



Arbeitskreis Steuern und Rechnungslegung

Stellungnahme 2/2018

Münster, im November 2018

Mitglieder des Arbeitskreises:

StB/FB Int. StR Dipl.-Kfm. Ingo B. **Besselmann**, LL.M., Rheda-Wiedenbrück

StB/RA/FA f. int. Wirtschaftsrecht Dr. Dietmar **Janzen**, MBA, Münster

Univ.-Prof. Dr. Marcel **Krumm**, Münster

StB/RA Prof. Dr. Otto-Gerd **Lippross**, Münster

StBin Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Prof. Dr. Petra **Oesterwinter**, Dortmund

StB/RA Dipl.- Fw. (FH) Jörg **Sauermann**, Harsewinkel

StB/RA/FA f. StR Michael **Steinrücke**, Dortmund

StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Zündorf**, Bielefeld

Zuständig in der Geschäftsführung der StBK Westfalen-Lippe:

Geschäftsführer RA/FA f. StR Gottfried **Wacker**

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe

Körperschaft des öffentlichen Rechts

Erphostraße 43

48145 Münster

Tel.: 0251/41764-0

Fax: 0251/41764-27

E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de

Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de



Umsatzsteuerliche Behandlung von Anzahlungen bauleistender Unternehmer an Bauträger in sog. Altfällen

- Petitum für eine Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG auf Anzahlungen -

Durch Urteil vom 22.8.2013 (V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128) hat der BFH entschieden, dass Bauträger – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 13b.3 Abs. 8 Satz 5 und 6 UStAE a.F. – im Regelfall keine Bauleistungen i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG erbringen, weil sie mit der Errichtung eines Bauwerks auf eigenem Grundstück keinen „fremden“ Gegenstand bearbeiten und deshalb keine Werklieferungen an ihre „Kunden“ ausführen. Im Übrigen komme es für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auch nicht auf den Status des Leistungsempfängers als bauleistender Unternehmer, sondern darauf an, ob der Leistungsempfänger die Bauleistung seinerseits für die Ausführung einer Bauleistung verwendet. Die Verwaltung wendet die Rechtsprechung des BFH ab dem 15. 2. 2014 an (BMF-Schreiben v. 5. 2. 2014, BStBl I S. 233).

Um Steuerausfälle für die bis zum 14.2.2014 ausgeführten Bauleistungen an Bauträger zu vermeiden, hat der Gesetzgeber für diese sog. Altfälle im Zuge des KroatienAnpG die Regelung des § 27 Abs. 19 in das UStG eingefügt. Danach kann das Finanzamt durch Änderungsbescheid auf den bauleistenden Unternehmer zugreifen, wenn der Bauträger Erstattung der fehlerhaft gem. § 13b UStG festgesetzten Steuer für vor dem 15.4.2014 ausgeführte steuerpflichtige Leistungen verlangt (Satz 1 der Vorschrift). Allerdings kann sich der bauleistende Unternehmer gem. § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG von der Steuerschuld im Erhebungsverfahren befreien, indem er seinen zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen den Bauträger an das Finanzamt abtritt (zum Bestehen dieses zivilrechtlichen Anspruchs vgl. BGH-Urteil vom 17.5.2018 - VII ZR 157/17, UR 2018 S. 674) . Den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 27 Abs. 19 Satz 1 und 2 UStG hat der BFH durch eine einschränkende Auslegung der Vorschrift Rechnung getragen: Die FA darf die Steuerfestsetzung gegenüber dem bauleistenden Unternehmer nur ändern, wenn zuvor geprüft ist, ob dem Unternehmer tatsächlich ein vertraglicher Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen den Bauträger zusteht, durch dessen Abtretung er sich nach § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG im Erhebungsverfahren von der Steuerschuld befreien kann (vgl. BFH-Urteil vom 23. 2. 2017 - V R 16/16 und 24/16, DStR 2017 S. 777).

Weder in dem BMF-Schreiben vom 5.2.2014 noch in der „Reparaturvorschrift“ des § 27 Abs. 19 UStG finden sich Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Anzahlungen, die bauleistende Unternehmer vor dem 15.2.2014 für nach dem 14.2.2014 ausgeführte Bauleistungen erhalten haben. Die Frage der Besteuerung von Anzahlungen hat deshalb große praktische Bedeutung, weil Bauleistungen zeitlich gestreckte Vorgänge sind und bei umfangreichen Bauleistungen regelmäßig nach Maßgabe des Baufortschritts Anzahlungen geleistet werden. Erst mit dem BMF-Schreiben vom 8. 5. 2014 (BStBl I S. 823) hat sich die Finanzverwaltung zur Behandlung von Anzahlungen für nach dem 14.2.2014 ausgeführt Bauleistungen geäußert. In Abschn. III dieses Schreibens geht die Finanzverwaltung davon aus, dass für vor dem 15.2.2014 erbrachte und von dem Bauträger als Zahlungsempfänger



nach § 13b UStG versteuerte Anzahlungen kein Vertrauensschutz besteht und der bauleistende Unternehmer die bewirkten Anzahlungen spätestens in dem Besteuerungszeitraum der Ausführung der Leistung nachträglich versteuern muss.

Bei dieser Anweisung hat die Finanzverwaltung nicht berücksichtigt, dass die Anzahlungsbesteuerung nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 21.6.2001 - V R 68/00, BStBl II S. 255) ein selbständiger und abschließender Besteuerungstatbestand ist. Deshalb kommt es für die Anwendung des § 13b UStG, d.h. für die Frage, wer die Umsatzsteuer für die vereinnahmte Anzahlung schuldet, auf die tatsächlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für die Anzahlung und nicht auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung an. Die Finanzverwaltung hat erst mit BMF-Schreiben vom 18.5.2018 (BStBl I S. 695) ihre Anweisungen zu § 13b UStG an das vorgenannte Urteil angepasst. Danach verbleibt es bei der Besteuerung der Anzahlungen beim leistenden Unternehmer, wenn der Leistungsempfänger erst im Zeitpunkt der Leistungserbringung die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld erfüllt (Abschn. 13b.12 Abs. 8 Satz 2 UStAE n.F.). Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass es bei der Besteuerung der Anzahlungen durch den Leistungsempfänger verbleibt, wenn der leistende Unternehmer erst nach den zum Zeitpunkt der Leistungserbringung gegebenen Voraussetzungen der Steuerschuldner ist.

Erläutert wurde die Änderung der Anweisungen im UStAE durch die Verfügung der OFD Frankfurt vom 28.5.2018 (UR 2018 S. 652). Danach ist bei Behandlung von Anzahlungen im Anwendungsbereich des § 13b UStG zwischen der „Änderung tatsächlicher Gegebenheiten“ und „gesetzlichen Änderungen“ zu unterscheiden. Bei gesetzlichen Änderungen gilt § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG. Das bedeutet, dass gesetzliche Änderungen sich nach dem dictum des Gesetzgebers auch auf die Besteuerung von Anzahlungen auswirken, die vor Inkrafttreten der gesetzlichen Änderung geleistet wurden. Bei Änderungen der tatsächlichen Gegebenheiten kommt es dagegen auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anzahlung an (vgl. dazu im Einzelnen OFD Frankfurt a.M. vom 28.5.2018, UR 2018 S. 652). Zur Behandlung von Anzahlungen in Bauträger-Altfällen hat sich die Verwaltung in dieser Verfügung allerdings nicht geäußert.

Zu den tatsächlichen Gegebenheiten bei der Zuordnung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG gehören auch norminterpretierende Verwaltungsvorschriften, die gem. § 176 Abs. 2 AO einen Vertrauensschutztatbestand begründen. Daraus folgt, dass bauleistende Unternehmer, die vor dem 15.2.2014 erhaltene Anzahlungen auf Grund der damals noch geltenden Verwaltungsanweisungen nicht versteuert haben, sich auf den Vertrauensschutz nach diesen Verwaltungsanweisungen berufen können, wenn die erhaltenen Anzahlungen nachträglich bei ihnen als leistender Unternehmer erfasst werden sollen.

Um Steuerausfälle in Fällen zu vermeiden, in denen Bauträger nachträglich Rückerstattung von § 13b – Steuern auf erhaltene Anzahlungen verlangen und bauleistende Unternehmer gegenüber dem Nachforderungsverlangen der Finanzbehörde Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO geltend machen können, bietet sich an, § 27 Abs. 19 UStG entsprechend auch auf Anzahlungen anzuwenden, die vor dem 15.2.2014 von Bauträgern an bauleistende Unternehmer geleistet worden sind. Durch eine entsprechende Verwaltungsanweisung würden die Aufsichtsbehörden



der Finanzverwaltung dazu beitragen, dass die sog. Bauträger-Altfälle nunmehr zügig und sachgerecht und ohne weitere langwierige Streitverfahren abgewickelt werden können.