher Vereinbarungen und erfolgter Mängelrügen nachzuweisen. Am 29.07.2010 reichte die Klin. einen Hefter Unterlagen ein, auf die Bezug genommen wird. Daraus geht hervor, dass sich die von der Klin. errechneten Sicherheitsabschläge mit einem Steuersatz von 16 % auf in den Jahren 2004 bis 2006 ausgeführte und in Rechnung gestellte Lieferungen und Leistungen bezogen. Ferner geht 7

aus den eingereichten vertraglichen Unterlagen hervor, dass unterschiedliche Zahlungsbedingungen mit den Auftraggebern der Klin. vereinbart wurden. Zum Teil war nur vereinbart, dass nach Arbeitsfortschritt bei monatlicher Abrechnung zu zahlen war, teilweise war vereinbart, dass 90 % nach Arbeitsfortschritt bei monatlicher Abrechnung und 10 % des vereinbarten (Fest-)Preises nach Abnahme gegen Gestellung einer Gewährleistungsbürgschaft zu zahlen war.

Die Klin. erklärte im Zusammenhang mit den im Klageverfahren eingereichten Unterlagen ferner, dass die Nettobeträge der Sicherheiten 58.970,77 € mit einem Steuersatz von 16 % und 50.110,30 € mit einem Steuersatz von 19 % betrügen. Bei der Differenz bis zum bisherigen Ansatz handele es sich um Rechnungskürzungen. Da auch hier die USt zu berichtigen sei, sei die Auswirkung die gleiche. 8

Die Klin. beantragt, 9

den USt-Bescheid des Bekl. vom 25.06.2008 und die EE vom 04.11.2009 aufzuheben. 10 11

Der Bekl. beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Zur Begründung nimmt er Bezug auf die Ausführungen in der EE und trägt ergänzend vor: 14

Nach Abschnitt 223 Abs. 5 der USt-Richtlinien (UStR) liege eine Uneinbringlichkeit u. a. vor, soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts bestreite. Im vorliegenden Streitfall hätten die Leistungsempfänger die Zahlungen weder auf Dauer bestritten, noch hätten sie das Bestehen und die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestritten. 15

Nach einer Besprechung mit der Außenprüferin stelle sich der Sachverhalt so dar, dass zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns die von der Klin. vorgenommenen Sicherheitseinbehalte überhaupt nicht gebucht und dementsprechend auch nicht in der Buchführung enthalten gewesen seien. Die in Rede stehenden Sicherheitseinbehalte seien erst nachträglich außerhalb der Buchführung berücksichtigt worden. Grund hierfür dürfte nach Ansicht des Bekl. die Tatsache sein, dass die Klin. gegenüber dem Bekl. hohe Nachzahlungen zu erbringen gehabt habe. Durch die umsatzsteuerliche Berücksichtigung der Sicherungseinbehalte erziele die Klin. einen Stundungseffekt. 16

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte, der von der Klin. eingereichten und von dem Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Der angefochtene USt-Bescheid des Bekl. vom 25.06.2008 und die EE vom 04.11.2009 sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat zu Recht die von der Klin. für das Streitjahr erklärten Umsätze um die streitbefangenen Beträge erhöht. Die sog. Sicherheitseinbehalte für eventuelle Baumängel unterlagen ebenso wie die übrigen Umsätze der Klin. der Sollbesteuerung und nicht (isoliert) der Istbesteuerung. 20

Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG ist die USt nach vereinbarten Entgelten zu berechnen (sog. Sollbesteuerung), soweit nicht § 20 UStG (sog. Istbesteuerung) gilt. Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) ist damit entgegen der Auffassung der Klin. und Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Anm. 190 ff, der gesetzliche Regelfall und die Istbesteuerung die Ausnahme. Die Bestimmungen des UStG über die Soll- und Istbesteuerung widersprechen entgegen der Ansicht der Klin. auch nicht dem EU-Recht oder der Rechtsprechung des EuGH. Vielmehr wurde mit dem UStG 1980 gerade aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben auf die Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) als Regelfall und die Istbesteuerung als Ausnahmefall umgestellt (vgl.: Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, § 16 Rdn.4) Der Senat hat auf der Grundlage dieses geltenden Rechts zu entscheiden. Dass teilweise in der Literatur (vgl. etwa Kirchhoff, DStR 2008, 1, 8) für eine generelle Einführung der Istbesteuerung plädiert wird, kann für die Entscheidung im Streitfall nicht maßgeblich sein. 21

Die Voraussetzungen gemäß § 20 UStG für eine Istbesteuerung liegen im Streitfall nicht vor. Die Klin. hat nämlich weder einen Antrag auf (generelle) Istbesteuerung gestellt, noch lagen Ihre Gesamtumsätze unter der in § 20 Abs. Nr. 1 UStG genannten Grenze von 250.000 €, und die Klin. war ferner auch buchführungspflichtig (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG) und erzielte auch keine Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehörige eines freien Berufs im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 22

Bei der im Streitfall maßgeblichen Sollbesteuerung, also der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, entsteht die USt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG, wenn der Unternehmer die Leistungen ausgeführt hat. Diese Regelung entspricht Art. 63 der seit dem 01.01.2007 – und damit im Streitjahr – geltenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), wonach Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Auf den Empfang des Entgeltes kommt es nicht an. Oft muss der Unternehmer daher die Steuer entrichten, bevor er das Entgelt vereinnahmt hat. Durch das Soll-Prinzip folgt das UStG dem Zeitpunkt, in dem Erträge und Aufwendungen in der Buchführung zu erfassen sind (vgl.: Korn in Bunjes, UStG, 11. Aufl., § 20 Rdn. 5). Ausgeführt im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG sind Lieferungen gemäß § 3 Abs. 1 UStG grundsätzlich, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den gelieferten Gegenstand erhalten hat, und bei sonstigen Leistungen gemäß § 3 Nr. 9 UStG entsteht die USt bei Unternehmern, die Sollsteuerer sind, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem sie alles getan haben, damit der Leistungserfolg eingetreten ist (Leonard in Bunjes, UStG, § 13, Rdn. 12, 13). 23

Nach diesen Grundsätzen hat die Klin. zu Recht zunächst alle im Streitjahr ausgeführten Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die USt einbezogen. Entgegen den gesetzlichen Bestimmungen hat sie jedoch sodann die Umsätze um die streitbefangenen Sicherheitseinbehalte gemindert. 24

Auch bei Bauleistungen entsteht die USt-Schuld mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem vollendeten Bauwerk, wenn eine Werklieferung vorliegt, für die Werkvertragsrecht vereinbart ist, denn diese ist gemäß § 3 Abs. 4 UStG umsatzsteuerlich als Lieferung anzusehen (vgl.: Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 28.11.1979 VI 70/76, EFG 1980, 257; Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 22.10.2003, DStRE 2004, 652). 25

Bei sonstigen (Bau-)Leistungen entsteht die USt ebenfalls gemäß den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen, nämlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Unternehmer alles getan hat und der Leistungserfolg eingetreten ist. 26

Für die Entstehung der USt-Schuld ist – wie bereits ausgeführt – unerheblich, ob das vereinbarte Entgelt (ganz oder teilweise) gezahlt worden ist. Entgegen der Ansicht der Klin. kann folglich auch allgemein ein (vereinbarter) Sicherheitseinbehalt (allein) nicht zur Minderung der USt-Schuld führen. Aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung oder allgemeiner Bedingungen (z. B. VOB) wird häufig in Form eines Pauschalabschlags in Prozenten ein Teil des Preises (vorläufig) einbehalten. Dieser Einbehalt mindert das (vereinbarte) Entgelt jedoch nicht (Schwarz in Plückebaum/Malitzky, USt, § 17 Rdn. 72). Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der USt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Vereinbart ist aber jeweils ein Entgelt, das den Sicherheitsabschlag mit beinhaltet. So ist es auch bei den von der Klin. vorgelegten vertraglichen Vereinbarungen, nach denen etwa vereinbart war, dass 90 % nach Arbeitsfortschritt bei monatlicher Abrechnung und 10 % des vereinbarten (Fest-) Preises nach Abnahme gegen Gestellung einer Gewährleistungsbürgschaft zu zahlen war. Danach blieb das gesamte Entgelt in voller Höhe unverändert vereinbart und selbst die Zahlung hatte gegen Gestellung einer Gewährleistungsbürgschaft in voller Höhe zu erfolgen.

Eine Minderung der USt-Schuld kommt allerdings dann in Betracht, wenn etwa – wie in dem von der Klin. herangezogenen Urteilsfall des BFH vom 10.03.1983 V B 46/80, BFHE 138, 107, BStBl II 1983, 389 – der Gläubiger dem Schuldner vertraglich zusichert, er werde seine Forderung nur noch im Umfang eines festgelegten Nachbesserungsfalles geltend machen. Dann tritt wegen vereinbarten Einforderungsverzichts des Gläubigers (pactum de non petendo) Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 UStG ein. Auch wenn der Leistungsempfänger substantiiert Bestehen und Höhe des vereinbarten Entgelts bestreitet, kommt eine Berichtigung der USt nach § 17 UStG in Betracht (BFH-Urteil vom 22.04.2004 V R 72/03, BFHE 205, 525, BStBl II 2004, 684). Dass diese Voraussetzungen im hier zu entscheidenden Streitfall vorliegen, kann der Senat aber nicht feststellen. Die Klin. hat keinerlei konkrete Vereinbarungen dargetan oder gar nachgewiesen, aus denen sich die genannten Voraussetzungen ergeben. Trotz wiederholter Aufforderung und sogar unter Bestimmung einer Ausschlussfrist gemäß § 79 b Abs. 1 FGO hat die Klin. nicht – auch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht – substantiiert dargelegt oder gar nachgewiesen – auch bezüglich eines von ihr behaupteten Teils der streitbefangenen Beträge nicht –, dass etwa Mängelrügen vorgebracht worden sind, sie tatsächlich wie behauptet Rechnungskürzungen vorgenommen hat, oder andere Gründe vorgelegen haben, die im Streitjahr zur Annahme der Uneinbringlichkeit der Forderungen im Sinne von § 17 UStG führen würden.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 29

Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die Entscheidung beruht auf allgemeinen Grundsätzen insbesondere zur Soll- und Istbesteuerung, die auf den Streitfall angewandt wurden. 30

... 31