

---

**Datum:** 31.01.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 3998/15 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2017:0131.15K3998.15U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Umsatzsteuerbescheid des Beklagten für 2013 vom 10.8.2015 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11.11.2015 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 € festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob die Klägerin als Bauträgerin die Umsatzsteuer aus an sie erbrachten Bauleistungen schuldet.	2
Die Klägerin ist als Bauträgerin tätig. Sie wurde zu dem alleinigen Zweck gegründet, in C auf einem Grundstück an der A-Str. Eigentumswohnungen und dazugehörige Garagen errichten zu lassen und diese anschließend zu veräußern. Auf die von der Klägerin vorgelegten Kaufverträge wird Bezug genommen. Im dritten Kalendervierteljahr 2013 bezog die Klägerin, wie sich aus von ihr vorgelegten Rechnungen und Verträgen ergibt, von im Inland ansässigen Unternehmen Bauleistungen für die Errichtung der Wohnungen und Garagen.	3

Für das dritte Kalendervierteljahr 2013 meldete die Klägerin für die von ihr bezogenen Bauleistungen gemäß § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geschuldete Umsatzsteuer i. H. von 134.173,96 € an. In ihrer am 9.2.2015 übermittelten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2013 gab sie die Umsatzsteuer hingegen mit 0,00 € an. Der Beklagte stimmte der Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 nicht zu und setzte die Umsatzsteuer stattdessen mit Bescheid vom 10.8.2015 auf 134.173,96 € fest. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.11.2015 zurückwies. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass die Klägerin die angeforderten Nachweise, dass sie die Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG nicht mehr schulde, nicht beigebracht habe. Die Bauleistungen seien daher weiterhin gemäß § 13b UStG von der Klägerin zu versteuern. Außerdem habe die Klägerin trotz Aufforderung durch ihn, den Beklagten, den Einspruch nicht weitergehend begründet.

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben. Sie, die Klägerin, schulde unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.8.2013 V R 37/10 (Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 243, 20, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2014, 128) als Bauträgerin keine Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG. Sie, die Klägerin, sei als Gesellschaft zum alleinigen Zweck der Veräußerung des Wohn- und Sondereigentums an den Wohnungen und Garagen gegründet worden. Sie erbringe daher keine eigenen Bauleistungen. Außerdem ergebe sich aus den im Klageverfahren vorgelegten Verträgen mit den Bauunternehmen, dass es sich bei den Leistenden um im Inland ansässige Bauleistende und den Leistungen um Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 2 UStG handele.

Die Klägerin beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid des Beklagten vom 10.8.2015 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11.11.2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 € festgesetzt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Im Rahmen seiner Gegenäußerung führt der Beklagte aus, dass zwar aufgrund der im Klageverfahren eingereichten Unterlagen die Anwendbarkeit des BFH-Urteils vom 22.8.2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128) nachgewiesen sei. Aufgrund des Beschlusses des BFH vom 27.1.2016 V B 87/15 bleibe die Klägerin allerdings solange gemäß § 17 UStG Schuldnerin der streitigen Umsatzsteuer, bis sie nachweise, dass sie den Steuerbetrag an die Bauleistenden erstattet habe. Hierüber seien bislang keine Nachweise eingereicht worden. Abtretungen dieser Ansprüche seitens der bauleistenden Unternehmen an ihn, den Beklagten, seien ebenfalls noch nicht erfolgt.

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 8.12.2016 und 16.12.2016 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug

genommen.

Entscheidungsgründe	15
I. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.	16
II. Die Klage ist begründet.	17
Der Umsatzsteuerbescheid des Beklagten für 2013 vom 10.8.2015 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11.11.2015 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Klägerin schuldet für die von ihr bezogenen Bauleistungen keine Umsatzsteuer (1.). Der begehrten Umsatzsteuerfestsetzung steht § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht entgegen (2.).	18
1. Gemäß § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung schuldet in den in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG genannten Fällen der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG erbringt. Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG sind Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen.	19
Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind im Streitfall nicht erfüllt. Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128), der sich der erkennende Senat anschließt, kommt es für die Entstehung der Steuerschuld in der Person des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG in der im Jahr 2005 geltenden Fassung darauf an, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Diese Rechtsprechung ist auf den im Streitzeitraum anwendbaren im Wesentlichen gleichlautenden § 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 Satz 2 UStG zu übertragen. Die Klägerin veräußert, wie sich aus den von ihr vorgelegten Kaufverträgen ergibt, lediglich das Eigentum an den errichteten Wohnungen und Garagen. Die Klägerin hat daher nicht – wie es für § 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 Satz 2 UStG erforderlich ist – die an sie erbrachten Bauleistungen ihrerseits zur Erbringung derartiger Leistungen verwendet.	20
Die Klägerin ist im Streitfall auch nicht aus anderen Gründen Steuerschuldner der auf an sie erbrachten Bauleistungen entfallenden Umsatzsteuer (vgl. § 13a UStG).	21
2. Der begehrten Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung steht auch nicht § 17 UStG entgegen.	22
Nach § 17 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7, Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt:	23
„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. [...] Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.	24
[...]	25
	26

Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn 1. das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen; [...]"

§ 17 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7, Abs. 2 Nr. 1 UStG beruhen auf Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL –): 27

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.“ 28

Der Rechtsfolgenausspruch von § 17 UStG ist nicht geeignet, die im Streitfall begehrte Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung zu hindern (a)). Außerdem sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erfüllt (b)). Auch eine analoge Anwendung von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG kommt nicht in Betracht (c)). Der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung stehen auch Unionsrecht (d)) und Rechtsprinzipien, wie der Grundsatz von Treu und Glauben, nicht entgegen (e)). 29

a) Als Rechtsfolge sieht § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG vor, dass der geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen ist. Im Streitfall schuldet die Klägerin keine Umsatzsteuer, die berichtigt – bzw. deren Berichtigung untersagt – werden könnte. § 17 UStG ist keine Steuerschuld begründende Vorschrift, sondern setzt eine bestehende Steuerschuld voraus. Daher ist bereits die Rechtsfolge von § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht geeignet, die von der Klägerin begehrte Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung zu verhindern. Mag § 17 UStG gegenüber dem bauleistenden Unternehmer grundsätzlich Anwendung finden können, da dieser tatsächlich Steuerschuldner gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, so ist sie es gegenüber dem Bauträger nicht. 30

b) Selbst wenn § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG Steuerschuld begründend wirken würde, wären die tatbestandlichen Voraussetzungen nicht erfüllt. Im Streitfall hat sich nämlich weder die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert noch ist das Entgelt für die erbrachten Bauleistungen uneinbringlich geworden. 31

(1) Zwischen der Klägerin und den bauleistenden Unternehmen wurden weder im Streitjahr 2013 noch anschließend Vereinbarungen hinsichtlich des geschuldeten Entgelts getroffen. Es wurden auch keine Gestaltungsrechte (vgl. § 634 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -) seitens der Klägerin oder der bauleistenden Unternehmen ausgeübt. Es hat auch – abgesehen von der ursprünglichen Bezahlung der Leistung – keinerlei Zahlungsvorgänge zwischen der Klägerin und den bauleistenden Unternehmen gegeben. Das vertraglich geschuldete Entgelt hat sich damit nicht geändert. 32

(2) Das vereinbarte Entgelt ist auch nicht uneinbringlich geworden. Von einer Uneinbringlichkeit ist erst und nur dann auszugehen, wenn die Forderungen (der bauleistenden Unternehmen gegen die Klägerin) rechtlich oder tatsächlich auf absehbare Zeit nicht durchsetzbar sind (vgl. statt vieler BFH-Urteil vom 24.10.2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl. II 2015, 674). Die Klägerin hat den bauleistenden Unternehmen die jeweiligen Rechnungsbeträge bezahlt. In Höhe dieser Beträge ist bereits aufgrund der Vereinnahmung durch die bauleistenden Unternehmen eine Uneinbringlichkeit des Entgelts ausgeschlossen. 33

Im Übrigen hat sich die Klägerin bislang zu möglichen Ansprüchen der bauleistenden Unternehmer auf Nachforderung der Umsatzsteuer weder geäußert noch deren etwaigen Ansprüche explizit bestritten. Es ist nicht einmal klar, ob überhaupt seitens der bauleistenden Unternehmer Umsatzsteuer nachgefordert werden kann. Nur dann könnte – und dann auch nur in diesem Umfang – Uneinbringlichkeit eintreten. Auch ist nicht erkennbar, dass in der Person der Klägerin Umstände eingetreten sind, die eine Uneinbringlichkeit dieses Teils des Entgelts begründen könnten.

c) Letztlich kommt auch eine analoge Anwendung von § 17 UStG zu Lasten der Klägerin nicht in Betracht (so aber Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, Urteil vom 19.5.2016 1 K 3504/15, Sammlung der Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG –2016, 1826 und dies im Rahmen eines *obiter dictum* für möglich haltend: BFH-Beschluss vom 27.1.2016 V B 87/15, BFHE 252, 187; im Ergebnis wie hier hingegen: FG Münster, Urteil vom 15.3.2016 15 K 1553/15 U, EFG 2016, 855; Kessens, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2016, 226; Lippross, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2016, 993; Reiß, MwStR 2016, 361; Hummel, Umsatzsteuerrundschau – UR – 2016, 289; Neeser/Filtzinger, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht – UVR – 2016, 185). 34

Eine Analogie ist bereits deshalb nicht möglich, weil nicht nur die Rechtsfolgen des § 17 UStG auf einen nicht von dessen Tatbestand erfassten Fall ausgedehnt werden sollen, sondern weil die von den Befürwortern der Analogie angestrebten Wirkungen eine Rechtsfolge darstellt, die in § 17 UStG nicht vorgesehen ist (vgl. hierzu bereits unter I. 2. a)). Mit anderen Worten soll für einen in einer Norm nicht geregelten Fall eine nicht geregelte Rechtsfolge eintreten. Dies ist keine zulässige Rechtsfortbildung im Wege der Analogie, sondern Rechtssetzung, die der rechtsprechenden Gewalt nicht zusteht. Vor diesem Hintergrund erübrigen sich bei einem Rechtsstreit wie dem vorliegenden, bei dem der Bauträger die Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzung begehrt, Ausführungen dazu, ob eine für die Analogie erforderliche planwidrige Regelungslücke vorliegt oder die Analogie dem System des Umsatzsteuerrechts widersprechen würde. 35

d) Eine unmittelbare oder analoge Anwendung von § 17 UStG ist auch nicht vor dem Hintergrund europäischen Rechts geboten. Eine unionsrechtskonforme Auslegung – sollte europäisches Recht derartiges fordern – wäre bereits deshalb nicht möglich, weil die Wortlautgrenze in jedem Fall überschritten wäre. § 17 UStG begründet weder Steuerschulden noch kann die Nichtzahlung des Umsatzsteuerbetrags zur vollständigen Uneinbringlichkeit des Entgelts führen (vgl. hierzu bereits FG Münster, Urteil vom 15.3.2016 15 K 1553/15 U, EFG 2016, 855 m. w. N.). 36

Aber europäisches Recht fordert bereits keine unmittelbare oder analoge Anwendung von § 17 UStG in derartigen Bauträger-Fällen. Wie der BFH in seinem Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128) festgestellt hat, ist § 13b UStG aufgrund des unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit teleologisch, d.h. einschränkend, auszulegen, so dass die Steuerschuld der Bauträger in Fällen wie dem Streitfall zu entfallen habe. Dann kann nicht gleichzeitig § 17 UStG analog, d.h. erweitert, – gestützt auf welchen Rechtsgrundsatz auch immer – anzuwenden sein, um die Steuerschuld des Bauträgers wieder zu begründen. Sämtliche Rechtsprinzipien und die damit verbundenen Interessen der Beteiligten sind bereits bei der Auslegung von § 13b UStG in praktische Konkordanz zu bringen. Der erkennende Senat gibt – wie auch der BFH in seinem Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128) – dem Grundsatz der Rechtssicherheit den Vorzug, der die anderen möglicherweise in Betracht kommenden Rechtsgrundsätze überlagert. 37

e) Auch der Grundsatz von Treu und Glauben hindert nicht die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung der Klägerin. 38

Dies folgt daraus, dass mit dem Grundsatz von Treu und Glauben kein Steueranspruch begründet werden kann, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale nicht vorliegen (BFH-Urteil vom 12. Juni 1957 VI R 115/55 U, BStBl. III 1957, 300; FG Köln, Urteil vom 29.10.1990 1 K 32/88, EFG 1991, 387 m. w. N.). Der Grundsatz von Treu und Glauben setzt ein bestehendes Rechtsverhältnis voraus. Folglich können selbständige Rechte und Pflichten nicht durch Treu und Glauben begründet werden, z.B. Steueransprüche; auch einzelne Tatbestandsmerkmale können nicht als vorhanden unterstellt werden, wenn sie objektiv nicht vorliegen, wie umgekehrt objektiv vorhandene Merkmale nicht als nicht gegeben angesehen werden können. Der Grundsatz von Treu und Glauben wirkt im Steuerrecht nicht rechtsbegründend, sondern allein rechtsbegrenzend. Die Umsatzsteuerschuldnerschaft der Klägerin kann daher nicht durch den Grundsatz von Treu und Glauben begründet werden. 39

Selbst wenn man aus dem Grundsatz von Treu und Glauben eine derartige Rechtsfolge herleiten wollte, ist nicht erkennbar, worin das treuwidrige Verhalten der Klägerin gegenüber dem Beklagten liegen sollte. Die Klägerin hat auf der Grundlage der damaligen Verwaltungsauffassung der Finanzverwaltung angenommen, Steuerschuldner gemäß § 13b UStG zu sein. Nunmehr verlangt sie aufgrund der diese Verwaltungsauffassung berichtigenden Rechtsprechung des BFH die Änderung ihrer Umsatzsteuerfestsetzung. Darin ist nichts Treuwidriges zu erkennen. 40

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. § 137 Satz 1 FGO ist nicht einschlägig. Die Klägerin hat zwar während des Klageverfahrens erstmalig die Verträge und Unterlagen vorgelegt, aus denen sich die Anwendbarkeit der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128) ergibt. Nach Auffassung des Beklagten steht der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung aber § 17 UStG entgegen. Die Einspruchsentscheidung des Beklagten wäre ebenso getroffen worden, wenn die Klägerin die Verträge und Unterlagen rechtzeitig beigebracht hätte. Damit mangelt es an der für § 137 Satz 1 FGO erforderlichen Kausalität des schuldhaften Verhaltens der Klägerin (vgl. hierzu auch Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 137 FGO, Rn. 4). Die Klage hätte auch bei früherer Vorlage der Verträge und Unterlagen nicht vermieden werden können. 41

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 42

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 43