

Mit BMF-Schreiben vom 31.08.2015³³ hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass als Ausstellungszeitpunkt der Zeitpunkt der technischen Erstellung durch den zum Steuerabzug Verpflichteten und nicht der spätere Empfang der Steuerbescheinigung durch den Gläubiger der Kapitalerträge maßgebend ist.

Aus Vereinfachungsgründen wurde der 31.01. des Folgejahres als spätester Zeitpunkt für die Übermittlung der erforderlichen Anträge und Bescheinigungen bestimmt. Erst nach diesem Stichtag bei den Kreditinstituten eingereichte Anträge und Bescheinigungen sind daher nicht verpflichtend durch die Kreditinstitute zu berücksichtigen. Gleiches gilt in den Fällen, in denen die betroffenen Konten und Depots zwischenzeitlich aufgelöst wurden. In diesen Fällen sind mögliche Erstattungsansprüche weiterhin beim zuständigen FA geltend zu machen. In diesem Zusammenhang weist die Finanzverwaltung auch darauf hin, dass Freistellungsaufträge für das laufende Jahr spätestens bis zum 31.01. des Folgejahres erteilt bzw. erhöht werden müssen (vgl. Rz. 258).

Die Aussagen des BMF-Schreibens vom 31.08.2015 wurden nunmehr inhaltsgleich in Rz. 307a überführt. In der Folge wurde das BMF-Schreiben vom 31.08.2015 aufgehoben (vgl. Rz. 325).

16. Zeitliche Anwendung

Nach Rz. 324 sind die Grundsätze des aktualisierten Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer grds. in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

³³ BMF vom 31.08.2015, BStBl. I 2015 S. 664 = DB 2015 S. 2053.

III. Zusammenfassung

Mit der Neubekanntgabe des BMF-Schreibens zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer hat die Finanzverwaltung auf die zwischenzeitlich eingetretenen Gesetzesänderungen sowie die neuere BFH-Rspr. reagiert und zu offenen Fragen aus der Praxis Stellung genommen. Zu begrüßen ist, dass die Finanzverwaltung die aktuellen BFH-Entscheidungen zur Abgeltungsteuer in der Praxis anwendet und insb. im Fall der Goldzertifikate nicht mit einem Nichtanwendungserlass belegt hat. Aus Sicht der Kapitalanleger zu kritisieren ist dagegen sicherlich die Nichtberücksichtigung von Verlusten im Fall von Teilkapitalrückzahlungen im Rahmen einer Insolvenz des Schuldners der Kapitalforderung. Offen ist nach wie vor, wie der BFH einen solchen Vorgang beurteilen würde. Aufgrund der im Beitrag aufgezeigten noch anhängigen BFH-Verfahren im Bereich der Abgeltungsteuer ist auch zukünftig mit weiteren Anpassungen des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer zu rechnen.

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Schreiben online: VA1189835;
- zu Veräußerungsgewinnen aus Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen vgl. *Fissnewert*, StR kompakt, DB1159864;
- zur Beurteilung von Xetra-Gold Wertpapieren vgl. auch *Dornheim*, DB 2014 S. 2312 = DB0670404; *Preißer*, DB 2015 S. 1558 = DB0693103;
- zu den Änderungen durch das StÄndG 2015 vgl. *Ortmann-Babel/Gauß*, DB 2015 S. 2470 = DB1160776.

Kurz kommentiert

Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung in § 27 Abs. 19 UStG zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

UStG § 13b, § 27 Abs. 19; AO § 174 Abs. 3, § 176 Abs. 2

1. § 27 Abs. 19 UStG begründet eine Änderungsmöglichkeit der Steuerfestsetzung beim leistenden Unternehmer, sofern der Leistungsempfänger als Bauträger und zu Unrecht in Anspruch genommener Steuerschuldner nach § 13b UStG seine gezahlte USt zurückfordert.
2. Die Übergangsregelung ist als verfahrensrechtliche Sonderregelung zu § 174 Abs. 3 AO zu verstehen. Sie ist verfassungskonform und verstößt nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Rückwirkungsverbot (keine echte Rückwirkung).

FG Niedersachsen, Urteil vom 29.10.2015 – 5 K 80/15, RS1189997

RiFG Prof. Dr. Volker Kraft, Bielefeld
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die Klägerin erbrachte 2009 Bauleistungen (Abbruchleistungen) an die Firma S über insgesamt 5.171 € netto. Bei Erteilung der Rechnungen gingen sowohl die Klägerin als auch die S als

Rechnungsempfängerin davon aus, dass die Rechnungsempfängerin die für die Bauleistungen entstandene USt nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG schuldet.

Der von der Klägerin abgegebenen USt-Erklärung für 2009 folgte das FA zunächst. Aufgrund einer Außenprüfung erging später ein Änderungsbescheid. Mit Schreiben vom 18.03.2014 beantragte die Rechnungsempfängerin bei dem für sie zuständigen FA unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 22.08.2013 (VR 37/10, BStBl. II 2014 S. 128 = DB 2013 S. 2778 betr. Steuerschuldnerschaft bei sog. „Bauleistungen“), nicht mehr Steuerschuldnerin für die an sie erbrachten Umsätze zu sein und die aufgrund der erteilten Rechnungen entrichtete USt von 982,49 € zurückzuerstatten. Das FA teilte der Klägerin daraufhin mit, dass aufgrund des Antrags der Rechnungsempfängerin die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG nicht mehr anzuwenden sei. Vielmehr schulde jetzt die Klägerin als leistende Unternehmerin gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die USt auf die von ihr erbrachten Bauleistungen. Dementsprechend erhöhte das FA die steuerpflichtigen Leistungen der Klägerin um 5.171 € und erließ am 16.11.2014 einen nach § 27 Abs. 19 UStG geänderten USt-Bescheid für 2009. Hiergegen richtet sich die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Das FG Niedersachsen hatte sich mit der Rechtsfrage zu befassen, ob das FA die Änderung der USt-Festsetzung zu Recht auf § 27 Abs. 19 UStG stützen konnte. Dies hat das FG im Ergebnis bejaht und die Klage abgewiesen. Nach Auffassung des FG stellt

§ 27 Abs. 19 UStG als Übergangsvorschrift eine Sonderregelung zu § 174 Abs. 3 AO zur Änderung bestandskräftiger, aber noch nicht festsetzungsverjährter Besteuerungszeiträume dar (so auch *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13b Rn. 157; ders., DB 2015 S. 572 [576], m.w.N.). Die vierjährige Festsetzungsverjährungsfrist war im Zeitpunkt der Änderung (16.11.2014) noch nicht abgelaufen. Die Vertrauensschutzregelung des § 173 Abs. 2 AO stand nach Auffassung des FG der Änderung nicht entgegen, da sie sich ausschließlich auf Änderungen i.S.d. § 173 Abs. 1 AO (neue Tatsachen oder Beweismittel) beziehe. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 176 Abs. 2 AO lägen dagegen im Streitfall vor; die Anwendung dieser Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 2 AO sei aber durch § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG in verfassungs- und unionsrechtskonformer Weise ausgeschlossen. Die Regelung verstoße – so das FG – nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgende Rückwirkungsverbot. Die Vorschrift entfalte keine echte Rückwirkung. Die unechte Rückwirkung des § 27 Abs. 19 UStG sei mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen vereinbar. In diesem Zusammenhang weist das FG zur Begründung insb. auf die sich aus § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG für den leistenden Unternehmer ergebende Möglichkeit hin, den zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger (Bauträger) auf die (noch ausstehende) Zahlung der USt an das FA an Zahlungs statt abzutreten. Im Streitfall hätte die Klägerin die Möglichkeit gehabt, ihren zivilrechtlichen – noch nicht verjährten – USt-Nachforderungsanspruch an das FA abzutreten. Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG genügt nach Auffassung der Finanzrichter auch den Anforderungen des aus dem Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausprägung als Rechtssicherheit folgenden Gebots der Belastungsvorhersehbarkeit.

III. Bedeutung für die Praxis

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung des § 27 Abs. 19 UStG gehört aktuell zu den am intensivsten diskutierten Problematiken des USt-Rechts. Verschiedene FG haben sich bislang nur im Rahmen der in Verfahren über die AdV gebotenen summarischen Prüfung mit den verfassungsrechtlichen Fragestellungen, insb. der Frage der echten oder unechten Rückwirkung der Vorschrift, befasst und diese dabei – wie auch das steuerrechtliche Schrifttum – unterschiedlich beurteilt (für Verfassungswidrigkeit: etwa FG Berlin-Brandenburg vom 03.06.2015 – 5 V 5026/15, UR 2015 S. 592; FG Münster vom 12.08.2015 – 15 V 2153/15 U, UR 2015 S. 758; FG Niedersachsen vom 03.07.2015 – 16 V 95/15, MwStR 2015 S. 655; ebenso z.B. *Hammerl/Fietz*, NWB 2014 S. 2688; *Schneider/Mann*, NWB 2014 S. 3911; *Fleckenstein-Weiland*, BB 2014 S. 2391; *Langer*, DStR 2014 S. 1897; *Neuser*, UVR 2014 S. 333; *Prätzler*, MwStR 2014 S. 680; *Tehler*, UR 2015 S. 729; *Grune*, in: Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 27 Abs. 19 Anm. 35f; für Verfassungsmäßigkeit: etwa FG Hessen vom 13.10.2015 – 1 V 1483/15, juris; FG Düsseldorf vom 31.08.2015 – 1 V 1486/15 A (U), BB 2015 S. 2390; ebenso im Ergebnis: *Widmann*, MwStR 2014 S. 495; *Sterzinger*, UR 2014 S. 276; *Habhammer/Schneider*, BB 2015 S. 1108 [1110]; *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13b Rn. 157; ders., DB 2015 S. 572 [576]; differenzierend: *Listl/Baumgartner*, UR 2014 S. 913).

Für die Verfassungs- und Europarechtskonformität des § 27 Abs. 19 UStG hat sich als erstes FG nun das FG Niedersachsen in einem Hauptsacheverfahren ausgesprochen. Das FG hat die Revision zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH Gelegenheit erhält, die Rechtsfrage nochmals zu überprüfen und

dann die Auffassung teilt oder aber vielleicht das BVerfG wegen möglicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit anruft.

Die Problematik hat erhebliche praktische Bedeutung für die betroffenen bauleistenden Unternehmen, denn es drohen ggf. erhebliche Vermögensschäden, wenn z.B. der Leistende die Steuer wegen der zivilrechtlichen Verjährung seinem Vertragspartner nicht nachträglich in Rechnung stellen kann oder Probleme wegen der Insolvenz des Vertragspartners auftreten. Empfänger von Bauleistungen sollten nach wie vor prüfen, ob sie berechtigt sind, USt-Beträge nach § 13b UStG zurückzufordern. Von der Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG betroffene Parteien sollten gegen entsprechende Steuerfestsetzungen mittels Einspruch oder Klage vorgehen und Anträge auf AdV stellen (so *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 36/2015 Anm. 5). Zudem sollte immer geprüft werden, ob die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG vorliegen. Eine Abtretung wirkt danach an Zahlungs statt, wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener USt ausstellt, die Abtretung an das FA wirksam bleibt, dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat, und der leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt.

IV. Weiterführender Hinweis

Aktuell besteht ein weiteres Spannungsfeld für Bauleistungen im Zusammenhang mit Betriebsvorrichtungen (hierzu *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 36/2015 Anm. 5). Der V. Senat des BFH hatte hierzu entschieden, dass solche Bauleistungen nicht von § 13b UStG erfasst würden, da es sich nicht um Bauwerke handele (BFH vom 28.08.2014 – V R 7/14, DB 2014 S. 2632 = BFH/NV 2015 S. 131; vgl. hierzu Nichtanwendungserlass des BMF vom 28.07.2015 – III C 3-S 7279/14/10003, BStBl. I 2015 S. 623 = DB 2015 S. 1811). Zur gleichen Problematik ist beim XI. Senat des BFH ein Revisionsverfahren anhängig (XI R 3/14, vorgehend FG Hessen vom 26.09.2013 – 1 K 2198/11, EFG 2014 S. 506 = RS1044990 betr. Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen). Eine Gesetzesänderung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG hat mittlerweile die neue Definition des Bauwerks- und Grundstücksbegriffs entsprechend der Auslegung des BMF – quasi als „Nichtanwendungsgesetz“, zur Rspr. des BFH – mit Wirkung ab 06.11.2015 „zur Vermeidung nicht handhabbarer Abgrenzungsprobleme“ durchgesetzt.

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Urteil online: RS1189997;
- zum Vorsteuerabzug in Nachfolge Seeling und zur Besteuerung im Reverse Charge-Verfahren vgl. *Heuermann*, DB 2015 S. 572 = DB0692687;
- zu den Änderungen bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers 2014 bei Bauleistungen vgl. *Radeisen*, DB 2014 S. 2547 = DB0681827;
- zu ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG vgl. *Kreft*, StR kompakt, DB1187762 sowie DB1159909;
- zur Änderung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG vgl. *Graw*, StR kompakt, DB1162766;
- zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Werklieferung von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen vgl. *Amann*, StR kompakt, DB0648560.