

# Urteil vom 09. Februar 2012, V R 20/11

## Ort der sonstigen Leistung bei Buchhaltungstätigkeiten - Bedeutung der nationalen Berufsordnungen i.R. von § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 3, UStG § 3a Abs 4 Nr 3, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 2 Buchst e Ss 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Mai 2011, Az: 7 K 7226/07

## Leitsätze

NV: Buchhaltungsleistungen, die das Erfassen und Kontieren von Belegen sowie die Vorbereitung der Abschlusserstellung umfassen, gehören nicht zu den Leistungen, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen der in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bzw. in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG genannten Berufe erbracht werden. Sie stellen auch keine ähnlichen Leistungen dar. Der Leistungsort richtet sich daher nach § 3a Abs. 1 UStG.

## Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob an einen im Drittland ansässigen Unternehmer erbrachte Buchhaltungsleistungen im Inland ausgeführt werden.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine juristische Person in der Rechtsform einer GmbH, die auf dem Gebiet der Herstellung und des Vertriebs ...technischer Produkte unternehmerisch tätig ist. Sie ist Teil einer Firmengruppe, deren Mitglieder dadurch verbunden sind, dass sie gegenseitige Liefer- und Leistungsbeziehungen unterhalten und ihre Gesellschafter jeweils an mehreren Gesellschaften beteiligt sind. Weitere Mitglieder der Firmengruppe sind die auf dem gleichen Gebiet wie die Klägerin tätige X mit Sitz in Y (Drittstaat) und die Z AG (AG) mit Sitz in C (Deutschland).
- 3** Im Zuge des Unternehmensaufbaus in Y (Drittstaat) schlossen die Klägerin und die X eine Vereinbarung über die Überlassung von Know-how und Freigaben der ...firmen. Hierin verpflichtete sich die Klägerin, der X ihr komplettes Know-how für die Herstellung von ... zur Verfügung zu stellen und ihr die Freigaben der ...firmen zu überlassen. Ferner verpflichtete sich die Klägerin, die Produkte fortzuentwickeln, auf dem jeweiligen Stand der Technik zu halten, die Freigaben der ...firmen aufrechtzuerhalten und notwendige neue Freigaben zu erwirken. Als Vergütung hierfür wurde ein monatlich zu zahlendes, umsatzabhängiges Entgelt vereinbart.
- 4** Darüber hinaus schlossen die Klägerin und die X einen "Lieferungs- und Dienstleistungs-Vertrag", nach dessen § 5 die Klägerin für erbrachte Dispositions- und Beschaffungsleistungen, Beratung und Unterstützung in den Bereichen Technik, Organisation und Betriebsführung sowie Verwaltungsarbeiten u.ä. eine monatlich zu zahlende umsatzabhängige Pauschale erhält.
- 5** Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen unterstützte die Klägerin die X im Streitjahr mit Hinweisen im Vertriebsbereich, erteilte Auskünfte bei Fertigungs- und Qualitätsproblemen sowie bei Problemen im EDV-Bereich und beteiligte sich an Zertifizierungsverfahren (TÜV). Zudem wurde eine neue Firmensoftware installiert und Datenmaterial aus Y (Drittstaat) auf dem Server der Klägerin verarbeitet. Weiter beriet die Klägerin die X bei der Beschaffung von Betriebs- und Hilfsstoffen sowie Ersatzteilen, übernahm die Bestellung und lieferte die gewünschten Produkte an die X.
- 6** Darüber hinaus unterstützte die Klägerin die X auf dem Gebiet der Finanzbuchhaltung. Durch Buchhalter der AG wurden sämtliche Belege der X erfasst und kontiert sowie Vorbereitungsarbeiten für die Abschlusserstellung durchgeführt. Die Tätigkeiten wurden im Rahmen einer Umlage, die die AG von der Klägerin erhob, abgerechnet.

- 7** Unter Bezugnahme auf die Vereinbarungen stellte die Klägerin der X im Streitjahr 2004 "für Know-how Transfer u.a." und "für Dienstleistungen" jeweils ... € ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Rechnung. Sie behandelte die Umsätze als in Deutschland nicht steuerbar.
- 8** Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Dienstleistungen aufgrund der Vereinbarung über Lieferungen und Dienstleistungen steuerbar seien, da es sich nicht um Leistungen i.S. von § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 der im Streitjahr gültigen Fassung des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) handele, und erließ entsprechend geänderte Vorauszahlungsbescheide. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb insoweit ohne Erfolg.
- 9** Der in der Folge eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 stimmte das FA zunächst zu. Auf Hinweis der Klägerin erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2004, in dem es weitere steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ... € (= ... € Umsatzsteuer) berücksichtigte.
- 10** Die mit Zustimmung des FA zum Finanzgericht (FG) gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhobene Sprungklage hatte teilweise Erfolg. Das FG führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1656 veröffentlichten Urteils im Wesentlichen aus, dass sich mit Ausnahme der Buchführungsarbeiten keine im Inland steuerbaren Lieferungen und Leistungen ergeben hätten.
- 11** Die Unterstützung bei Fertigungs- und Qualitätsproblemen sei eine beratende Tätigkeit eines Ingenieurs i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG, die die Klägerin bereits nach dem Know-how-Vertrag schulde. Die Beratung bei der Beschaffung von Betriebs- und Hilfsstoffen sowie Ersatzteilen sei typische Nebenleistung der Lieferungen der Klägerin an die X. Im Übrigen handele es sich um technische Beratung nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG, um Leistungen der Datenverarbeitung i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 4 UStG und um Überlassung von Informationen i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 4 UStG.
- 12** Die von der Klägerin für die X ausgeführten Buchhaltungsleistungen seien demgegenüber keine sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer oder ähnliche Leistungen anderer Unternehmer i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG. Zwar biete nahezu jeder Steuerberater und Steuerbevollmächtigter auch Buchführungsleistungen für seine Mandantschaft an. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass Buchführungsleistungen nur in seltenen Fällen vom Berufsträger selber erbracht würden, sondern üblicherweise von Angestellten, die über eine Ausbildung als Steuerfachgehilfe oder Bilanzbuchhalter verfügten. Ferner sei zu berücksichtigen, dass nach § 6 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) das Buchen laufender Geschäftsvorfälle nicht Steuerberatern vorbehalten sei und in vielen Fällen von angestellten Buchhaltungskräften in den Unternehmen oder Firmengruppen selbst ausgeführt werde. Diese Auslegung werde durch den Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) unterstützt, der nur Berater und Buchprüfer erwähne. Soweit ein Steuerberater im Wesentlichen mechanische Buchführungstätigkeiten vornehme, sei er nicht beratend tätig. Aus § 33 Satz 2 StBerG ergebe sich nichts Abweichendes. Zwar werde vertreten, dass auch die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Buchführung Teil der steuerberatenden Tätigkeit sei. Jedoch handele es sich insoweit um eine Auslegung des deutschen Landesrechts, das für die Auslegung des europarechtlich geprägten Umsatzsteuerrechts nicht maßgeblich sei. Allein der Umstand, dass eine Tätigkeit standesrechtlich zu den zulässigen Aufgaben der Steuerberater gehöre, führe nicht dazu, dass es sich um hauptsächlich und gewöhnlich zum Beruf der Steuerberater gehörende Tätigkeiten handele. Nur die grundlegende Einrichtung der Buchführung, die Bearbeitung schwieriger Einzelfragen und die Auswertung der Buchführung durch die Erstellung von Jahresabschlüssen gehörten zu den den Steuerberatern vorbehaltenen Aufgaben. Nur solche Tätigkeiten würden von der Rechtsprechung als für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung qualifizierend i.S. des § 36 Abs. 3 StBerG angesehen. Erst recht handele es sich nicht um Beratung, wenn Personen, die nicht zu den steuerberatenden Berufen gehören, Buchführungsarbeiten ausführten.
- 13** Der im Dienstleistungsvertrag vereinbarte Pauschalpreis sei im Wege der Schätzung auf die steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze aufzuteilen, da es sich nicht um eine einheitliche Gesamtleistung handele. Die Einzelleistungen hätten für die X jeweils ihren eigenständigen Wert und seien aus deren Sicht nicht untrennbar miteinander verbunden.
- 14** Aufgrund der Beweisaufnahme gelangte das FG zu der Überzeugung, dass der zeitliche Umfang der Buchführungsarbeiten im Streitjahr 36 Stunden und der übrigen (selbständigen) Leistungen neun Stunden betragen habe. Unter Berücksichtigung des erheblichen Aufwands für die Datenverarbeitung (ca. ... € für das Gesamtprojekt

ohne Hardware) und dem höheren Gehaltsaufwand für die in leitenden Positionen tätigen Angestellten, schätze das FG den Anteil des auf die Buchführungsarbeiten entfallenden Entgelts auf 50 v.H.

- 15 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 16 Sie ist der Auffassung, dass der Leistungsort der Buchhaltungsleistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG i.V.m. mit § 3a Abs. 3 UStG zu bestimmen sei. Für den steuerberatenden Beruf habe der Bundesfinanzhof (BFH) wiederholt entschieden, dass zu den berufstypischen Aufgaben eines Steuerberaters die in § 33 StBerG genannten Tätigkeiten gehören, also auch die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten.
- 17 Auch eine richtlinienkonforme Auslegung unter Heranziehung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG könne zu keinem anderen Ergebnis führen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) werde nicht auf die in der Vorschrift genannten Berufe abgestellt. Mit der Verwendung der Berufsgruppen seien lediglich die Arten der von dieser Vorschrift erfassten Leistungen definiert worden. Die ausführende Person müsse nicht den genannten Berufsgruppen angehören (EuGH-Urteil vom 15. März 2001 C-108/00, SPI, Slg. 2001, I-2361, BFH/NV 2001, Beilage 2, 136). Folglich müsse es auch ohne Bedeutung sein, ob diese Tätigkeiten ausschließlich von einer Berufsgruppe erbracht werden. Die vom FG vorgenommene Einschränkung der typischen Berufsfelder auf sog. Vorbehaltsaufgaben widerspreche deshalb dem Auslegungsverständnis des EuGH. Ebenso dürfe nicht zwischen den typischen Aufgabenfeldern nach qualitativen Merkmalen oder danach, ob ein Berufsträger diese Arbeiten üblicherweise selbst oder durch Personal ausführen lässt, differenziert werden. Dies widerspreche dem Grundgedanken, dass im Abgrenzungsbereich des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG keine enge Auslegung erfolgen solle (EuGH-Urteil SPI in Slg. 2001, I-2361, BFH/NV 2001, Beilage 2, 136).
- 18 Der in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG verwendete Begriff des Beraters stelle einen Oberbegriff dar, der in den nationalen Gesetzen unter Berücksichtigung landestypischer Merkmale spezifiziert werden könne. Dies werde durch die englische und französische Sprachfassung bestätigt. Der englische Begriff "accountant" sei zu übersetzen mit Buchhalter, Rechnungsführer, Kalkulator und der französische Begriff "experts comptables" mit Wirtschaftsprüfer, Buch- und Rechnungsprüfer. Mit der begrifflichen Ausgestaltung des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bewege sich das nationale Recht im Rahmen der Richtlinie. Zudem sei eine Begriffsauslegung abweichend von den nationalen Begriffen zum Nachteil des Steuerpflichtigen nicht zulässig.
- 19 Ohne Bedeutung sei, dass Buchhaltungsleistungen nicht nur von den steuerberatenden Berufen, sondern aufgrund von § 6 Nr. 4 StBerG auch von Personen außerhalb dieses Berufsstandes erbracht werden dürfen. Die Regelung diene allein dem Zweck, diese Aufgaben auch für andere Berufsgruppen zugänglich zu machen.
- 20 Die ausdrückliche Erwähnung der Hilfeleistung bei der Erfüllung der Buchführungspflichten in § 33 Satz 2 StBerG entspreche der Bedeutung des Arbeitsgebietes für Steuerberater. Dies werde durch die berufsständische DATEV sowie dadurch belegt, dass eigene Gebührentatbestände und Gebührentabellen existieren.
- 21 Eine andere Sichtweise sei auch nicht im Hinblick auf die Rechtsprechung zu Tätigkeiten eines Steuerberaters als Testamentsvollstrecker, Nachlass-, Insolvenz-, Zwangs- oder Vermögensverwalters gerechtfertigt.
- 22 Auch komme der Frage, ob die Buchhaltungstätigkeiten als für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung qualifizierend i.S. des § 36 Abs. 3 StBerG angesehen werden könnten, keine Bedeutung zu. Nach dieser Vorschrift würden zeitliche und qualitative Mindestanforderungen an die bisherige Tätigkeit für die Berufszulassung gestellt. Dies sei für die umsatzsteuerrechtliche Leistungsortbestimmung irrelevant, da es hierfür auf das typische ("gesamte") Aufgabengebiet des Steuerberaters ankomme. In den vom FG zitierten Urteilen (BFH-Urteil vom 7. November 1995 VII R 58/95, BFHE 178, 524, BStBl II 1996, 331; Urteil des Sächsischen FG vom 12. Mai 2005 6 K 1771/03, juris) sei ausschließlich zu beurteilen gewesen, ob die Wahrnehmung von Buchhaltungsarbeiten als Tätigkeit auf dem Gebiet der Steuern zu qualifizieren sei und nicht, ob diese Aufgabe zu den typischen Aufgaben eines Steuerberaters gehöre.
- 23 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, und den Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 21. Mai 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze für 2004 um weitere ... € vermindert werden.
- 24 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 25 Das mechanische Buchen von Belegen zähle nicht zu den hauptsächlichen und gewöhnlichen Tätigkeiten eines

Steuerberaters. Vorgenannte Tätigkeiten dienen nicht dem Zweck der steuerlichen Beratung. Gemäß § 33 StBerG hätten Steuerberater die Aufgabe, ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, zu vertreten, ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Nur solche Leistungen würden von der Rechtsprechung als für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung qualifizierend i.S. des § 36 Abs. 3 StBerG angesehen (BFH-Urteil in BFHE 178, 524, BStBl II 1996, 331). Die prägenden Leistungen eines Steuerberaters bestünden danach in der steuerlichen Beratung. Für routinemäßige Buchungsaufgaben seien keine steuerlichen Beratungsleistungen erforderlich. Buchungsaufgaben seien dem Steuerberater nicht fremd, aber sie seien keine die Steuerberatung in besonderer Weise charakterisierende Tätigkeit.

## Entscheidungsgründe

- 26** II. Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG geht zutreffend davon aus, dass die Klägerin mit den streitigen Buchhaltungsleistungen im Inland steuerbare Leistungen i.S. des § 3a Abs. 1 UStG erbracht hat.
- 27** 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 28** Die Klägerin hat mit den Buchhaltungsleistungen sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG erbracht. Insbesondere hat das FG die Buchhaltungsleistungen zu Recht als selbständige Leistung beurteilt.
- 29** Jede Dienstleistung ist in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; andererseits darf aber eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung nicht künstlich aufgespalten werden (z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 C-349/96, Card Protection Plan Ltd., Slg. 1999, I-973, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1999, 157 Rdnrn. 29 ff.; BFH-Urteil vom 2. März 2006 V R 25/03, BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788, unter II.2.a bb). Nach dem Wesen des fraglichen Umsatzes ist zu ermitteln und festzustellen, ob eine einheitliche Leistung oder mehrere Leistungen vorliegen. Die hierbei erforderliche Gesamtbetrachtung ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, m.w.N.).
- 30** Das FG hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die Einzelleistungen trotz des einheitlichen Entgelts aus Sicht der Leistungsempfängerin jeweils ihren eigenständigen Wert behalten hätten und nicht untrennbar miteinander verbunden seien. Diese Würdigung ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen werden, möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze (§ 118 Abs. 2 FGO). Sie bindet den Senat daher.
- 31** 2. Eine von § 3a Abs. 1 UStG abweichende Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG hat das FG zu Recht abgelehnt.
- 32** a) Nach § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG werden u.a. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung, sofern deren Empfänger ein Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.
- 33** Diese Norm dient der Umsetzung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG. Abweichend von der Grundregel des Leistungsortes für sonstige Leistungen in Abs. 1 gilt danach als Ort der Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Leistungen der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.
- 34** Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG bezieht sich nach der Rechtsprechung des EuGH nicht auf Berufe wie Anwalt, Berater, Buchprüfer oder Ingenieur, sondern auf Leistungen. Der Unionsgesetzgeber habe nicht sämtliche Tätigkeiten, sondern nur die hauptsächlich und gewöhnlich zu diesem Beruf gehörenden Leistungen erfassen wollen. Entscheidend sei deshalb, ob die betreffenden Leistungen zu den Leistungen gehören, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen der in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG angeführten Berufe erbracht werden (EuGH-Urteile vom 7. Oktober 2010 C-222/09, Kronospan, BFH/NV 2010, 2377 Rdnr. 19; vom 6. Dezember 2007 C-401/06, Kommission Deutschland,

Slg. 2007, I-10609 Rdnrn. 31 und 33; vom 16. September 1997 C-145/96, Hoffmann, Slg. 1997, I-4857 Rdnrn. 16 und 17; vom 27. Oktober 05 C-41/04, Levob, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38 Rdnr. 37).

- 35** Der Unionsgesetzgeber zieht die in dieser Bestimmung aufgeführten Berufe heran, um die dort angesprochenen Arten von Leistungen zu definieren. Die Worte "sonstige ähnliche Leistungen" beziehen sich daher nicht auf ein Element, das den in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführten unterschiedlichen Tätigkeiten gemeinsam ist, sondern auf Leistungen, die irgendeiner dieser Tätigkeiten, gesondert betrachtet, ähnlich sind. Eine Leistung ist dann einer in dieser Vorschrift aufgeführten Tätigkeit ähnlich, wenn beide Tätigkeiten dem gleichen Zweck dienen (z.B. EuGH-Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2007, I-10609 Rdnr. 31, m.w.N.). Dieser Rechtsprechung hat sich der Senat für die Auslegung des § 3a Abs. 3 und Abs. 4 UStG angeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 5. Juni 2003 V R 25/02, BFHE 202, 191, BStBl II 2003, 734, unter II.2.b; vom 3. April 2008 V R 62/05, BFHE 221, 433, BStBl II 2008, 900, unter II.1.b; vom 18. Juni 2009 V R 57/07, BFHE 226, 374, BStBl II 2010, 83, unter II.2.b; vom 10. November 2010 V R 40/09, BFH/NV 2011, 1026, unter II.2.b; in BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, unter II.2.b aa; in BFHE 221, 433, BStBl II 2008, 900, unter II.2.). Soweit der Senat zur Beschreibung der Tätigkeiten der in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG genannten Berufe die Tätigkeitsbeschreibung in der nationalen Berufsordnung erwähnt hat, kommt dem Inhalt der nationalen Berufsordnungen keine entscheidende Bedeutung zu; unerheblich ist insbesondere, ob und inwieweit eine nationale berufsrechtliche Regelung die Übernahme einer ergänzenden oder zusätzlichen Tätigkeit erlaubt oder ihr nicht entgegensteht (Klarstellung zu BFH-Urteilen in BFHE 202, 191, BStBl II 2003, 734, unter II.3., und in BFHE 221, 433, BStBl II 2008, 900, unter II.3.c). Es kann daher dahinstehen, ob das in § 33 StBerG beschriebene Berufsbild auch die streitigen Leistungen umfasst bzw. ob sich aus § 6 Nr. 4 StBerG oder § 36 StBerG insoweit eine Einschränkung ergibt.
- 36** b) Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei den im Streitfall zu beurteilenden Buchhaltungsleistungen nicht um solche handelt, die hauptsächlich und gewöhnlich zu den in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bzw. in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG genannten Berufen gehören. Sie stellen auch keine "ähnlichen Leistungen" dar.
- 37** aa) Sowohl das Erfassen und Kontieren von Belegen als auch die Vorbereitung der Abschlussarbeiten stellen --anders als das Einrichten der Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses selbst-- routinemäßige Verwaltungsarbeiten dar, die im Regelfall nicht durch besondere rechtliche Erwägungen geprägt sind, sondern durch einen bereits vorgegebenen Kontenrahmen bestimmt werden. Die zugrunde liegenden Sachverhalte sind überwiegend einfach gelagert und wiederholen sich im Laufe der Zeit ständig in gleicher Weise. Die hierfür notwendigen Kenntnisse werden regelmäßig im Rahmen einer kaufmännischen Ausbildung vermittelt und prägen das Berufsbild eines Kaufmanns.
- 38** Kenntnisse auf diesem Gebiet sind zwar auch für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Buchprüfer i.S. von § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bzw. Buchprüfer i.S. von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. z.B. auch "accountants" in der englischen und niederländischen Sprachfassung, "experts comptables" in der französischen Sprachfassung, "periti contabili" in der italienischen Sprachfassung und "expertos contables" in der spanischen Sprachfassung) erforderlich, da das Erfassen und Kontieren von Belegen und die Vorbereitung der Abschlussarbeiten eine Grundlage für deren Tätigkeit bilden. Berufstypisch sind diese Arbeiten jedoch nicht. Es handelt sich vielmehr um typische Vorbereitungsarbeiten, die regelmäßig durch andere Berufsgruppen erbracht werden.
- 39** bb) Es handelt sich daher auch nicht um "sonstige ähnliche Leistungen" i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG. Damit sind nur Leistungen gemeint, die irgendeiner der in dieser Vorschrift ausdrücklich aufgeführten Tätigkeiten ähnlich sind. Das ist nur dann der Fall, wenn beide Tätigkeiten dem gleichen Zweck dienen (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2007, I-10609 Rdnr. 31, m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.
- 40** 3. Die Schätzung des FG zur Höhe des auf die Buchhaltungsleistungen entfallenden Entgelts ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 41** Die Schätzung gehört zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO. Der BFH kann sie nur darauf überprüfen, ob sie zulässig war, ob sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist, und ob das FG anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze beachtet hat, d.h. ob das Ergebnis der Schätzung schlüssig und plausibel ist (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171).
- 42** Im Streitfall ergibt sich die Schätzungsbefugnis aus § 162 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung, da die Klägerin keine

ausreichenden Aufklärungen über die Verteilung des pauschalen Entgelts auf die einzelnen Leistungen zu geben vermag. Bei der Schätzung der Höhe nach hat sich das FG am zeitlichen, finanziellen und personellen Aufwand orientiert, der mit der Erbringung der jeweiligen Leistungen verbunden war. Dies lässt weder Verfahrensfehler erkennen noch ist dies un schlüssig oder unplausibel. Im Übrigen besteht hierüber zwischen den Parteien auch kein Streit.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)