

Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung wegen Missbrauchs; Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

1. Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt ist, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruht dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung oder Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.
2. Es bleibt offen, ob der Begriff "geschuldet" i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Lichte des EuGH-Urteils Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 - C-9/20 (EU:C:2022:88, Rz 49) sowie der Art. 167, Art. 179 Satz 1 MwStSystRL eine zeitliche Komponente enthält und deshalb dahin gehend zu verstehen ist, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet werden muss, um vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden darf, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird).
*BFH, Urt. v. 12.07.2023 - XI R 5/21

Der Kläger war Unternehmer und besteuerte seine Umsätze, wie ihm vom Finanzamt 1987 gestattet wurde, nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). Als 2015 eine Außenprüfung durchgeführt wurde, stellte das Finanzamt fest, dass der Kläger als Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften unternehmerisch tätig war. Die ihm hierfür zustehenden Vergütungen rechnete er mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer gegenüber den Leistungsempfängern ab, ließ sie allerdings über mehrere Jahre hinweg lediglich auf Verrechnungskonten buchen. Die Prüferin war daher der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte seitens des Klägers nicht angestrebt wurde.

Das Finanzamt widerrief daraufhin die Genehmigung zur Ist-Versteuerung. Der Kläger missbrauche die Gestaltung, indem er selbst keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführe, die jeweiligen Gesellschaften den Vorsteuerabzug aber sofort geltend machten. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Der BFH sah eine begründete Revision, da es am Widerrufsgrund der "Gefährdung des Steueraufkommens" fehle, wie Finanzamt und FG übereinstimmend anführten. Nach Art. 167 MwStSystRL entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug, wenn die als Vorsteuer abziehbare Umsatzsteuer "auf der anderen Seite" an den Fiskus abzuführen, d.h. wenn der Anspruch des Fiskus auf Abführung der Steuer entstanden ist.

Deutschland habe diese Norm in unzutreffender Weise in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG umgesetzt. Nach der Systemrichtlinie dürfe ein Vorsteuerabzug erst nach Abführung der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer erfolgen. § 15 UStG ermögliche den Vorsteuerabzug allerdings bereits dann, wenn der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer "schuldet", wobei die Norm nicht konkretisiere, ob sie bereits im Zeitpunkt des Abzugs oder erst später - mitunter sogar Jahre später - geschuldet werden müsse. Insoweit enthalte das deutsche Recht eine zu ungenaue Regelung.

Der Kläger habe § 20 UStG in zutreffender, d.h. nicht missbräuchlich, sondern in der vom Gesetzgeber zur Unterstützung von KMUs vorgesehenen und u.a. § 11 EStG entsprechenden Weise angewandt. Dass dies auch in der gewählten Weise als Gestaltungsmodell nutzbar sei, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Hausumbaukosten als außergewöhnliche Belastungen i. S. d. § 33 Abs. 1 EStG 1

1. Die Entscheidung über einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden. Die Unbilligkeit kann sich aus persönlichen oder sachlichen Gründen ergeben.
2. Aufwendungen für einen behindertengerechten Hausumbau erwachsen einem Steuerpflichtigen nicht zwangsläufig, wenn sie - beispielsweise durch die Entscheidung für einen gehobenen Standard - in erster Linie als Folge eines freien Konsumverhaltens einzuordnen sind.

3. Eine mit steigendem Lebensalter eintretende Verschlechterung des Gesundheitszustands ist nicht außergewöhnlich. Auch wenn ein Steuerpflichtiger an einer besonders schweren Erkrankung leidet, ist davon auszugehen, dass ein altersgerechter Umbau ohne sie früher oder später notwendig gewesen wäre.

*FG Nürnberg, Urt. v. 06.09.2023 - 3 K 988/21

Die Kläger sind Ehegatten und wurden für das Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Dabei machten sie außergewöhnliche Belastungen für einen altersbedingten Hausumbau geltend. Weiter legten sie einen Bescheid des "Zentrums Familie und Soziales Unterfranken Versorgungsamt" über einen Grad der Behinderung des Klägers von 60 mit Merkzeichen "G" und eine ärztliche Bestätigung vor, aus der die Empfehlung zum entsprechenden Umbau des Hauses hervorging.

Das Finanzamt verwehrte nach Durchführung einer betriebsnahen Veranlagung den Ansatz der Kosten. Eine medizinische Notwendigkeit oder gar Zwangsläufigkeit sei, auch nach Einbeziehung des Medizinischen Diensts der Krankenkassen, nicht erkennbar. Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Sodann beantragten die Kläger für das Streitjahr eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Die Begründung entsprach im Wesentlichen der der Einspruchsentscheidung. Insbesondere sei keine Zwangsläufigkeit zu erkennen, und die Baumaßnahmen hätten zu einer Wertsteigerung der Immobilie geführt.

Dagegen wandten sich die Kläger mit ihrer im Ergebnis erfolglosen Klage. Auch das FG hielt die Steuerfestsetzung nicht für persönlich oder sachlich unbillig. Eine sachliche Unbilligkeit sei insbesondere deshalb abzulehnen, weil die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 EStG nicht erfüllt seien. Es liege keine Zwangsläufigkeit vor; eine solche erfordere von außen auf den Steuerpflichtigen einwirkende Umstände, denen er sich aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen könne (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH, Urt. v. 26.10.2022 - VI R 25/20, BStBl II 2023, 372).

Krankheitskosten seien zwar als dem Grunde nach zwangsläufig erwachsend anzusehen, dies gelte aber nicht, wenn sie sich überwiegend als Ausfluss freien Konsumverhaltens darstellten. So habe der BFH z.B. Aufwendungen für den Bau eines behindertengerechten Bungalows und eine behindertengerechte Umgestaltung des eigenen Gartens nicht als außergewöhnliche Belastungen i. S. d. § 33 EStG anerkannt. Im Weiteren seien atypische Besonderheiten, die ausnahmsweise eine Anwendung des § 163 AO rechtfertigten, nicht erkennbar. Eine mit steigendem Lebensalter eintretende Verschlechterung des Gesundheitszustands sei nicht außergewöhnlich, wenngleich sie im Streitfall besonders schwerwiegend ausfalle.

Einkunftserzielungsabsicht bei zeitlich unüberschaubarer Dauer von Sanierungsmaßnahmen

Führt ein Steuerpflichtiger Sanierungsmaßnahmen an einem Vermietungsobjekt durch, und erzielt er während der Dauer der Sanierung, deren Ende zeitlich nicht absehbar ist, keine Einnahmen, kann die Einkunftserzielungsabsicht mit der Folge, dass die Vermietungstätigkeit ertragsteuerlich insgesamt als irrelevant anzusehen ist, entfallen.

*FG Düsseldorf, Urt. v. 02.12.2021 - 15 K 1653/20 E

Der Kläger ist seit 2017 Rentner, erwarb aber bereits 1986 ein vollvermietetes Mehrfamilienhaus mit neun Wohneinheiten. Wohnungen, die wegen Auszugs oder Todes der Mieter nicht mehr bewohnt waren, vermietete er nicht erneut, sondern beließ sie vorerst leerstehend. 2003 bewohnte lediglich ein Mieter die Immobilie, ab 2013 erklärte der Kläger keinerlei Mietereinnahmen mehr. Bereits in seiner Einkommensteuererklärung 2003 informierte der Kläger das Finanzamt über die Durchführung von Sanierungsmaßnahmen. Sie waren 2010, 2015 und auch 2016 nicht abgeschlossen; das Finanzamt wurde jeweils über das "weitere Andauern" der Baumaßnahmen informiert.

Bereits seit Erwerb der Immobilie 1986 entstanden Verluste, die das Finanzamt stets berücksichtigte. Die Festsetzungen der Jahre 2005 bis 2008 sowie 2009 bis 2014 erfolgten hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht vorläufig. Anfang 2019 informierte das Finanzamt den Kläger über die Absicht, die Festsetzungen 2005 bis 2016 "endgültig" zu stellen, die Verluste also final nicht zu berücksichtigen und entsprechende Änderungsbescheide mit Nachzahlungsaufforderung zu erlassen. Dies geschah entsprechend, nach Einlassung des Klägers aber nur, soweit es die Wohnungen 1 bis 8 betraf. Da eine Wohnung bis 2013 vermietet wurde, erkannte das Finanzamt insoweit eine Einkunftserzielungsabsicht an.

Mit seinen Einsprüchen hatte der Kläger keinen Erfolg, so dass er Klage vor dem FG erhob. Es stimmte dem Finanzamt zu und bestätigte die endgültigen Festsetzungen der Einkommensteuer für die Streitjahre 2005 bis 2016, soweit sie die Wohnungen 1 bis 8 betreffen. Hinsichtlich der bis 2013 vermieteten Dachgeschosswohnung erkannte es den Werbungskostenabzug an.

Es obliege dem Vermieter und müsse zudem in seinem Interesse liegen, eine Unvermietbarkeit des Objekts schnellstmöglich zu beseitigen und sicherzustellen, dass eine Vermietung wieder infrage komme (vgl. BFH, Urt. v. 19.02.2013 - IX R 7/10, BStBl II 2013, 436). Zwar könne in Anbetracht der zahlreichen Fallgestaltungen für den Begriff der "Schnellstmöglichkeit" kein fester Zeitrahmen vorgegeben werden, eine andauernde, wirtschaftlich nicht begründbare Untätigkeit des Steuerpflichtigen aber durchaus zum Entfall der Vermietungs- und damit verbundenen

Einkunftserzielungsabsicht führen vgl. BFH, Urt. v. 11.12.2012 - IX R 14/12, BStBl II 2013, 279; v. 09.07.2013 - IX R 48/12, BStBl II 2013, 693, v. 13.01.2015 - IX R 46/13, BFH/NV 2015, 668).

Dies sei im vorliegenden Fall gegeben. Der Kläger habe die Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft entweder gar nicht oder nur zögerlich betrieben. Ein Nachweis, dass er sich in den "Untätigkeitszeiträumen" zumindest um Organisation und Planung von Handwerksleistungen gekümmert oder andere Personen hiermit beauftragt hätte, sei nicht erbracht worden. Seit einem Zeitraum von über 16 Jahren lasse sich nicht absehen, ob und wann wieder mit einer Vermietung zu rechnen sei.

Der Rückschluss, dass die Vermietung des Dachgeschosses auf die übrigen acht Wohnungen der Immobilie abfärbt, sei unzutreffend. Denn auch hinsichtlich dieser Wohnung habe der Kläger eine baldige Beendigung der Vermietungstätigkeit geplant, um Sanierungsarbeiten durchzuführen. Dies werde auch darin deutlich, dass nach dem Auszug des Mieters 2013 keine Neuvermietung mehr erfolgte.

Abschließend stellte das FG noch die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO fest. Die Ungewissheit i. S. d. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO sei erst mit Beginn des Jahres 2019 beseitigt gewesen. Ein bloßes "Kennenmüssen" der Tatsachen stehe einer tatsächlichen Kenntnis nicht gleich (BFH, Urt. v. 04.09.2008 IV R 1/07, BStBl II 2009, 335). Erschwerend komme hinzu und habe die "Ermittlungsarbeit" des Finanzamts beeinträchtigt, dass der Kläger wiederholt vorbrachte, alsbald mit unterschiedlichen Sanierungsarbeiten beginnen zu wollen.

In eigener Sache:

Die Kanzlei ist vom 27.12.-29.12.2023 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Januar 2024

- 10.01. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.01. Lohnsteuer für Quartalszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief