

Beschluss vom 23. Dezember 2021, V B 22/21 (AdV)

Konkludent erteilte Gestattung nach § 20 UStG für nachfolgende Besteuerungszeiträume als Dauerverwaltungsakt

[ECLI:DE:BFH:2021:BA.231221.VB22.21.0](#)

BFH V. Senat

UStG § 20, AO § 126 Abs 1 Nr 1, UStG VZ 2019 , UStG VZ 2020 , BGB § 133, BGB § 157

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. März 2021, Az: 9 V 3053/20

Leitsätze

1. NV: Bei einem konkludent ergangenen Verwaltungsakt kommt die weitergehende Annahme eines über den jeweiligen Besteuerungszeitraum hinausgehenden Dauerverwaltungsakts nur in Betracht, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sich das FA konkludent auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume binden wollte. Hieran fehlt es, wenn bei einem konkludent gestellten Antrag auf Istbesteuerung von einer dementsprechenden Gestattung nur für das jeweilige Jahr auszugehen ist.

2. NV: Will das FA von seiner bisherigen Gestattungspraxis abweichen, muss es den Steuerpflichtigen vor dem Beginn des für die Steuerentstehung maßgeblichen ersten Voranmeldungszeitraums des jeweiligen Besteuerungszeitraums darüber unterrichten, dass es beabsichtigt, für den neuen Besteuerungszeitraum keine Gestattung mehr zu erteilen.

Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10.03.2021 - 9 V 3053/20 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass der Antrag auf Vollziehungsaussetzungen unzulässig war.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ermittelte ihren handels- und steuerrechtlichen Gewinn seit ihrem Gründungsgeschäftsjahr 2006 durch Betriebsvermögensvergleich und versteuerte ihre Umsätze in den Jahren 2006 bis 2018 nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nach vereinnahmten Entgelten (sog. Istbesteuerung). Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) beanstandete die Istbesteuerung in zwei Außenprüfungen in den Jahren bis 2011 nicht. Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 erließ das FA nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Umsatzsteuerbescheide, nach denen die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollbesteuerung) entstanden war. Hiergegen legte die Antragstellerin erfolgreich Einspruch ein, für den sie eine konkludente Gestattung der Istbesteuerung geltend machte, sodass die Umsatzsteuer in den Änderungsbescheiden vom 05.10.2020 wieder nach vereinnahmten Entgelten berechnet wurde.
- 2 Mit Bescheid vom 28.09.2020 widerrief das FA die Gestattung zur Istbesteuerung mit Wirkung ab 01.01.2019. Hiergegen legte die Antragstellerin Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 09.11.2020 ab.
- 3 Auf einen beim Finanzgericht (FG) gestellten Aussetzungsantrag entschied das FG, dass die Vollziehung mit Wirkung für die Vergangenheit und damit für den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2020 ausgesetzt, der

Antrag aber im Übrigen abgewiesen wird. Zur Begründung führte das FG an, dass auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine konkludent beantragte und durch das FA konkludent erteilte Genehmigung der Istbesteuerung vorliege. Die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten sei für das FA eindeutig erkennbar gewesen. Diese Gestattung bleibe als begünstigender Dauerverwaltungsakt bis zu ihrem Widerruf wirksam. Dies ergebe sich auch aus den Abhilfebescheiden vom 05.10.2020. Allerdings sei die Gestattung der Istbesteuerung bereits bei ihrer Erteilung rechtswidrig gewesen, da die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nach dem BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) nicht gegeben seien. Andere Tatbestände des § 20 UStG kämen nicht in Betracht. § 131 Abs. 2 AO sei auf rechtswidrig begünstigende Verwaltungsakte analog anzuwenden. Im Streitfall lägen die Voraussetzungen von § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO vor. Bei einer konkludent erteilten Gestattung sei regelmäßig auch von einer konkludenten Hinzufügung eines Widerrufsvorbehalts auszugehen. Nach Maßgabe eines verständigen objektiven Empfängerhorizonts sei auf die Hinzufügung eines Widerrufsvorbehalts durch das FA zu schließen, da es sich bei der Gestattung um einen Verwaltungsakt mit zukunftsbezogener Dauerwirkung handle. Die Voraussetzungen des § 20 UStG müssten fortlaufend vorliegen. Daher sei die fortbestehende Rechtmäßigkeit unter Kontrolle zu halten. Es komme ansonsten zu dem sachwidrigen Ergebnis, dass eine später eintretende Rechtswidrigkeit dauerhaft fortbestehen würde. Ein Widerruf komme aber nur mit Wirkung für die Zukunft in Betracht.

- 4 Hiergegen wendet sich die Antragstellerin mit ihrer vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Beschwerde. Das FA habe keinen Widerrufsvorbehalt erklärt. Rechtssicherheit und Vertrauensschutz seien zu beachten. Die ihr konkludent erteilte Gestattung enthalte nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass dieser über die Zustimmung hinaus irgendein weiterer Regelungsgehalt zukomme könnte. Unklarheiten und Ungenauigkeiten könnten nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Die Gestattung sei ein Verwaltungsakt mit Dauerwirkung. § 20 UStG sehe keine Nebenbestimmungen vor. Auf eine nachträgliche Änderung der Rechtslage komme es nicht an. Verwaltungsanweisungen seien unerheblich. Ein formularmäßiger Widerrufsvorbehalt sei ermessenswidrig. Das BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590 enthalte für den Streitfall nur ein obiter dictum. Das Urteil gelte nur für die Freiberufler-GmbH. Hilfsweise sei AdV wegen drohender unbilliger Härte zu gewähren, da die Umstellung das Führen zusätzlicher Konten und eine Änderung ihres Kontenplans erfordere. Es drohe ein hoher Umstellungsaufwand. Zu entscheiden sei aufgrund mündlicher Verhandlung. Ob ihr, der Antragstellerin, eine Gestattung erteilt worden sei, sei eine tatsächliche Frage. Ihre Jahresabschlüsse seien zu berücksichtigen. Ein Widerruf sei nicht zulässig. Deute man den Widerrufsbescheid in einen Erstbescheid um, sei dieser nichtig, da es an einem Antrag für diesen fehle.
- 5 Die Antragstellerin beantragt, unter Aufhebung der ablehnenden Entscheidung des FA vom 09.11.2020 die Entscheidung des FG insoweit aufzuheben, als ihr Antrag abgewiesen wurde, und die Vollziehung des Widerrufsbescheids vom 28.09.2020 in vollem Umfang auszusetzen, hilfsweise, eine einstweilige Anordnung nach § 114 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu erlassen.
- 6 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 7 Die Antragstellerin habe die Istbesteuerung konkludent beantragt, das FA habe die Genehmigung konkludent erteilt. Die Voraussetzungen für die Istbesteuerung lägen jedoch nach dem BFH-Urteil in BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590 nicht vor. Daher handle es sich um einen rechtswidrigen Verwaltungsakt, auf den § 131 Abs. 2 AO entsprechend anzuwenden sei. Es sei von einer konkludenten Hinzufügung eines Widerrufsvorbehalts auszugehen. Die Antragstellerin habe nicht annehmen können, dass das FA eine Genehmigung als Dauerverwaltungsakt für alle Ewigkeit und dabei unabhängig vom Fortbestand der gesetzlichen Voraussetzungen habe erteilen wollen. Es liege auch keine unbillige Härte vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Beschwerde der Antragstellerin ist unbegründet. Sie wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass der Antrag auf Vollziehungsaussetzung unzulässig ist. Die vom BFH in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen zu prüfenden Sachentscheidungs Voraussetzungen liegen nicht vor. Im Streitfall ist einstweiliger Rechtsschutz nicht durch AdV (§ 69 FGO), sondern nur durch einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) zu gewähren. Damit hat das FG den

Antrag im Ergebnis zu Recht abgewiesen, obwohl es den Antrag als unzulässig hätte verwerfen müssen. Die angefochtene Entscheidung ist trotz dieses Rechtsfehlers gleichwohl nicht aufzuheben, da ihr Tenor zutreffend ist.

- 9** 1. Der Senat entscheidet über die nach § 128 Abs. 3 FGO zulässige Beschwerde durch Beschluss ohne mündliche Verhandlung (§§ 132, 90 Abs. 1 Satz 2 FGO); denn eine solche ist weder zur weiteren Aufhellung des Sachverhalts noch zur Klärung der unterschiedlichen Rechtsstandpunkte der Beteiligten erforderlich. Allein wegen der grundsätzlichen Bedeutung, die das FG der Sache beimisst, ist die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nicht geboten (BFH-Beschluss vom 30.03.2021 - VII B 62/20, BFHE 272, 308, BStBl II 2021, 587).
- 10** 2. Die Abgrenzung der beiden Rechtsschutzarten nach §§ 69, 114 FGO richtet sich nach ständiger BFH-Rechtsprechung danach, welche Klage in einem Hauptsacheverfahren zu erheben wäre. Handelt es sich um eine Anfechtungsklage, ist vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zu gewähren, bei einer Verpflichtungsklage ist demgegenüber eine einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) zu erlassen (BFH-Beschluss vom 02.12.2020 - V B 25/20 (Adv), BFHE 271, 48, BStBl II 2021, 263, m.w.N.).
- 11** Die beiden Klagearten unterscheiden sich durch ihr Rechtsschutzziel. Nach § 40 Abs. 1 FGO ist die Anfechtungsklage auf eine Änderung eines Verwaltungsakts und die Verpflichtungsklage auf den Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts gerichtet. Dabei dient die Anfechtungsklage der Abwehr hoheitlicher Eingriffe, während die Verpflichtungsklage als Sonderfall der Leistungsklage im Gegensatz hierzu darauf gerichtet ist, den eigenen Rechtskreis zu erweitern (BFH-Beschluss in BFHE 271, 48, BStBl II 2021, 263, m.w.N.).
- 12** 3. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Regelungsinhalt eines Verwaltungsakts im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu ermitteln. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.11.2009 - III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, und vom 16.01.2020 - VI R 49/17, BFH/NV 2020, 762). Dabei kann insbesondere in einer "erklärungsgemäßen Veranlagung" eine konkludente Zustimmung zu einem Antrag des Steuerpflichtigen zu sehen sein (BFH-Urteil vom 07.11.2013 - IV R 13/10, BFHE 243, 350, BStBl II 2015, 226).
- 13** 4. Diese Grundsätze sind auch im Rahmen der Gestattung nach § 20 UStG zu beachten. So hat der BFH entschieden, dass das FA einem nach dieser Vorschrift konkludent gestellten Antrag auf Istbesteuerung ebenso formlos durch Verwaltungsakt zustimmen und die damit erforderliche Gestattung erklären kann. Erforderlich ist hierfür zum einen aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit eine Steuererklärung, der deutlich erkennbar zu entnehmen ist, dass die Umsätze auf der Grundlage vereinnahmter Entgelte erklärt worden sind. Die Umsatzsteuerfestsetzung kann dann zum anderen, obwohl die Gestattung einer Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) und die hierauf beruhende Umsatzsteuerfestsetzung (§ 155 AO) zwei verschiedene Verfahren betreffen, als konkludente Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auszulegen sein. Voraussetzung ist hierfür, dass mit ihr nach außen erkennbar auch eine Entscheidung über den Antrag auf Istbesteuerung getroffen wurde, was sich wiederum nach dem Empfängerhorizont der Beteiligten bestimmt. Dabei ist der antragsgemäßen Festsetzung der Umsatzsteuer konkludent zu entnehmen, dass der ebenso konkludent gestellte Antrag auf Istbesteuerung genehmigt worden ist (BFH-Urteile vom 18.08.2015 - V R 47/14, BFHE 251, 287, BStBl II 2018, 611, und vom 18.11.2015 - XI R 38/14, BFH/NV 2016, 950).
- 14** 5. Im Streitfall ist das FG zwar in Übereinstimmung mit den Beteiligten zutreffend davon ausgegangen, dass eine konkludente Genehmigung der Istbesteuerung durch das FA vorlag. Rechtsfehlerhaft ist demgegenüber die Annahme eines Dauerverwaltungsakts.
- 15** a) Bei einem konkludent ergangenen Verwaltungsakt kommt die weitergehende Annahme eines über den jeweiligen Besteuerungszeitraum hinausgehenden Dauerverwaltungsakts (BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 762) nur in Betracht, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sich das FA konkludent auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume binden wollte (vgl. zur Bestimmung des objektiven Erklärungsinhalts BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 762).
- 16** b) Hieran fehlt es im Streitfall, in dem von einem konkludent gestellten Antrag auf Istbesteuerung und einer dementsprechenden Gestattung nur für das jeweilige Jahr auszugehen ist, für das die Antragstellerin ihre Steuererklärung eingereicht hat. Danach liegt für alle Jahre seit 2006 ein für das jeweilige Jahr jeweils konkludent gestellter Antrag vor, der dann durch das FA ebenso konkludent, aber wiederum nur jahresbezogen genehmigt wurde. Für einen weitergehenden Bindungswillen des FA bestehen keinerlei Anhaltspunkte. Dass das FA beim Erlass

des Widerrufsbescheids demgegenüber vom Vorliegen eines Dauerverwaltungsakts ausgegangen ist, steht dem nicht entgegen, weil es sich dabei lediglich um eine unzutreffende rechtliche Würdigung handelt, die im tatsächlichen Erklärungsverhalten des FA keine Grundlage findet.

- 17** c) Für einen konkludent erteilten Dauerverwaltungsakt spricht auch nicht die jahrelang wiederholt erteilte Gestattung der Istbesteuerung. Diese Gestattungspraxis kann aus Gründen des Vertrauensschutzes nur den Anspruch begründen, mit einer Versagung der Gestattung nicht rückwirkend oder ohne hinreichende Vorbereitungsmöglichkeit konfrontiert zu werden. Bei dieser Sachlage muss das FA, will es von seiner bisherigen Gestattungspraxis abweichen, den Steuerpflichtigen vor dem Beginn des für die Steuerentstehung maßgeblichen ersten Voranmeldungszeitraums (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG) des jeweiligen Besteuerungszeitraums (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) darüber unterrichten, dass es beabsichtigt, für den neuen Besteuerungszeitraum keine Gestattung mehr zu erteilen, damit der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wird, sich auf den Übergang von der Ist- zur Sollbesteuerung vorzubereiten. Dem genügt der Bescheid vom 28.09.2020 in Bezug auf die Voranmeldungszeiträume des Besteuerungszeitraums des Beschwerdeverfahrens (Kalenderjahr 2021).
- 18** Der von der Antragstellerin im Zusammenhang mit einer unbilligen Härte angeführte Umstellungsaufwand steht dem nicht entgegen, da der Steuerpflichtige mit dem Erfordernis einer Umstellung dem Grunde nach stets zu rechnen hat.
- 19** 6. Für den nach dem FG-Beschluss verbleibenden Streitzeitraum ab 01.01.2021 ist danach der Widerrufsbescheid vom 28.09.2020 als Bescheid zur erstmaligen Ablehnung einer Gestattung nach § 20 UStG anzusehen. In einem Hauptsacheverfahren hätte die Antragstellerin daher eine Verpflichtungsklage auf erstmalige Erteilung der Gestattung der Istbesteuerung für den Streitzeitraum des Beschwerdeverfahrens zu erheben. Es kann dann einstweiliger Rechtsschutz nur im Wege der einstweiligen Anordnung (§ 114 FGO) in Betracht kommen, während ein Aussetzungsantrag nicht statthaft ist (s. oben II.2.). Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage nach dem Vorliegen eines Widerrufsvorbehalts kommt es nicht an.
- 20** Im Hinblick auf das Verböserungsverbot und die Bindung an die Anträge (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) im Beschwerdeverfahren war über den FG-Beschluss, soweit er AdV gewährt hat, nicht zu entscheiden.
- 21** 7. Nichtigkeitsgründe sind entgegen der Auffassung der Antragstellerin nicht ersichtlich. Auf einen Antrag nach § 126 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt es nicht an, wenn das FA dem Steuerpflichtigen mitteilt, dass es die von ihm in Anspruch genommene Istbesteuerung als rechtswidrig ansieht.
- 22** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de