

Urteil vom 22. Juli 2010, V R 36/08

Anwendung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf buchführungspflichtige Unternehmer - Anwendung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf freiwillig Buchführende - Grundsätze der Gleichbehandlung und Verhältnismäßigkeit - Rechtsformneutralität

BFH V. Senat

UStG § 20 Abs 1 S 1 Nr 3, EWGRL 388/77 Art 10 Abs 2

vorgehend FG München, 08. Juli 2008, Az: 3 K 1150/05

Leitsätze

NV: Eine Steuerberatungs-GmbH mit buchführungspflichtigen Umsätzen ist nicht zur Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist steuerberatend tätig. Mit Schreiben vom 7. Mai 2004 beantragte sie, ihr "ab sofort" die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten gemäß "§ 20 Abs. 1 Nr. 3" des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) zu gestatten. Mit Bescheid vom 17. Mai 2004 gestattete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Klägerin unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs, ab 1. Januar 2004 die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Das FA wies dabei darauf hin, es gehe davon aus, dass der Umsatz der Klägerin 125.000 € nicht überschreite. Liege eine Befreiung nach § 148 der Abgabenordnung (AO) vor oder würden Umsätze nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, brauche diese Umsatzgrenze nicht beachtet zu werden. Mit Schreiben vom 27. Mai 2004 teilte das FA mit, dass eine Kapitalgesellschaft nicht zur Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt sei. Da auch die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht vorlägen, werde die zuvor erteilte Gestattung widerrufen. Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch und beantragte die Steuerberechnung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2005 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 2 Die zum Finanzgericht (FG) erhobene Klage wurde als unbegründet abgewiesen. Das FG stützte die Klageabweisung darauf, dass das FA ermessensgerecht die unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs stehende Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten aufgehoben habe, da die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gestattung nicht vorgelegen haben. Das FA sei zutreffend von der Rechtswidrigkeit des Gestattungsbescheides vom 17. Mai 2004 ausgegangen, da § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten nicht für eine gewerblich tätige Steuerberatungs-GmbH zulasse. Die Ungleichbehandlung eines Freiberuflers einerseits und einer Freiberufler-GmbH andererseits nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG verstoße nicht gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Rechtsformneutral werde eine Steuerberatungsleistung eines Steuerberaters oder einer Steuerberatungs-GmbH in gleicher Höhe mit Umsatzsteuer belastet. Die Ungleichbehandlung von Freiberuflern i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und einer Freiberufler-GmbH verstoße auch nicht gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG), da § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG dem Freiberufler nur deshalb die Möglichkeit der Ist-Versteuerung einräume, weil er nicht gezwungen werden solle, allein für umsatzsteuerrechtliche Zwecke seinen Gewinn zusätzlich durch Bestandsvergleich zu ermitteln und so die Solleinnahmen aufzuzeichnen. Ein möglicher Liquiditätsvorteil bei Anwendung der Ist-Versteuerung sei lediglich eine reflexartige Folge der Vorschrift, entgegen der Ansicht der Klägerin jedoch nicht die eigentliche Absicht des Gesetzes. Im Hinblick auf die Rechtswidrigkeit der erteilten Gestattung, die der Klägerin auch bekannt gewesen sei, habe der Widerruf auch rückwirkend erfolgen können.
- 3 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 374 veröffentlicht.
- 4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts. Sie sei zur Steuerberechnung

nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt, da die Verweisung auf § 18 EStG tätigkeitsbezogen auszulegen sei. Es sei nicht erkennbar, dass es nach diesen Vorschriften auf eine bestimmte Art der Gewinnermittlung ankomme. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete eine unterschiedliche Behandlung bei der Steuererhebung. Es läge sonst auch ein Verstoß gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität vor. Art. 3 GG verbiete eine Differenzierung nach der Rechtsform des Unternehmers. Auf Buchführungsüberlegungen komme es im "EDV-Zeitalter" nicht an. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sei richtlinienkonform auszulegen. Es liege auch ein Verfahrensfehler durch mangelhafte Beweiswürdigung vor, da das FG bei der Verneinung von Liquiditätsnachteilen einen denklogischen Fehler begangen habe.

5 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG sowie den Widerruf der Genehmigung der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten vom 27. Mai 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2005 aufzuheben,

hilfsweise ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zu stellen.

6 Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

7 Das FG habe die Anwendung von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zutreffend verneint. Maßgeblich sei für diese Vorschrift das Fehlen einer Buchführungspflicht. Hieraus ergebe sich keine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsformneutralität.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin ihre Umsätze nicht gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuern kann. Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne dieser Vorschrift liegen nicht vor, wenn der Unternehmer hinsichtlich dieser Umsätze buchführungspflichtig ist. Dies trifft auf die buchführungspflichtigen Umsätze der Klägerin als GmbH zu.

9 1. Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG kann das FA auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

"1. dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 125.000 Euro betragen hat, oder

2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 der Abgabenordnung befreit ist, oder

3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet."

10 Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

11 "1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe."

12 Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind und nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

- 13** Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für § 20 UStG und § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b UStG ist Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 und Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG).
- 14** Nach Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung bewirkt wird. Nach Unterabs. 3 können abweichend hiervon "die Mitgliedstaaten vorsehen, daß der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen zu den folgenden Zeitpunkten entsteht:
- entweder spätestens bei der Ausstellung der Rechnung ...
 - oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises
 - oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung ..., binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands".
- 15** 2. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG unterschritt oder wegen einer Befreiung nach § 148 AO die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vorlagen.
- 16** 3. Wie das FG zu Recht entschieden hat, kann eine juristische Person mit buchführungspflichtigen Umsätzen die Steuerberechnung nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht beanspruchen.
- 17** a) § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG setzt "Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufes im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG" voraus. Nach ihrem Wortlaut ist die Vorschrift nur auf Unternehmer anzuwenden, die mit den aus ihren Umsätzen erzielten Einkünften der Steuerpflicht nach § 1 EStG unterliegen. Eine körperschaftsteuerpflichtige Person (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes) wie die Klägerin gehört nicht hierzu. Bei der Auslegung der Vorschrift ist jedoch insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Dieser verbietet es, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, allein wegen deren Rechtsform bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden (z.B. EuGH-Urteile vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, und vom 6. November 2003 C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. März 2004 V R 53/00, BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677; vom 26. September 2007 V R 54/05, BFHE 219, 241, BStBl II 2008, 262; vom 13. Juli 2006 V R 40/04, BFHE 213, 436, BStBl II 2006, 938). Die Verweisung auf Umsätze aus einer Tätigkeit "i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG" ist nach der Rechtsprechung zu § 4 Nr. 14 UStG daher lediglich als Umschreibung der Umsätze ihrer Art nach zu verstehen.
- 18** b) Aus der Entstehungsgeschichte sowie dem Zusammenhang der in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG genannten Alternativen ergibt sich, dass § 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG mit der Verweisung auf "Umsätze i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG" lediglich die Art der Umsätze bezeichnet und im Übrigen nicht an die Rechtsform, in der diese getätigt werden, sondern an die Buchführungspflicht knüpft.
- 19** aa) Sowohl unter der Geltung der Reichsabgabenordnung (RAO) als auch der AO waren und sind für steuerliche Zwecke buchführungspflichtig alle Unternehmer, die bereits aufgrund anderer Vorschriften buchführungspflichtig sind (§ 160 RAO und § 140 AO). Zusätzlich waren nach § 161 Abs. 1 RAO alle Unternehmer buchführungspflichtig, die die Umsatzgrenze von 250.000 DM oder die darüber hinaus zu beachtenden Betriebsvermögens- oder Gewinn Grenzen überschritten. Die Umsatzgrenze von 250.000 DM entsprach der damaligen Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Anders als § 161 Abs. 1 RAO sind allerdings nach § 141 AO nicht mehr alle Unternehmer bei Überschreiten der dort bezeichneten Grenzen buchführungspflichtig, sondern nur noch Unternehmer mit gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Einkünften.
- 20** Unabhängig von der Buchführungspflicht konnten (und können auch jetzt) alle Unternehmer unabhängig von ihrer Rechtsform die Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG beanspruchen, wenn ihr Umsatz die dort bezeichnete Grenze nicht überschreitet.
- 21** bb) § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F. erlaubte --ebenso wie nunmehr § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung-- Unternehmern auch bei Überschreiten der Umsatzgrenze die Ist-Besteuerung, wenn sie von der Buchführungspflicht nach § 161 Abs. 2 RAO (jetzt § 148 AO) --also der allein steuerrechtlichen Buchführungspflicht-- befreit waren. Unternehmer, die allein aufgrund der steuerrechtlichen Buchführungspflicht in § 161 Abs. 1 RAO Bücher führen mussten, die aber von dieser Verpflichtung befreit waren, sollten nicht allein für

Zwecke der Umsatzsteuer Bücher führen müssen. Dies galt nach der damaligen Auffassung der Finanzverwaltung u.a. für die Umsätze aus einer Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 EStG.

- 22** (1) Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1967 (EStR) enthielt für die Angehörigen der freien Berufe i.S. des § 18 Abs. 1 EStG eine allgemeine Verwaltungsregelung, wonach diese auch bei Überschreiten der in § 161 Abs. 1 RAO genannten Umsatzgrenze nach § 161 Abs. 2 RAO von der Buchführungspflicht befreit waren und den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln konnten. In Übereinstimmung mit dieser einkommensteuerrechtlichen Beurteilung ging die Finanzverwaltung bei Angehörigen der freien Berufe i.S. des § 18 Abs. 1 EStG, die aufgrund der steuerrechtlichen Regelung in § 161 Abs. 1 RAO buchführungspflichtig waren, stets vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F. aus (vgl. hierzu Flückiger in Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 20 Rz 18) und ermöglichte deshalb für Umsätze als Angehöriger eines freien Berufs nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG in der bis zur Einführung der AO geltenden Fassung die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten.
- 23** (2) Ob die Verwaltungsregelung in Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 EStR mit der gesetzlichen Vorgabe in § 161 Abs. 2 RAO vereinbar war, die nach der Rechtsprechung nur eine Befreiung aufgrund besonderer Härten zuließ, die sich z.B. aus dem Überschreiten der Umsatzgrenze durch außergewöhnliche und einmalige Geschäftsvorfälle ergeben konnten (BFH-Urteil vom 17. September 1987 IV R 31/87, BFHE 151, 64, BStBl II 1988, 20, unter II.2.), ist für den Streitfall nicht entscheidungserheblich.
- 24** (3) Die damalige Verwaltungspraxis hatte für Unternehmer, die mit ihren Umsätzen bereits aufgrund anderer Vorschriften buchführungspflichtig waren (§ 160 RAO) keine Bedeutung, da sich die Erleichterungen nach § 161 Abs. 2 RAO nur auf die steuerrechtlichen Buchführungspflichten nach § 161 Abs. 1 RAO bezogen.
- 25** cc) Ausgangspunkt für die Einführung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG war diese bisherige Verwaltungsregelung zur generellen Befreiung der Angehörigen der freien Berufe i.S. des § 18 Abs. 1 EStG von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht und die damit zusammenhängende Möglichkeit der Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F.
- 26** (1) Nach der amtlichen Gesetzesbegründung sollte § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sicher stellen, dass "den Angehörigen der freien Berufe, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 250.000 Deutsche Mark betragen hat, auch künftig die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet werden kann. Die Ergänzung war erforderlich, da § 141 AO --im Gegensatz zu § 161 RAO-- die Angehörigen der freien Berufe nicht mehr zur Buchführung verpflichtet und somit auch § 148 AO, der die Bewilligung von Erleichterungen vorsieht, für Angehörige der freien Berufe nicht mehr gilt" (BTDrucks 7/5458 S. 13).
- 27** (2) § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG bezweckt danach, den aufgrund der Neuregelung in § 141 AO nicht mehr der steuerrechtlichen Buchführungspflicht unterliegenden Umsätzen der Angehörigen der freien Berufe, die zuvor mit diesen Umsätzen aufgrund einer Befreiung von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht nicht buchführungspflichtig waren, die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten weiterhin zu ermöglichen, auch wenn sie die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG überschreiten.
- 28** (3) § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG erfasst daher (nur) Umsätze, für die vor Inkrafttreten dieser Vorschrift eine Befreiung von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht bestand, nicht aber Umsätze, die aufgrund anderer als steuerrechtlicher Vorschriften einer Buchführungspflicht unterlagen. Dementsprechend ist § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht anwendbar, wenn der Unternehmer (auch) in Bezug auf die in der Vorschrift genannten Umsätze buchführungspflichtig ist, wie im Streitfall die Klägerin als GmbH nach § 13 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung i.V.m. §§ 6 Abs. 1, 238 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (Einschränkung des Senatsurteils vom 22. Juli 1999 V R 51/98, BFHE 189, 211, BStBl II 1999, 630, wonach eine juristische Person allgemein nicht zur Steuerberechnung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt ist).
- 29** (4) Im Hinblick auf diesen Normzweck --die Vermeidung zusätzlicher Aufzeichnungen-- solchen Unternehmern, die aufgrund der steuerrechtlichen Regelungen keine Bücher führen müssen, die Ist-Besteuerung zu ermöglichen, wäre es nicht zu rechtfertigen, allein auf die Buchführungspflicht abzustellen und unberücksichtigt zu lassen, ob der Unternehmer für die § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegenden Umsätze auf freiwilliger Grundlage Bücher führt. Daher kommt eine Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auch bei Fehlen einer Buchführungspflicht nicht in Betracht, wenn der Unternehmer für die in dieser Vorschrift genannten Umsätze freiwillig Bücher führt.
- 30** 4. Die Auslegung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG verstößt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- weder gegen die Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG noch gegen allgemeine Rechtsgrundsätze oder höherrangiges Recht.

- 31** a) § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG überschreitet nicht die Grenzen der Ermächtigung in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG.
- 32** aa) Nach Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG sind die Mitgliedstaaten ermächtigt, den Steueranspruch "für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen" erst mit der Vereinnahmung des Preises entstehen zu lassen.
- 33** bb) Bei § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG handelt es sich um eine Vorschrift, die für bestimmte Umsätze, nicht aber auch für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen gilt. Die Vorschrift setzt eine bestimmte Umsatztätigkeit (Umsätze, die einkommensteuerrechtlich zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit führen) voraus und bezieht sich dabei auf eine bestimmte Gruppenzugehörigkeit (Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs) nur dazu, um die Art der von ihr erfassten Umsätze zu definieren.
- 34** Auch das Erfordernis, dass für die Umsätze keine Buchführungspflicht besteht und (für sie) auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, ändert nichts an der Umsatzbezogenheit der Regelung. Denn bei der Buchführungspflicht nach § 141 AO handelt es sich um eine betriebsbezogene, nicht aber um eine personenbezogene Verpflichtung (Drüen, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 141 AO Rz 8), die sich, obwohl sie durch eine Person zu erfüllen ist, umsatzsteuerrechtlich auf bestimmte Umsätze bezieht. Es kommt daher im Bereich der Umsatzsteuer maßgeblich auf die in dem jeweiligen Betrieb ausgeführten Umsätze (vgl. § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder auf sonstige betriebs-, nicht aber personenbezogene Merkmale an. Im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen buchführungspflichtigen und nicht buchführungspflichtigen Umsätzen ist es unerheblich, dass bestimmte Gesellschaften, wie z.B. eine GmbH, hinsichtlich ihrer Umsätze buchführungspflichtig sind.
- 35** cc) Weiter hat nach der zu Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG ergangenen Rechtsprechung des EuGH der "Gemeinschaftsgesetzgeber ... den Mitgliedstaaten einen erheblichen Spielraum einräumen wollen" (EuGH-Urteil vom 26. Oktober 1995 C-144/94, *Italitica S.P.A.*, Slg. 1995, I-3653, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1996, 100 Rdnr. 15). Im Hinblick auf diesen Umsetzungsspielraum bestehen gegen die vorrangig umsatzbezogene Definition des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ebenso wie gegen die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gemeinschaftsrechtlich keine Bedenken.
- 36** b) Die nach Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG als Regelfall vorgesehene Besteuerung bei Leistungserbringung (Soll-Besteuerung) verstößt nicht gegen die sowohl im Recht der Europäischen Union als auch im nationalen Recht zu beachtenden allgemeinen Rechtsgrundsätze.
- 37** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH verlangt der allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt ist (EuGH-Urteil vom 10. April 2008 C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg. 2008, I-2283 Rdnr. 51). Verschiedene Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, sind danach gleich zu behandeln, damit gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. g des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft jede Verzerrung des Wettbewerbs auf dem Binnenmarkt vermieden wird (EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 C-174/08, *NCC, BFH/NV 2009, 2114 Rdnr. 44*).
- 38** bb) Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen nicht über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 1997 C-286/94, *Molenheide u.a.*, Slg. 1997, I-7281 Rdnr. 48). Im Hinblick hierauf ist zu berücksichtigen, dass der Unternehmer nach der Rechtsprechung des EuGH im Ergebnis letztlich als Steuereinnahmer für die Vereinnahmung einer vom Endverbraucher zu tragenden Verbrauchsteuer zuständig ist (EuGH-Urteil vom 21. Februar 2008 C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg. 2008, I-771, *BFH/NV Beilage 2008, 199 Rdnr. 21, m.w.N.*).
- 39** cc) Bei der Frage, ob gesetzliche Regelungen übergeordneten Rechtsprinzipien entsprechen, ist auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber typisieren darf.
- 40** Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist der Gesetzgeber bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in einem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Er darf auf dieser Grundlage grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Tatsächliche Besonderheiten (die durchaus bekannt sind) können generalisierend

vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. z.B. Urteil des BVerfG vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.b bb).

- 41** dd) Die durch Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG angeordnete Soll-Besteuerung verstößt nicht gegen diese Rechtsgrundsätze.
- 42** Der Gemeinschaftsgesetzgeber und im Anschluss hieran auch der nationale Gesetzgeber sind ohne Verstoß gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit berechtigt, die Besteuerung gegen Entgelt erbrachter Leistungen am Regelfall der Vereinnahmung des Entgelts im Anschluss an die Leistungserbringung zu orientieren.
- 43** (1) Wie die Klägerin zu Recht geltend macht, bestehen den Gleichbehandlungsgrundsatz berührende Unterschiede zwischen der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und nach vereinnahmten Entgelten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG insoweit, als der nach vereinbarten Entgelten versteuernde Unternehmer die für den Steuertatbestand der entgeltlichen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entstehende Umsatzsteuer gegenüber dem Steuergläubiger vorfinanzieren muss, wenn er die Leistung vor der Entgeltvereinnahmung erbringt. Dem ist aber durch die Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) Rechnung zu tragen. "Uneinbringlich" ist eine Forderung, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (BFH-Urteil vom 20. Juli 2006 V R 13/04, BFHE 214, 471, BStBl II 2007, 22, Leitsatz 1). Damit ließe sich die von der Klägerin behauptete Praxis der Finanzverwaltung, von einer Uneinbringlichkeit erst bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder der Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen nicht vereinbaren. Dies reicht zur Gewährleistung der Besteuerungsgleichheit zwischen beiden Besteuerungsformen aus. Denn nach der Rechtsprechung ist eine Forderung bereits dann uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (BFH-Urteil in BFHE 214, 471, BStBl II 2007, 22).
- 44** Im Rahmen der ihm zustehenden Typisierungsbefugnis brauchte der Gesetzgeber entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zu berücksichtigen, inwieweit es dem Steuerpflichtigen nach den Gepflogenheiten einzelner Geschäftsbranchen möglich ist, durch Vereinbarung von An- oder Vorauszahlungen die sich aus der Soll-Besteuerung ergebenden Liquiditätsnachteile auszugleichen oder zumindest abzumildern, oder ob er offene Forderungen sofort Beitreiben kann oder im Interesse einer fortdauernden Geschäftsbeziehung verspätete Zahlungen dulden muss.
- 45** (2) Die Anknüpfung an die Buchführungspflicht bzw. die freiwillige Führung von Büchern als Kriterium für die Zulässigkeit der Erlaubnis zur Ist-Besteuerung für Unternehmer mit Umsätzen über der in § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG genannten Höhe beruht auf sachlichen Gründen. Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten setzt Aufzeichnungen über bereits erbrachte Leistungen und die sich aus diesen Leistungen ergebenden Forderungen voraus, während für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten die Aufzeichnung über Einnahmezuflüsse ausreicht und eine weitergehende Buchführung nicht erfordert. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG dient dazu, im Umfang der dort bezeichneten Umsätze, die Führung gesonderter Aufzeichnungen allein für Umsatzsteuerzwecke zu vermeiden. Führt der Unternehmer nicht nur für die von ihm vereinnahmten Entgelte, sondern weitergehend auch hinsichtlich der von ihm ausgeführten Leistungen i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG Aufzeichnungen, liegen die für eine Soll-Besteuerung erforderlichen Angaben vor. Für eine Ist-Besteuerung bleibt dann kein Raum, unabhängig davon, ob diese Aufzeichnungen aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig geführt werden.
- 46** (3) Die Ausgestaltung des nationalen Rechts entspricht auch den Erfordernissen der Verhältnismäßigkeit. Entgegen der Auffassung von Stadie (Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 241) beruht die Soll-Besteuerung nicht "ausschließlich auf willkürlichen, rein fiskalischen Erwägungen, die im diametralen Gegensatz zum Zweck der Steuer stehen". Die Ausgestaltung des Steuertatbestandes obliegt dem (Unions-)Gesetzgeber und die von ihm getroffene Belastungsentscheidung ist unter Berücksichtigung der ihm zustehenden Typisierungsbefugnis und der Geltung des

Sollprinzips auch beim Vorsteuerabzug nicht zu beanstanden. Dass eine andere gesetzliche Ausgestaltung des Steuertatbestands (allgemeine Ist- anstelle Soll-Besteuerung) möglich und rechtspolitisch unter Umständen auch vorzuzugswürdig sein könnte, ist für die Beurteilung durch die Rechtsprechung unerheblich.

- 47** c) Die auf der Ermächtigung in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG beruhende Unterscheidung zwischen der Besteuerung nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität oder gegen den hieraus abgeleiteten Grundsatz der Rechtsformneutralität.
- 48** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, müssen die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG die ihr zugrunde liegenden allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, beachten (EuGH-Urteile vom 12. Januar 2006 C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Slg. 2006, I-589, und vom 28. Juni 2007 C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, Slg. 2007, I-5517; BFH-Urteile in BFHE 219, 241, BStBl II 2008, 262, unter II.1.b, und vom 16. April 2008 XI R 73/07, BFHE 221, 484, BStBl II 2009, 1024, unter II.2.). Dies gilt auch, wenn Mitgliedstaaten von Ermächtigungen Gebrauch machen, die ihnen die Richtlinie 77/388/EWG einräumt. Die Mitgliedstaaten dürfen dabei nach der Art der Umsätze oder nach Gruppen von Steuerpflichtigen unterscheiden, sofern sie die Ziele und die allgemeinen Grundsätze der Richtlinie 77/388/EWG, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (EuGH-Urteil Turn- und Sportunion Waldburg in Slg. 2006, I-589 Rdnr. 35 zu Art. 13 Teil C der Richtlinie 77/388/EWG).
- 49** bb) Aus dem Neutralitätsgrundsatz folgt insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze ausführen, bei der "Erhebung" der Mehrwertsteuer (EuGH-Urteile Kügler in Slg. 2002, I-6833 Rdnr. 30; vom 16. September 2004 C-382/02, Cimber Air, Slg. 2004, I-8379 Rdnr. 24, betreffend Art. 15 der Richtlinie 77/388/EWG; vom 8. Dezember 2005 C-280/04, Jyske, Slg. 2005, I-10683 Rdnr. 39, betreffend Art. 26a der Richtlinie 77/388/EWG, und JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc in Slg. 2007, I-5517 Rdnr. 46, betreffend Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG) und im Besteuerungsverfahren (EuGH-Urteil vom 17. Juli 2008 C-132/06, Kommission/Italien, Slg. 2008, I-5457, BFH/NV Beilage 2008, 288 Rdnr. 39) nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Für die Frage, ob Waren oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist die Identität des Dienstleistungserbringers und die Rechtsform, in der er seine Tätigkeiten ausübt, nicht von Bedeutung (EuGH-Urteile Kügler in Slg. 2002, I-6833 Rdnr. 30; vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02, Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I-1131 Rdnrn. 24 und 25, und Turn- und Sportunion Waldburg in Slg. 2006, I-589 Rdnr. 34).
- 50** cc) § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG verletzt mit der Beschränkung der Ist-Besteuerung auf die in dieser Vorschrift bezeichneten Umsätze, für die keine Verpflichtung zur Buchführung besteht und für die auch freiwillig keine Bücher geführt werden, weder den Neutralitätsgrundsatz noch den hieraus abgeleiteten Grundsatz der Rechtsformneutralität. Denn der nationale Gesetzgeber kann den Kreis der Normadressaten einer Vorschrift ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtsformneutralität nach dem Bestehen einer Buchführungsverpflichtung nach den §§ 140 ff. AO bestimmen bzw. der freiwilligen Führung von Büchern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 484, BStBl II 2009, 1024, unter II.2.b bb zu § 24 UStG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de