

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. E-Paper-Ausgaben: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?

Zeitungen werden häufig sowohl in Papier- als auch E-Paper-Form zur Verfügung gestellt. Hier stellt sich die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist.

Hintergrund

Im Streitzeitraum 2009-2012 wurden die Zeitungen des klagenden Verlags in Printform und auch als inhaltsgleiches E-Paper im pdf-Format herausgegeben. Möglich war auch nur ein Abonnement des E-Papers. Die Print-Abonnenten konnten im Streitzeitraum auf das E-Paper ohne weitere Zuzahlung zugreifen. Später mussten die Print-Abonnenten für das E-Paper eine zusätzliche Zahlung entrichten. Die Klägerin unterwarf im Streitzeitraum das Gesamtentgelt dem für Druckerzeugnisse (z. B. Zeitungen) geltenden ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das Finanzamt sah jedoch in der Zurverfügungstellung eines elektronischen Zugangs zum E-Paper neben dem Print-Abonnement eine eigenständige Leistung, auf die der Regelsteuersatz (19 %) Anwendung finde. Wegen der unterschiedlichen Steuersätze teilte das Finanzamt das Gesamtentgelt auf.

Erst ab Inkrafttreten von § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG zum 18.12.2019 unterliegt auch der Zugang zum E-Paper dem ermäßigten Steuersatz.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG stellt die Zurverfügungstellung des E-Papers im streitigen Zeitraum 2009-2012 eine eigenständige dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung dar. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auf die Lieferung von Büchern und Zeitschriften der ermäßigte Steuersatz von 7 % anzuwenden. Der mit dem Jahressteuergesetz 2019 eingeführte ermäßigte Steuersatz auf E-Paper gem. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG (neue Fassung) gilt erst ab dem 18.12.2019. Für die hier streitigen Zeiträume 2009-2012 sieht das UStG für Umsätze mit E-Paper mangels Ausnahmegesetz den Regelsteuersatz von 19 % vor.

Die Möglichkeit des elektronischen Konsums ist nach Auffassung des FG ein völlig anderer Leistungsgegenstand als die Lieferung einer Zeitung in Papierform. Während letztere ein physisch erfassbares Produkt darstellt, an dem Besitz und Eigentum übertragen werden kann, erfüllt ersteres nur die Merkmale einer sonstigen Leistung durch Zurverfügungstellung von Informationen auf einem elektronischen Medium.

Aus der Sicht des Verlags geht es zwar in erster Linie um die Zurverfügungstellung journalistischer Inhalte und nicht um das dabei eingesetzte Medium. Nach Auffassung des FG kommt es jedoch allein auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers an. Für diesen habe der Erhalt einer Zeitung einen anderen verbrauchsfähigen materiellen Gehalt als die Zurverfügungstellung von elektronischen Informationen. So sei der elektronische Zugang flexibler handhabbar als die physische Zeitungslieferung (so etwa im Urlaub oder bei Nutzung durch andere Familienmitglieder).

Das FG sieht die Zurverfügungstellung des E-Papers auch nicht als steuerlich unbeachtliche und das Schicksal der Hauptleistung teilende Nebenleistung zur Zeitungslieferung an. Es sei insoweit nicht erkennbar, dass die Einzelleistungen des Verlags für den Kunden so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bildeten, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Das FG sieht auch keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Printausgabe und E-Paper. Bei unterschiedlich zu besteuerten Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis ist das einheitliche Entgelt sachgerecht aufzuteilen. Zwar ist die Aufteilung anhand der jeweiligen Einzelverkaufspreise die einfachste Berechnungsmethode, dies würde jedoch für den Verlag zu einem ungünstigen Ergebnis führen. Deshalb orientierte sich das Finanzamt an für Print-Kunden zu späterer Zeit für den E-Paper-Zugang berechneten Preisen und legte dabei einen Mittelwert von 1,99 EUR zugrunde. Daher liege insoweit keine rechtswidrige Benachteiligung der Klägerin vor.

2. Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer: Kein Verstoß gegen Unionsrecht

Weder die Mehrwertsteuersystemrichtlinie noch das übrige Unionsrecht enthält Normen zu steuerlichen Nebenleistungen. Diese gehören vielmehr zum Verfahrensrecht, für das der Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten gilt.

Hintergrund

Zwischen der Klägerin und dem Finanzamt war streitig, ob die Vorschriften über die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO gegen Unionsrecht verstoßen.

In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008–2011 machte die Klägerin Vorsteuerbeträge geltend, die das Finanzamt zunächst anerkannte, später aber beanstandete und rückgängig machte. Es kam zu Nachzahlungen und der Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO. In der Folge reichte die Klägerin im Jahr 2014 korrigierte, den Anforderungen des Finanzamts entsprechende Rechnungen ein. Das Finanzamt gewährte daraufhin den Vorsteuerabzug im Jahr 2014. Erstattungszinsen nach § 233a AO entstanden mangels Beginns des Zinslaufs insoweit nicht. Die nach der erfolglosen Durchführung eines Einspruchsverfahrens erhobene Klage wegen der Versagung des Vorsteuerabzugs in den Jahren 2008–2011 hatte Erfolg. Mit den wiederum geänderten Umsatzsteuerbescheiden für diese Jahre setzte das Finanzamt auch Erstattungszinsen nach § 233a AO fest. Zugleich machte das Finanzamt den Vorsteuerabzug im Jahr 2014 wieder rückgängig und setzte insoweit Nachzahlungszinsen nach § 233a AO fest. Der Einspruch gegen diesen Zinsbescheid hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Das FG hat die Klage, mit der die Klägerin (erstmals) geltend machte, die Zinsfestsetzung verstoße gegen das Unionsrecht, weil § 233a AO nicht die Umstände des Einzelfalls berücksichtige, insbesondere ob dem Fiskus ein Steuerschaden entstanden sei oder ob ein Mitverschulden des Steuerpflichtigen vorliege, als unbegründet abgewiesen.

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt das Neutralitätsprinzip für die Umsatzsteuer, nicht aber für steuerliche Nebenleistungen wie beispielsweise Zinsen. Soweit der EuGH aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität ableitet, dass (auch wenn Art. 183 MwStSystRL weder eine Pflicht zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Vorsteuerüberschuss vorsieht noch angibt, ab wann solche Zinsen zu zahlen wären) die finanziellen Verluste, die dadurch entstehen, dass ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall der Verzinsung keine Erstattung, sondern eine Nachzahlung zugrunde liegt. Zudem sieht § 233a AO i. V. m. § 238 AO nicht nur die Festsetzung von Nachzahlungszinsen, sondern auch von Erstattungszinsen vor. Solche sind im Übrigen für die Klägerin wegen der irrtümlich zurückgeforderten Vorsteuern 2008–2011 auch festgesetzt worden.

Ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz liegt ebenfalls nicht vor. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei der Verzinsung nach § 233a AO nicht um eine Maßnahme mit Sanktionscharakter, sodass die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung des EuGH zu den Anforderungen an Sanktionen im Streitfall nicht unmittelbar anwendbar ist.

Im konkreten Fall ist die Festsetzung der Nachzahlungszinsen zudem bereits deswegen unionsrechtskonform, weil die von der Klägerin abstrakt gerügten Verstöße gegen das Unionsrecht, insbesondere gegen den Neutralitätsgrundsatz und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, im Streitfall nicht vorliegen. Denn der Klägerin ist trotz Festsetzung der Nachzahlungszinsen im Ergebnis kein finanzieller Schaden entstanden, der hätte berücksichtigt werden können. Zwar wurden Nachzahlungszinsen festgesetzt, weil die vom Finanzamt fälschlicherweise in das Jahr 2014 verlagerte Vorsteuererstattung wieder rückgängig gemacht wurde und die Umsatzsteuerfestsetzung damit zum Nachteil der Klägerin geändert worden ist. Auf der anderen Seite wurde jedoch die unberechtigte Versagung des Vorsteuerabzugs in den Jahren 2008–2011 ebenfalls wieder rückgängig gemacht. Dies führte nicht nur zum Entfallen der insoweit festgesetzten Nachzahlungszinsen, sondern auch zur Festsetzung von Erstattungszinsen auf die unberechtigterweise vorenthaltenen Vorsteuern.

3. **Gewerbesteuerbefreiung: Was gilt bei Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation?**

Die maßgebliche 40 %-Grenze für eine partielle Steuerbefreiung ambulanter Reha-Einrichtungen richtet sich nur nach der Anzahl der ambulanten Rehabilitationsfälle, die insgesamt behandelt wurden.

Hintergrund

Die Klägerin betreibt Physiotherapie- und ambulante Rehabilitationseinrichtungen. Sie erbringt damit Leistungen der sog. "Erweiterten Ambulanten Physiotherapie (EAP)", welche nach § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG steuerbefreit sind. Zusätzlich wurden Behandlungselemente der krankengymnastischen Therapie, physikalischen Therapie und medizinischen Trainingstherapie angeboten. Das Finanzamt hat die Gewerbesteuerbefreiung abgelehnt, da die Behandlungskosten nicht in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung getragen worden sind. Hierbei hat das Finanzamt auf alle Umsätze der Klägerin abgestellt; der Anteil der begünstigten Rehabilitationsleistungen daran lag unter der 40 %-Grenze. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Entscheidung

Das FG hat der Klage stattgegeben. Für die partielle Gewerbesteuerbefreiung von Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation ist es erforderlich, dass mindestens in 40 % der Fälle die Behandlungskosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder überwiegend getragen worden sind. Die entscheidende Bezugsgröße für die Fallzahl ermittelt sich auf Basis der Anzahl der in der Einrichtung insgesamt behandelten ambulanten Rehabilitationsfälle. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Einrichtung weitere – steuerlich nicht begünstigte – allgemeine physiotherapeutische Leistungen erbringt. Denn die durch das Reha-Zentrum erbrachten allgemeinen physiotherapeutischen Leistungen sind gewerbesteuerlich ohnehin nicht begünstigt und bleiben deshalb bei der Berechnung der 40 %-Grenze für die partielle Steuerbefreiung von vornherein außen vor.

Für die isolierte Betrachtung der Rehabilitationsfälle als Bezugsgröße ist es zudem unerheblich, ob die Rehabilitation gegenüber anderen Leistungsbereichen der Einrichtung räumlich oder organisatorisch verselbstständigt ist. Es genügt, dass die Abgrenzung der steuerbefreiten Rehabilitationsleistungen anhand der Abrechnungsunterlagen erfolgen kann.

4. Steuerberaterprüfung: Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren

Schriftliche Prüfungsarbeiten können auch ohne Verwendung eines anonymisierten Kennzahlensystems durchgeführt werden. Das Überdenkungsverfahren erfordert eine eigenständige und unabhängige Überprüfung durch die hierfür zuständigen Prüfer. Eine gemeinsam abgestimmte Überdenkung von Klausuren durch eine Prüfermehrheit ist unzulässig.

Hintergrund

Die Klägerin nahm an der Steuerberaterprüfung teil. Auf den schriftlichen Klausuren musste sie ihren Namen angeben, der somit den Korrektoren bei der Bewertung bekannt war. Weil ihre schriftlichen Prüfungsleistungen nicht ausreichend waren, ließ die prüfende Steuerberaterkammer die Klägerin nicht zur mündlichen Prüfung zu. Sie beantragte daraufhin parallel zum angestrebten Klageverfahren, die Bewertung aller Klausuren im Rahmen eines Überdenkungsverfahrens zu überprüfen.

Das Überdenkungsverfahren führte nicht zum Erfolg, weil die Prüfer an ihrer Benotung festhielten. Die Prüfer gaben dabei u. a. folgende Stellungnahme zu den Einwendungen der Klägerin ab:

Der Erstkorrektor der Klausur "Steuern vom Einkommen und Ertrag" stellte in seiner Stellungnahme eingangs fest: "Ich nehme in Abstimmung mit dem Zweitkorrektor ... wie folgt Stellung ...". Das Ergebnis der Überdenkung lautete zusammengefasst, dass angesichts grundlegender Defizite in der Summe nicht mehr als die Note 4,50 vergeben werden könne. Der Zweitkorrektor erklärte hierzu am Ende der Stellungnahme schriftlich: "Ich habe die Stellungnahme des Erstkorrektors mit diesem abgestimmt und stimme der darin enthaltenen Bewertung vollinhaltlich zu."

Im finanzgerichtlichen Verfahren begehrte die Klägerin ohne Erfolg eine Neubewertung ihrer Aufsichtsarbeiten durch andere Prüfer unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG sowie unter Wahrung ihrer Anonymität.

Entscheidung

Der BFH hat die durch die Steuerberaterkammer vertretene, für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde (Beklagte) verpflichtet, die von der Klägerin angefertigte Aufsichtsarbeit "Steuern vom Einkommen und Ertrag" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts durch andere Prüfer neu bewerten zu lassen und unter Berücksichtigung der Neubewertung einen neuen Bescheid

über das Ergebnis der schriftlichen Steuerberaterprüfung zu erlassen. Im Übrigen hat er die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Prüfungsentscheidungen können gerichtlich nur beschränkt überprüft werden. Prüferische Bewertungen sind von den Erfahrungen und Wertvorstellungen des einzelnen Prüfers abhängig und damit unvertretbare höchstpersönliche Urteile. Das Gericht kann daher nur prüfen, ob die Prüfungsentscheidung an fachlichen Beurteilungsmängeln leidet, ob die Prüfer den prüferischen Bewertungsspielraum überschritten haben und ob die für die Prüfung maßgebenden Verfahrensbestimmungen eingehalten worden sind.

Das in § 29 DVStB vorgesehene Überdenkungsverfahren im Steuerberaterexamen gibt dem Prüfling die Möglichkeit, eine erneute Überprüfung seiner Examensergebnisse durch die jeweiligen Prüfer zu beantragen, falls er Zweifel an der Richtigkeit der Bewertung hat und sich dagegen wehren möchte.

Zwar enthält § 29 DVStB keine weiteren Regelungen zur Ausgestaltung des Überdenkungsverfahrens. Das BVerwG hat insofern – indes in Zusammenhang mit der Juristenausbildung – zutreffend entschieden, dass das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung der Prüfer durch eine Verfahrensgestaltung verletzt wird, die es den Prüfern im Rahmen des Überdenkungsverfahrens ermöglicht, eine gemeinsame Stellungnahme zu den Einwänden des Prüflings auf Grundlage eines entsprechenden, vom Erstprüfer gefertigten Entwurfs und einer nachfolgenden Beratung zwischen ihnen abzugeben, die stattfindet, ohne dass die Prüfer zuvor das Ergebnis ihres Überdenkens schriftlich niedergelegt haben.

Eine Abstimmung und Beratung über die zu vergebende Note ist allenfalls im Nachgang hierzu zulässig. Den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 GG wird nur dann genügt, wenn Prüfungsleistungen, deren Bewertung intensiv in die Freiheit der Berufswahl eingreift, einer Bewertung durch zwei oder mehr Prüfer zugeführt werden. Der objektivitätssteigernde Effekt der Einschaltung einer Prüfermehrheit würde aber durch Zulassung gemeinsamer Beurteilungen zu einem erheblichen Teil wieder zunichte gemacht. Jeder Prüfer muss seine Bewertungen vielmehr eigenständig überdenken. Diese Erwägungen gelten ebenso für die Überdenkung im Rahmen des Steuerberaterexamens, da es sich desgleichen um eine berufsbezogene Abschlussprüfung handelt.

Zu der Klausur "Steuern vom Einkommen und Ertrag" haben die Prüfer eine untereinander abgestimmte Stellungnahme abgegeben. Ein Zweitprüfer muss sein Bewertungsergebnis zwar nicht eigenständig begründen, wenn er mit der Erstbewertung voll inhaltlich übereinstimmt. Dem Anspruch auf eigenständiges Überdenken wird allerdings dann nicht mehr genügt, wenn sich der Zweitkorrektor – wie er im Streitfall erklärt hat – darauf beschränkt, die Stellungnahme des Erstkorrektors mit diesem abzustimmen, anstatt die von ihm vorgenommenen Bewertungen autonom einer Überprüfung zu unterziehen.

Aus diesem Verfahrensfehler im Überdenkungsverfahren folgt im Streitfall die Rechtswidrigkeit der Bewertung der betreffenden Aufsichtsarbeit, was einen Anspruch der Klägerin auf Neubewertung durch noch nicht damit befasste Prüfer begründet.

Die auf eine Verletzung des Anonymitätsgrundsatzes gestützte Argumentation der Klägerin konnte der Revision nicht zum Erfolg verhelfen. Das von der Beklagten gewählte Verfahren, die Aufsichtsarbeiten namentlich zu kennzeichnen, anstatt vor den Prüfern anonymisierte Kennzahlen zu verwenden, ist zulässig und begegnet – auch mit Blick auf das Verbot geschlechtsspezifischer Diskriminierung – keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB sieht die Möglichkeit einer nicht anonymisierten Klausurkorrektur ausdrücklich vor. Danach bestimmt die zuständige Steuerberaterkammer, ob die Aufsichtsarbeiten mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit einer zugeteilten Kennzahl zu versehen sind. Diese zulässigerweise auf Grundlage der § 158 Nr. 1 Buchst. b und § 37b StBerG in einer Rechtsverordnung getroffene Regelung ist mit höherrangigem Recht vereinbar.

5. **Verspätungszuschlag: Überschreiten der verlängerten Abgabefristen**

Bei Überschreiten der aufgrund der Pandemie verlängerten Abgabefristen für Steuererklärungen erfolgt grundsätzlich die Festsetzung eines Verspätungszuschlags.

Hintergrund

Der Steuerberater des Klägers gab die Gewerbesteuererklärung 2019 erst im Dezember 2021 ab, ohne zuvor beim Finanzamt eine Fristverlängerung beantragt zu haben. Das Finanzamt setzte hierauf ei-

nen Verspätungszuschlag von 100 EUR fest, gegen den sich der Kläger im Einspruchsverfahren wandte. Er verwies auf die Mehrbelastung durch die Corona-Pandemie. Zwar sei eine gesetzliche Verlängerung der Abgabefristen nur bis 31.8.2021 erfolgt, die Finanzverwaltung habe aber in ihrem Fragenkatalog (sog. FAQ) zum Ausdruck gebracht, dass sie die Besonderheiten der Pandemie im Einzelfall besonders berücksichtigen werde. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Rechtslage sei eindeutig. Da der Steuerberater des Klägers keine Fristverlängerung im Vorab beantragt habe, sei ein Verspätungszuschlag festzusetzen.

Entscheidung

Das FG bestätigte indes die Auffassung des Finanzamts. Nach der aktuellen Fassung des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO sei es zwingend, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn die Steuererklärung nicht innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist eingereicht werde. Aufgrund der Besonderheiten der Corona-Pandemie sei diese Frist für das Jahr 2019 bis 31.8.2021 verlängert worden. Diese Frist habe der Klägervertreter nicht eingehalten, sodass ein der Höhe nach auch zutreffender Verspätungszuschlag festzusetzen gewesen sei. Eine allgemeine weitere Verlängerung der Abgabefristen ergebe sich auch nicht aus den FAQ. Hiernach habe die Finanzverwaltung nur zum Ausdruck gebracht, dass es die Besonderheiten der Pandemie im jeweiligen Einzelfall besonders prüfen und berücksichtigen werde.

6. Wann die Gestattung der Ist-Besteuerung widerrufen werden kann

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.

Hintergrund

Der Kläger ist Unternehmer und besteuert seine Umsätze aufgrund einer Genehmigung vom 2.4.1987, die unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt worden ist, nach vereinnahmten Entgelten. Im Sommer 2015 fand bei ihm eine Außenprüfung des Finanzamts statt. Der Prüferin fiel auf, dass der Kläger als Geschäftsführer verschiedener Firmen (Leistungsempfängerinnen) unternehmerisch tätig war, denen er in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer erteilt hatte, die von den Leistungsempfängerinnen jedoch nur über Verrechnungskonten gebucht und über mehrere Jahre hinweg nicht bezahlt wurden. In den Rechnungen waren weder Zahlungsfristen genannt noch Fälligkeiten ausgewiesen. Die Prüferin war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte für die abgerechneten Leistungen beim Kläger nicht angestrebt worden sei, sondern hätte gezielt vermieden werden sollen.

Das Finanzamt widerrief daraufhin die Genehmigung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten mit Bescheid v. 18.11.2015 zum 1.1.2016. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängerinnen bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kläger begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung missbraucht werde.

Der Einspruch des Klägers, mit dem er vortrug, die Ablehnung sei ermessensfehlerhaft auf Liquiditätsvorteile des leistenden Unternehmers gestützt worden, obwohl gerade die Stärkung der Liquidität kleiner und mittlerer Unternehmer Zweck der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten sei und Zinsnachteile der Finanzverwaltung vom Zweck der Vorschrift umfasst seien, wies das Finanzamt durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

Das FG hat die hiergegen erhobene Klage abgewiesen, weil nach dessen Ansicht der Widerrufsgrund der Gefährdung des Steueraufkommens vorliege.

Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass die Revision des Klägers begründet ist. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage. Das Finanzamt könne sich auf die von ihm behauptete Gefährdung des Steueraufkommens nicht berufen, weil den Leistungsempfängern des Klägers der Vorsteuerabzug

nach Art. 167 MwStSystRL erst zustehe, wenn diese die Umsatzsteuer an den Kläger gezahlt hätten. Ob dieses Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gefunden werden könne oder der Gesetzgeber dazu zunächst das nationale Recht anpassen müsse, bedürfe im Streitfall keiner Entscheidung.

Im Streitfall habe das Finanzamt den Widerruf darauf gestützt, dass die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bei gleichzeitig fehlenden Umsätzen beim leistenden Unternehmer bei nahestehenden Personen die Vermutung begründe, dass die dem leistenden Unternehmer erteilte Gestattung missbraucht werde. Dies treffe indes nicht zu, weil Art. 167 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegen stehe, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entstehe, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gem. Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erst bei Vereinnahmung des Entgelts entstehe und dieses noch nicht gezahlt worden sei. Das Recht auf Vorsteuerabzug werde nämlich nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL grundsätzlich während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entstehe.

Das bedeute, dass es zu dem von Finanzamt und FG bejahten Missbrauch kraft Unionsrechts nicht kommen könne. Die Frage, ob dem leistenden Unternehmer die Ist-Besteuerung gestattet werde, habe nur Auswirkung darauf, ob sowohl die Umsatzsteuer als auch das Recht auf Vorsteuerabzug bereits bei Ausführung des Umsatzes oder erst bei Vereinnahmung entstehen würden. Ein zeitliches Auseinanderfallen, das durch den Widerruf der Gestattung gegenüber dem Kläger verhindert werden solle, sei unionsrechtlich nicht möglich. Es beruhe nicht auf dem von Finanzamt und FG beanstandeten Verhalten des Klägers, sondern – wenn überhaupt – auf der unzutreffenden Umsetzung des Unionsrechts in Deutschland.

Ob das dargestellte Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen seit dem Besteuerungszeitraum 2016, zu dem der Widerruf erfolgen sollte, durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts erreicht werden könne, bedürfe vorliegend keiner Entscheidung. Eine dem Art. 167 MwStSystRL vergleichbare Vorschrift enthalte das nationale Recht bisher nicht ausdrücklich.

§ 13 UStG regle nur die Entstehung der Steuer und nicht die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Von der nach § 16 Abs. 1 UStG berechneten Steuer seien nach § 16 Abs. 2 UStG die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regle, dass der Unternehmer u. a. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen könne.

Für die Auslegung dieser Vorschriften könnte bedeutsam sein, dass der BFH § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Wege richtlinienkonformer Auslegung dahingehend einschränkend ausgelegt habe, dass nicht jeder, sondern nur der "geschuldete" Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar sei. Diese vom BFH bereits vorgenommene, das frühere Verständnis des § 15 UStG einschränkende Auslegung könnte auch eine zeitliche Komponente beinhalten: Der Begriff "geschuldet" i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG könnte dahingehend zu verstehen sein, dass die Steuer schon geschuldet werden müsse, um als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden dürfe, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet werde).

Darauf komme es im Streitfall, in dem nur über den Widerruf der Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten des Klägers zu entscheiden sei, indes nicht an. Darüber sei vielmehr in den Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen zu entscheiden. Sollte den Leistungsempfängerinnen der Vorsteuerabzug nicht zu versagen sein, obwohl der Kläger die Umsatzsteuer möglicherweise noch nicht vereinnahmt habe, wäre dies vom Mitgliedstaat Deutschland hinzunehmen.