

Praxisticker Nr. 566: Bauträger kann Umsatzsteuer vom Finanzamt fordern

Die Finanzgerichte beschäftigen sich aktuell wieder mit dem Thema Bauträger und der Erstattung der zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer. Mittlerweile ist ein Aktenzeichen beim XI. Senat des BFH bekannt.

FG München, Urteil vom 10.10.2017 - 14 K 344/16

Das Finanzgericht München hat entschieden, dass das Finanzamt den Erstattungsanspruch des Bauträgers nicht davon abhängig machen kann, ob der Bauträger dem Subunternehmer die Umsatzsteuer erstattet hat. Darüber hinaus spielt keine Rolle, ob das Finanzamt den Erstattungsanspruch mit den „zivilrechtlichen Ansprüchen“ des Subunternehmers aufrechnen kann.

Das Urteil ist vorläufig nicht rechtskräftig. Die Revision wurde zugelassen.

Revision beim BFH - XI R 21/17

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28.04.2017 - 1 K 2634/15 U besteht ebenfalls keine Rechtsgrundlage der Finanzverwaltung, die zu Unrecht abgeführte Umsatzsteuer nicht an den Bauträger zu erstatten.

In diesem Verfahren ist die Revision unter dem Aktenzeichen XI R 21/17 anhängig.

Kann im Rahmen der Rückabwicklung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b UStG auf Seiten eines Werkunternehmers der begehrten Änderung des Umsatzsteuerbescheids die Vorschrift des § 17 UStG in unmittelbarer bzw. analoger Anwendung entgegengehalten werden?

Steht der Durchsetzbarkeit des gemäß § 37 Abs. 2 AO geltend gemachten Erstattungsanspruchs der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen?

Fazit

Endlich darf sich auch der XI. Senat zum Thema Bauträger äußern. Es bleibt zu hoffen, dass der XI. Senat Licht ins Dunkel bringt und eine vernünftige Entscheidung trifft.

Handlungsanweisung

Der steuerliche Vertreter ist angehalten, sämtliche Verfahren offen zu halten und ebenso entsprechend die gesetzliche Verzinsung zu beantragen.

Stand: 09.11.2017

Autor: Robert Hammerl LL.M. Steuerberater Telefonische Fachberatung Umsatzsteuer LSWB

Robert Hammerl LL.M.

Dipl.-Fw. (FH), Steuerberater

Telefonische Fachberatung Umsatzsteuer LSWB

Freitags von 9.00 – 14.00 Uhr

Telefonische Hotline (kostenpflichtig) Tel 0900 100 10 98 *

* Die Kosten belaufen sich - sobald das Gespräch zustande kommt - auf 1,99 Euro inkl. Umsatzsteuer je Minute aus dem deutschen Festnetz. Diese werden mit Ihrer Telefonrechnung abgerechnet. Anrufe aus dem Mobilfunknetz sind nicht möglich.

**Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de**

Titel:

**Leistungsempfänger, Erstattungsansprüche, Umsatzsteuergesetz,
Umsatzsteuerbescheid, für Bauleistungen, Bundesfinanzhof, Ungerechtfertigte
Bereicherung**

Schlagwort:

Keine Steuerschuldnerschaft des Bauträgers

Tenor

1. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 25. Juni 2016 und die Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2016 werden dahingehend abgeändert, dass die Umsatzsteuer für 2011 auf 0 EUR, für 2012 auf 1.419,31 € und für 2013 auf 4.444,94 € festgesetzt wird.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Die Klägerin errichtete in den Streitjahren (2011 bis 2013) Gebäude. Ganz überwiegend veräußerte sie diese anschließend an Dritte. Diese Umsätze unterfielen der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre (UStG). Im geringen Umfang behielt sie Gebäudeteile für sich und vermietete sie steuerfrei.

2

Für die Errichtung der Gebäude bezog sie Bauleistungen von in Deutschland ansässigen Dritten, welche mit der Klägerin übereinstimmend davon ausgingen, dass die Klägerin als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin war, und ihr Nettorechnungen stellten.

3

In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre erklärte sie dementsprechend Steuer nach § 13b UStG in Höhe von 31.688,06 EUR in 2011, in Höhe von 201.677,65 EUR in 2012 sowie in Höhe von 318.956,24 EUR in 2013. Darin enthalten war auch die Steuer für Leistungsbezüge von einem italienischen Unternehmen sowie für die Erstellung eines Einbau-Bücher-Regals von einem in Deutschland ansässigen Schreiner. Die Jahressteuer errechnete sie in Höhe von 31.688,06 EUR für 2011, in Höhe von 203.096 EUR für 2012 und in Höhe von 318.956,24 EUR für 2013. Diese Erklärungen führten zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4

Mit Bescheiden vom 25. Juni 2016 hob der Beklagte (das Finanzamt – FA -) jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

5

Hiergegen legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. August 2013 V R 37/10 (BStBl II 2014, 128) sei sie nicht Steuerschuldnerin.

6

Mit Schreiben vom 30. Juli 2015 bat das FA die Klägerin u. a. darum, Name, Anschrift und Steuernummer des leistenden Unternehmers anzugeben. Dem kam die Klägerin nicht nach. Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2016 als unbegründet zurück, weil die Klägerin angeforderte Unterlagen nicht vorgelegt habe.

7

Am 10. Februar 2016 erhob die Klägerin Klage, mit der sie ihr Ziel weiterverfolgt. Dabei stellt sie ihre Steuerschuld für den Leistungsbezug von dem in Italien ansässigen Unternehmer nicht infrage.

8

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 25. Juni 2016 und die Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2016 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer für 2011 auf 0 EUR, für 2012 auf 1.419,31 € und für 2013 auf 4.444,94 € festgesetzt wird.

9

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

10

Da die Klägerin offenbar auch für ein Bücherregal beantragt habe, dieses nach den Grundsätzen des § 13b UStG zu erfassen, seien die angeforderten Nachweis zwingend erforderlich gewesen. Die Klägerin führe auch Bauten auf fremde Rechnung aus. Im Wesentlichen vermarkte sie eigene Grundstücke. Würden aber die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung habe, lägen regelmäßig – unabhängig vom Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG – Werk- oder Werklieferungen mit der Folge vor, dass der Bauträger eine Bauleistung erbringe. Auch die Umsätze als Bauunternehmer seien im Hinblick auf eine Nettoabrede und einer gegebenenfalls erforderlichen Rechnungsberichtigung unter Anwendung von § 17 UStG zu prüfen (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 27. Januar 2016 V B 87/15, BFH/NV, 2016, 716).

11

Bezüglich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze, die vorgelegte Behördenakte sowie die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2017 Bezug genommen.

II.

12

Die Klage ist begründet.

13

Die Klägerin schuldet die Steuer für die von ihr bezogenen Bauleistungen nicht gemäß § 13b UStG. Die Vorschrift des § 17 UStG ist – auch im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben – nicht entsprechend anzuwenden. Unerheblich ist, ob die Klägerin nachgewiesen hat, ob sie die Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer nachträglich bezahlt hat oder ob mit dem Erstattungsanspruch gegen nach § 27 Abs. 19 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I 2014, 1266 – UStG n. F. –) vom leistenden Unternehmer an die Finanzbehörde abgetretene (zivilrechtliche) Forderungen aufgerechnet werden kann (a.A. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen – BMF – vom 26. Juli 2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a).

14

1. Die Klägerin ist nicht als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin nach § 13b UStG.

15

a) Gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung bis 30. Juni 2010 (UStG 2008) schuldet in den in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG 2008 genannten Fällen der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG 2008 erbringt. Letztere Vorschrift umfasst Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (sog. Bauleistungen). Eine vergleichbare Regelung enthalten § 13b Abs. 5 Satz 2, Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung ab 1. Juli 2010 (UStG 2010).

16

Erforderlich ist, dass der Leistungsempfänger die bezogenen Bauleistungen seinerseits wieder für eine derartige Leistung verwendet (BFH-Urteil in BStBl II 2011, 842 für das Umsatzsteuergesetz in der Fassung des Jahres 2005; BFH-Urteil vom 11. Dezember 2013 XI R 21/11, BStBl II 2014, 425 für das Umsatzsteuergesetz in der Fassung des Jahres 2007; Urteil des Finanzgerichts – FG – Münster vom 31. Januar 2017 15 K 3998/15 U, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2017, 527; FG Düsseldorf vom 28. April 2017 1 K 2634/15 U, EFG 2017, 1217, Rev. XI R 21/17).

17

Der Begriff der Werklieferung in § 13b UStG entspricht dem in § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG. Danach sind Werklieferungen Lieferungen, bei denen der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Nach Satz 2 dieser Vorschrift gilt dies auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden. § 3 Abs. 4 UStG betrifft einheitliche, aus Liefer- und Dienstleistungselementen bestehende Leistungen in Form der Be- und Verarbeitung eines nicht dem Leistenden gehörenden Gegenstandes und ist richtlinienkonform entsprechend den unionsrechtlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung auszulegen. Dementsprechend ist zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger Generalunternehmer, welcher regelmäßig auf fremden Grund baut, oder Bauträger ist, welcher grundsätzlich eigene Grundstücke bebaut. Sind die Leistungen, für welche die Bauleistungen bezogen wurden, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, so erbringt der Leistungsempfänger eine Lieferung und er handelt als Bauträger. Dies gilt – entgegen der Auffassung des FA – unabhängig davon, ob die Erwerber der von der Klägerin veräußerten Immobilien entsprechend einer später veröffentlichten Verwaltungsregelung (Abschn. 13b.3 Abs. 8 Sätze 6 und 7 des Umsatzsteueranwendungserlasses – UStAE – in der Fassung des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1289) „Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung“ genommen haben (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2011, 842, Rz 34 f., II51 f., 59).

18

b) Danach schuldet die Klägerin die hier streitigen Leistungen nicht nach § 13b UStG. Denn sie verwandte sie nicht für Bauleistungen, sondern ganz überwiegend für nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstückslieferung, und im Übrigen für Vermietungen. Soweit die Klägerin hinsichtlich des Einbau-Bücher-Regals keine Bauleistungen von dem in Deutschland ansässigen Schreiner bezogen haben sollte, kommt von vornherein die Anwendung des § 13b UStG nicht in Betracht.

19

2. Die Vorschrift des § 17 UStG ist hier nicht anzuwenden.

20

a) Die Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG liegen nicht vor. Uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ist hier nicht das vereinbarte Entgelt, sondern allenfalls der sich auf die Leistung beziehende Steuerbetrag (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV, 2016,716, Rz 21; FG-Düsseldorf in EFG 2017, 1217, unter I.2.a. der Entscheidungsgründe).

21

b) Die Vorschrift des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ist nicht entsprechend anzuwenden (FG Münster in EFG 2017, 527; FG Düsseldorf in EFG 2017, 1217; a.A. FG Baden-Württemberg vom 19. Mai 2016, 1 K 3504/15, EFG 2016, 1826). Der BFH hat dies in seinem Beschluss in BFH/NV, 2016,716, Rz 21, 25 für möglich gehalten, weil die Verwaltungsauffassung die Uneinbringlichkeit des materiell-rechtlich geschuldeten Steuerbetrags verursacht habe. Hinsichtlich der Begründung für die Ablehnung der entsprechenden Anwendung verweist der Senat zunächst auf das Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2017, 1217 unter I.2.b. und I.2.c. der Entscheidungsgründe.

22

Hinzu kommt, dass der BFH nach Auffassung des Senats in seinem Urteil vom 23. Februar 2017 V R 16/16, V R 24/16 (BStBl II 2017, 760) die Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG inzident ausgeschlossen hat. Dort führte der BFH in Rz 62 aus, dass es auf eine mögliche Anwendung dieser Vorschrift nicht mehr ankomme. Nach dem Urteil war die Steuerfestsetzung durch Änderungsbescheid gegenüber dem Leistenden rechtmäßig. Dies setzt zum einen eine Änderungsbefugnis für das Finanzamt voraus, die sich gem. dem Urteil aus § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG n. F. ergab. Jedoch ist ebenso erforderlich, dass materiell-rechtlich ein Steueranspruch gegen den Leistenden bestand. Die Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG hätte diesen aber ausgeschlossen, so dass der Änderungsbescheid nur dann rechtmäßig ist, wenn diese Vorschrift nicht (entsprechend) gilt (vgl. Lippross Deutsches Steuerrecht –DStR – 2017, 1297, 1298).

23

3. Unerheblich ist, ob die Klägerin die Steuer nachträglich an die leistenden Unternehmer zahlte oder, ob das FA mit dem Erstattungsanspruch gegen nach § 27 Abs. 19 UStG n. F. vom leistenden Unternehmer an die Finanzbehörde abgetretene (zivilrechtliche) Forderungen aufrechnen kann (a.A. BMF-Schreiben vom 26. Juli 2017, BStBl I 2017, 1001, Rz 15a).

24

Eine solches Erfordernis ergibt sich weder aus dem § 27 Abs. 19 UStG noch aus dem Grundsatz von Treu und Glauben noch aus dem Unionsrecht.

25

a) Die Vorschrift des § 27 Abs. 19 UStG n. F. befasst sich nicht mit der Steuerschuld des Leistungsempfängers und erweitert sie deswegen nicht: Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG auf eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner zu sein (§ 27 Abs. 19 Satz 1 UStG n. F.). § 176 der Abgabenordnung (AO) steht der Änderung nach Satz 1 nicht entgegen (§ 27 Abs. 19 Satz 2 UStG n. F.). Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt (§ 27 Abs. 19 Satz 3 UStG n. F.). Satz 4 der Vorschrift enthält Regelungen, wann die Abtretung zu Gunsten des Leistenden an Zahlungs statt wirkt.

26

§ 27 Abs. 19 Satz 1 UStG n. F. ist eine Änderungsbefugnis für das FA bei der Festsetzung der Steuer des Leistenden. Sie kann zu dessen Lasten nur dann geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht. Das FA hat eine Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG auch dann anzunehmen, wenn der Steueranspruch bereits durch Zahlung getilgt war. Auf das Vorliegen einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis kommt es nicht an (BFH-Urteil in BStBl II 2017, 760).

27

Die gesamte Vorschrift des § 27 Abs. 19 UStG n. F. beschränkt sich somit auf Regelungen hinsichtlich des Leistenden, das Erstattungsverlangen des Leistungsempfängers wird lediglich in § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG n. F. erwähnt. Der Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers ist der Grund für die Regelungen in § 27 Abs. 19 UStG n. F. hinsichtlich des Leistenden, er wird in der Vorschrift also vorausgesetzt (vgl. BT-Drucks. 18/1995, S. 99 f., 111).

28

b) Der Grundsatz von Treu und Glauben vermag keine Steuerschuld des Leistungsempfängers zu begründen. Zwar ist er in allen Rechtsgebieten allgemein anerkannt und gebietet es innerhalb eines bestehenden Steuerrechtsverhältnisses für Steuergläubiger wie Steuerpflichtige gleichermaßen, dass jeder auf die Belange des anderen Teils Rücksicht nimmt. Damit nicht zu vereinbaren ist insbesondere ein widersprüchliches Verhalten. Allerdings haben diese Grundsätze lediglich rechtsbegrenzende Wirkung innerhalb bestehender Schuldverhältnisse und setzen demnach eine Identität der Rechtssubjekte voraus. Sie können nicht dazu führen, dass Steueransprüche oder -schulden überhaupt erst zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden (BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V R 28/14, BStBl II 2017, 10, Rz 31 f.; FG Düsseldorf in EFG 2017, 1217 unter I.2.c. der Entscheidungsgründe).

29

c) Schließlich ergibt sich aus dem Unionsrecht keine Steuerschuld des Klägers.

30

aa) Das Unionsrecht verbietet es nicht, dass ein nationales Rechtssystem die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern unter Umständen ablehnt, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stedco, BFH/NV 2009, 1371, ECLI:ECLI:EU:C:2009:380, Rn 48, m.w.N.; vom 16. Mai 2013 C-191/12, Alakor Gabonatermelö es Forgalmazo, Höchstrichterliche Rechtsprechung – HFR – 2013, 654, ECLI:ECLI:EU:C:2013:315, Rn 25, m.w.N.).

31

Unabhängig davon, ob diese Grundsätze im nationalen Recht das Festsetzungs- oder Erhebungsverfahren betreffen, setzen sie eine nationale Regelung voraus, die dies vorsieht. Das ist aber – wie dargelegt – nicht der Fall. Eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts ist insoweit nicht geboten, weil es sich nicht um eine zwingende Vorgabe des Unionsrechts handelt, vielmehr jenes eine solche Regelung den Mitgliedstaaten freistellt.

32

bb) Aus dem unionsrechtlichen Grundsatz der Neutralität ergibt sich nichts anderes. Danach soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden (BFH-Urteil in BStBl II 2017, 760, Rz 39, m.w.N.). Eine Belastung des Steuerpflichtigen sieht er nicht vor. Darüber hinaus hat der Grundsatz der Neutralität die Bedeutung, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich zu behandeln sind (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2016 C-38/16, Mehrwertsteuer-Recht – MwStR – 2017, 663, ECLI:ECLI:EU:C:2017:454, Rn 21, m.w.N.). Einen Wettbewerbsvorteil erhalte aber zunächst der Leistende, wenn seine Steuer nicht festgesetzt würde. Die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Steuer des Leistungsempfängers würde bei diesem allenfalls dann (mittelbar) zu Wettbewerbsvorteilen führen, wenn er dem Leistenden seinerseits die diesem zustehende Umsatzsteuer nicht bezahlte. Diese Situation einer „ungerechtfertigten Bereicherung“ im weiteren Sinne setzt aber eine nationale Regelung voraus (vgl. II.3.c.aa. der Gründe). Ferner ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität keine Regel des Primärrechts, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz anzuwenden ist, den er einschränkt. Er erlaubt es z. B. nicht, den Anwendungsbereich des Vorsteuerabzugsrechts gegenüber einer eindeutigen Bestimmung auszuweiten (EuGH-Urteil vom 13. März 2014 C-204/13, Marburg, MwStR 2014, 270, ECLI:ECLI:EU:C:2014:147, Rn 43; BFH-Urteil vom 31. Mai 2017 XI R 40/14, DStR 2017, 1923, Rz 52). Daher ist der Senat der Auffassung,

dass der Grundsatz der Neutralität für sich genommen keine Steuerschuld des Leistungsempfängers zu begründen vermag.

33

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Anwendung des § 137 Abs. 1 Satz 1 FGO zu Lasten der Klägerin kommt nicht in Betracht, weil die Entscheidung des FA bei rechtzeitiger Vorlage der Namen und Adressen der Leistenden genauso ausgefallen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 2004 V R 72/03, BStBl II 2004, 684, unter II.2.b. der Gründe). Die Namen und Adressen der Leistenden waren zwar zur Beurteilung einer Steuerpflicht der Klägerin nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 UStG 2008 oder § 13 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG 2010 erforderlich gewesen. Das FA hätte aber dem Einspruch dennoch nicht stattgegeben. Denn es hat im Klageverfahren behauptet, die Klägerin errichte auch Bauten auf fremden Grund sowie für die Eigenschaft als Bauträgerin reiche eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG nicht aus, und auch deswegen insgesamt die Klageabweisung beantragt.

34

5. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz beruht auf § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

35

6. Die Revision wird im Hinblick auf die bereits anhängige Revision XI R 21/17 und das Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2016, 1826 gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.

Finanzgericht Düsseldorf, 1 K 2634/15 U

Datum: 28.04.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2634/15 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0428.1K2634.15U.00

Tenor: Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 07.08.2015 werden die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011, jeweils vom 25.04.2014, dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer vermindert um 711,70 € auf 34.426,26 € (2009), um 1.594,96 € auf 26.571,35 € (2010) und um 442,05 € auf 34.913,32 € (2011) herabgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:	1
Der Kläger begehrt die Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 insoweit, als dort zu seinen Lasten gemäß § 13b UStG die Umsatzsteuer auf an ihn erbrachte Handwerkerleistungen auch insoweit festgesetzt wurde, als er diese nicht unmittelbar zur Erbringung von Werkleistungen, sondern zur Erzielung seiner Vermietungsumsätze verwandte.	2
Der Kläger war in den Streitjahren 2009 – 2011 als selbständiger Malermeister einzelunternehmerisch gemäß § 2 UStG tätig. Daneben vermietet er in seinem Alleineigentum stehende Wohnungen und erzielte insoweit steuerfreie Umsätze iSd § 4 Nr. 12 UStG. In den Streitjahren 2009 - 2011 ließ der Kläger an seinen vermieteten Immobilien diverse Instandhaltungsarbeiten durchführen:	3
<u>2009:</u> (3.745,75 € USt 711,70 €)	4
Dachdeckermeister B, Dachdeckerarbeiten (Bl 19 FG)	5
Rechnung vom 22.01.2009 über 518,57 € netto	6
Hinweis auf § 13b UStG	7
Dachdeckermeister B, Dachdeckerarbeiten (Bl 22 FG)	8
Rechnung vom 28.06.2009 über 666,25 € netto	9
	10

Hinweis auf § 13b UStG	
C, Pflasterarbeiten (BI 20)	11
Rechnung vom 13.06.2009 über 300 €	12
Hinweis auf Kleinunternehmer § 19 Abs. 1 UStG	13
C, Pflasterarbeiten (BI 21)	14
Rechnung vom 02.06.2009 über 1.300 €	15
Hinweis auf Kleinunternehmer § 19 Abs. 1 UStG	16
D Garten- und Landschaftsbau, Stellplatzerweiterung (BI 23 FG)	17
Rechnung vom 11.02.2009 über 807,50 € zuzüglich 153,43 € USt, brutto 960,93 €	18
<u>2010</u> : (8.394,55 €, USt 1.594,96 €)	19
E, Maurerarbeiten (BI 25 f FG)	20
Rechnung vom 04.08.2010 über 3.412 € zuzüglich 648,28 € USt, brutto 4.060,28 €	21
F KG, Fliesenarbeiten (BI 27 FG)	22
Rechnung vom 10.02.2010 über 2.600 € zuzüglich 494 € USt, brutto 3.094 €	23
Haustechnik G KG, Sanitärarbeiten (BI 28 ff FG)	24
Rechnung vom 28.08.2010 über 2.382,55 € netto	25
Hinweis auf § 13b UStG	26
<u>2011</u> : (2.326,60 €, USt 442,05 €)	27
Elektro H, Elektroarbeiten (BI 35 f FG)	28
Rechnung vom 26.09.2011 über 1.966,73 € netto	29
Hinweis auf § 13b UStG	30
I, Dachdeckerarbeiten (BI 37 FG)	31
Rechnung vom 24.11.2011 über 359,87 € netto	32
Hinweis auf § 13b UStG	33
Der Kläger ging in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung (Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2008 und Abschn. 13b.1 Abs. 11 UStAE 2010) für die Streitjahre 2009 – 2011 zunächst davon aus, dass er für bezogene Werkleistungen aufgrund seiner Tätigkeit als selbständiger Malermeister auch dann als Steuerschuldner gemäß § 13b UStG anzusehen sei, wenn er die Handwerkerleistungen für sein Vermietungsunternehmen bezog, weil die Werkleistungen aus seiner Tätigkeit als selbständiger Malermeister mehr als 10 % seiner insgesamt erzielten Umsätze ausmachten. In den Steuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 behandelte er daher auch die für sein Vermietungsunternehmen	34

bezogenen Leistungen als solche, für welche er die Umsatzsteuer aufgrund Wechsels der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG (BMG 3.745,75 €, USt 711,70 € (2009), 8.394,55 €, USt 1.594,96 € (2010) und 2.326,60 €, USt 442,05 € (2011)) schuldete, und führte diese in einer Anlage zur jeweiligen Umsatzsteuererklärung gesondert auf. Den zeitgleich eingereichten Einkommensteuererklärungen waren zudem als Anlage zur Anlage V Einzelaufstellungen der Erhaltungsaufwendungen beigefügt, aus denen sich der einzelne Rechnungsbetrag, der Name des leistenden Handwerkers sowie die Anwendung des § 13b UStG ergab. Die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2009 bis 2011 standen jeweils einer Umsatzsteuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

Nach durchgeführter Betriebsprüfung für die Jahre 2009 - 2011 und anschließendem Rechtsbehelfsverfahren wegen anderer Streitpunkte erließ das FA am 25.04.2014 gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dem Begehren des Klägers entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 – 2011, in denen die gemäß § 13b UStG entstandene Umsatzsteuer unverändert enthalten war. Die Umsatzsteuer wurde auf 35.137,96 € (2009), 28.166,31 € (2010) und 35.355,37 € (2011) festgesetzt. 35

Hiergegen erhob der Kläger erneut Einspruch und beantragte unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 22.08.2013 V R 37/10 (BFHE 243,20, BStBl II 2014, 128), die Umsatzsteuer 2009 - 2011 um die zu Unrecht nach § 13b UStG abgeführten Beträge für die Leistungsbezüge in Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen herabzusetzen. Mit Schreiben vom 23.01.2015, auf das wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, bat das FA entsprechend dem Schreiben des BMF (vom 31.07.2014, IV D 3-S 7279/11/10002, BStBl I 2014, 1073) um nähere Angaben zu den begehrten Änderungen. 36

Da der Kläger die erbetenen Auskünfte zu den von ihm im Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen bezogenen Bauleistungen unter Hinweis auf die dem FA vorliegenden Steuererklärungen nicht erteilte, lehnte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 07.08.2015 den Antrag auf Änderung ab. 37

Hiergegen richtet sich die Klage, mit der der Kläger weiterhin die Herabsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 um die gemäß § 13b UStG festgesetzten Umsatzsteuerbeträge für Leistungsbezüge in Zusammenhang mit seinem Vermietungsunternehmen begehrt. 38

Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 13b UStG sei dieser entgegen der Verwaltungsauffassung einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Handwerkerleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwende. Der Kläger habe, was unstrittig sei, die bezogenen Leistungen seinerseits nicht zur Erbringung einer Bauleistung verwendet, sondern zur Ausführung steuerfreier Vermietungsumsätze gemäß § 4 Nr. 12 UStG, so dass es nicht zu einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft gemäß §13b UStG gekommen sei. Hinsichtlich der Höhe werde auf die Angaben zu seinen Umsatzsteuererklärungen, die Erläuterungen zur Anlage V und die dort aufgeführten Erhaltungsaufwendungen sowie die im Klageverfahren übersandten Handwerkerrechnungen verwiesen. 39

Der Kläger beantragt, 40

die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 – 2011 vom 25.04.2014 dergestalt zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 711,70 € in 2009, 1.594,96 € in 2010 und 442,05 € in 2011 41

herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen, 43

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 44

Die Änderung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011 sei zu Recht versagt 45
worden. Einer solchen stehe auch § 17 UStG entgegen (Hinweis auf BFH, Beschlüsse
vom 23.05.2016 V B 20/16, BFH/NV 2016, 1308; und vom 27.01.2016 V B 87/15, BFH/NV
2016, 716), weil der Kläger den auf den Leistungsbezug entfallenden Umsatzsteueranteil
nicht an seine Vertragspartner gezahlt habe. Zudem habe der leistende Unternehmer H
bereits seinen aus der Rechnung vom 26.09.2011 resultierenden Zahlungsanspruch
gegen den Kläger auf die auf den berechneten Netto-Betrag entfallende Umsatzsteuer an
das FA abgetreten.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die 46
dem Gerichts übersandten Steuerakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe: 47

I. Die Klage ist begründet. Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011, jeweils 48
vom 25.04.2014, sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, § 100
Abs. 1 FGO.

Die Umsatzsteuer wurde für die in Zusammenhang mit dem Vermietungsunternehmen 49
des Klägers bezogenen Bauleistungen zu Unrecht gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 S. 2
UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 UStG 2010 festgesetzt. Der Kläger ist insoweit
nicht Steuerschuldner iSd § 13b Abs. 2 S. 2 UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 5 S. 2 UStG
2010. Einer entsprechenden Änderung der Umsatzsteuerbescheide steht auch § 17 Abs.
2 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht entgegen.

1. Die Umsatzsteuer auf die von den Werkunternehmern B, C und D (2009), Haustechnik 50
G, E und D (2010) sowie H und I (2011) an den Kläger erbrachten Handwerkerleistungen
wurden zu Unrecht gemäß § 13b UStG zu Lasten des Klägers festgesetzt. Der Kläger ist
für diese Umsätze nicht der Steuerschuldner.

Gemäß § 13b Abs. 2 S. 2 UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 5 S. 2 UStG 2010 schuldet in den 51
in § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG 2010 genannten Fällen der
Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne
des § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG 2010 erbringt.
Leistungen in diesem Sinne sind Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der
Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken
dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Die Umkehr der
Steuerschuldnerschaft tritt nicht ein, wenn bei dem Unternehmer, der die Umsätze
ausführt, die Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind für die streitigen, an den Kläger erbrachten 52
Handwerkerleistungen der Jahre 2009 bis 2011 nicht erfüllt, weil er diese Bauleistungen
für seine Vermietungsumsätze, nicht aber seinerseits zur Erbringung von Bauleistungen
verwandte.

Für die Entstehung der Steuerschuld in der Person des Leistungsempfängers nach § 13b 53

UStG kommt es darauf an, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet (BFH, Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128 für die im Jahr 2005 geltende Fassung; FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, EFG 2017, 527 für die im wesentlichen gleichlautende Fassung des § 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 S. 2 UStG im Jahr 2013).

Der Kläger hat die hier streitigen Handwerkerleistungen nicht, wie es für einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG erforderlich ist, seinerseits zur Erbringung von Bauleistungen verwandt. Der Kläger war zwar in den Streitjahren 2009 bis 2011 als selbständiger Malermeister unternehmerisch iSd § 2 UStG tätig und hat insoweit auch Bauleistungen iSd § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG 2008 bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG 2010 erbracht. Daneben erzielte der Kläger jedoch gemäß § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Entgelte für Vermietungsleistungen. Die hier zu beurteilenden Handwerkerleistungen wurden vom Kläger ausschließlich für seine vermieteten Wohnungen bezogen. 54

Darüber hinaus schuldete der Kläger bereits gemäß § 13b Abs. 2 S. 4 UStG 2008 die Umsatzsteuer auf die berechneten Leistungen des C im Streitjahr 2009 nicht, weil dieser ausweislich seiner Rechnungen als Kleinunternehmer iSd § 19 Abs. 1 UStG anzusehen war. 55

2. Der begehrten Änderung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011 steht nicht eine nach § 17 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG sowohl beim Leistenden als auch beim Kläger als Leistungsempfänger vorzunehmende Berichtigung der Umsatzsteuerschuld entgegen. § 17 UStG kommt weder unmittelbar noch analog zur Anwendung. 56

a) Eine direkte Anwendung des § 17 UStG scheidet aus, weil die gesetzlich normierte Rechtsfolge des § 17 UStG die Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger ist, nicht aber die Begründung einer Umsatzsteuerschuld. 57

Gemäß § 17 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7, Abs. 2 Nr. 1 UStG hat, wenn 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. Diese Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Entsprechendes gilt, wenn 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. 58

§ 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–), wonach im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird. 59

Rechtsfolge des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG ist folglich die Berichtigung einer zunächst entstandenen Steuerschuld aufgrund nachträglich eingetretener Umstände. Der Kläger schuldete jedoch keine Umsatzsteuer, die nunmehr berichtigt – bzw. deren Berichtigung untersagt – werden könnte, sondern begehrt die 60

Reduzierung seiner festgesetzten Steuerschuld um eine tatsächlich nicht entstandene und damit von Anfang an zu Unrecht festgesetzten Steuer. § 17 UStG ist aber keine Steuerschuld begründende Vorschrift, sondern setzt eine zunächst bestehende Steuerschuld voraus (vgl. FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, EFG 2017, 527). Die Versagung der vom Kläger begehrten Änderung unter Hinweis auf § 17 UStG würde damit entgegen der gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolge zum Festhalten an einer tatsächlich nicht entstandenen Steuerschuld führen.

Besonders deutlich wird dies für die Umsatzsteuerschuld für die Handwerkerleistungen des C und des D im Jahr 2009. Das vom Kläger für die Handwerkerleistungen des Kleinunternehmer C im Jahr 2009 zu entrichtende Entgelt wurde, wie sich aus den unstreitigen Angaben zur Anlage V der Einkommensteuererklärung ergibt, in voller Höhe vom Kläger beglichen. Der Kläger hat lediglich zu Unrecht die Umsatzsteuer auf den berechneten Betrag gemäß § 13b UStG abgeführt, weil § 13b UStG für Leistungen von Kleinunternehmern iSd § 19 Abs. 1 UStG keine Anwendung findet. Auch auf der Grundlage der im Jahr 2009 herrschenden Verwaltungsauffassung ist der Kläger zu Unrecht davon ausgegangen, dass er für die Leistungen des C die Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG schuldet. 61

Entsprechende Überlegungen gelten für die Leistungen des D, berechnet mit Rechnung vom 22.01.2009 über 807,50 € zuzüglich 153,43 € USt, brutto 960,93 €. Hier hat der Kläger ausweislich seiner Einkommensteuererklärung für 2009 den Bruttobetrag an den Rechnungsaussteller bezahlt und diesen auch als Bemessungsgrundlage für seine Steuerschuld nach § 13b UStG zugrunde gelegt. 62

b) Auch eine analoge Anwendung des § 17 UStG zu Lasten des Klägers ist ausgeschlossen. Der Senat folgt insoweit der Auffassung des Finanzgerichts Münster zum Entfall der Umsatzsteuerschuldnerschaft eines Bauträgers unabhängig davon, ob der Bauträger als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an den leistenden Werkunternehmer erstattet (FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, EFG 2017, 527 mit Anmerkung Kessens) auch für den hier zu entscheidenden Fall, dass der Leistungsempfänger zwar als selbständiger Malermeister Bauleistungen erbringt, die fraglichen Handwerkerleistungen jedoch für umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen verwendet wurden. Eine analoge Anwendung stünde im Widerspruch zum Unionsrecht und dem Grundsatz von Treu und Glauben (ausführlich hierzu FG Münster, Urteile vom 31.01.2017 15 K 3998/15, EFG 2017, 527 (mit Anmerkung Kessens), Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: V R 6/17; vom 15.03.2016 15 K 1553/15 U, EFG 2016, 855, aus anderen Gründen bestätigt durch BFH, Urteil vom 23.02.2017 V R 16, 24/16, DStR 2017, 777; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.5.2016 1 K 3504/15, EFG 2016, 1826; dies im Rahmen eines obiter dictum für möglich haltend: BFH, Beschluss vom 27.01.2016 V B 87/15, BFHE 252, 187, BFH/NV 2016, 716; dies offen lassend: BFH, Urteil vom 23.02.2017 V R 16, 24/16, DStR 2017, 777). 63

§ 13b UStG ist aufgrund des unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit teleologisch, d.h. einschränkend, dahingehend auszulegen, dass die Steuerschuld der Leistungsempfänger in Fällen wie dem Streitfall nicht besteht (BFH, Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128). Hierzu stünde eine analoge Anwendung des § 17 UStG mit der Folge, dass die Steuerschuld des Leistungsempfängers – entgegen § 13b UStG – für den Fall, dass der Steuerpflichtige entsprechend der Gesetzeslage die Reduzierung der festgesetzten Steuer begehrt, begründet würde, in Widerspruch (vgl. FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, EFG 2017, 527 mit Anmerkung Kessens). 64

c) Auch der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet keine analoge Anwendung des § 17 UStG, um die vom Kläger begehrte Änderung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 – 2011 zu versagen. Zum einen kann mit dem Grundsatz von Treu und Glauben kein Steueranspruch begründet werden, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale nicht vorliegen; er wirkt ausschließlich rechtsbegrenzend (BFH-Urteil vom 12.06.1957 VI R 115/55 U, BStBl III 1957, 300; ausführlich FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, EFG 2017, 527 mit Anmerkung Kessens). Zudem liegt in dem Begehren auf Reduzierung der Steuerbescheide um die zu Unrecht gemäß § 13b UStG festgesetzte Umsatzsteuer kein treuwidriges Verhalten des Klägers gegenüber dem FA. Der Kläger hat auf der Grundlage der damaligen Verwaltungsauffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2008 bzw. Abschn. 13b.1 Abs. 11 UStAE 2010) angenommen, Steuerschuldner gemäß § 13b UStG zu sein. Diese Annahme hat sich aufgrund des Urteils des BFH vom 22.08.2013 (V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) als unrichtig erwiesen. Nunmehr verlangt der Kläger aufgrund der diese Verwaltungsauffassung berichtigenden Rechtsprechung des BFH die Änderung der Umsatzsteuerbescheide. 65

3. Der Änderung der Umsatzsteuerbescheids für 2011 steht nicht entgegen, dass der leistende Werkunternehmer H seinen gegen den Kläger bestehenden zivilrechtlichen Anspruch auf Zahlung des auf den berechneten Nettobetrag entfallenden Umsatzsteueranteils an das FA abgetreten und das FA insoweit die Aufrechnung mit dem aus einer Änderung des Steuerbescheides resultierenden Steuererstattungsanspruch des Klägers erklärt hat. 66

Ob das FA den aus einer Änderung der Steuerfestsetzung resultierenden Steuererstattungsanspruch dadurch erfüllt, dass der entsprechende Geldbetrag an den Kläger ausgezahlt oder die Aufrechnung mit einer Gegenforderung gemäß § 226 Abs. 1 AO erklärt wird, hat keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung, sondern ist ausschließlich dem von der Steuerfestsetzung zu unterscheidenden Steuererhebungsverfahren zuzuordnen. Über die Wirksamkeit der vom FA in der mündlichen Verhandlung vom 28.04.2017 erklärten Aufrechnung ist bei Streit auch hinsichtlich des Bestandes der aufgerechneten Forderungen durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden. 67

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 68

III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. 69