

Urteil vom 16. April 2026, V R 16/24

Ist-Besteuerung und Betriebsvermögensvergleich

ECLI:DE:BFH:2026:U.160426.VR16.24.0

BFH V. Senat

UStG § 20 S 1 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 66 Abs 1 Buchst b, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 18 Abs 1 S 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, UStG § 27 Abs 41, UStG VZ 2021

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Juli 2024, Az: 9 K 86/24

Leitsätze

Ein Angehöriger eines freien Berufs kann die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht beanspruchen, wenn er freiwillig seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) ermittelt (Festhalten am Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.07.2024 - 9 K 86/24 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern, ermittelte ihren handels- und steuerrechtlichen Gewinn seit Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit im Jahr 2006 durch Betriebsvermögensvergleich. Die von ihr erzielten Gesamtumsätze überschritten seitdem die jeweils geltende Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.d.F. des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26.04.2006 (BGBl I 2006, 1091) --a.F.-- und § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG in den nach dem 01.01.2012 geltenden, durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (BGBl I 2011, 2562) eingeführten Fassungen.
- 2** Ihre Umsätze in den Jahren 2006 bis 2018 versteuerte die Klägerin gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG a.F. und § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nach vereinnahmten Entgelten (sogenannte Ist-Besteuerung), was der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zunächst nicht beanstandete. Mit Bescheid vom 28.09.2020 widerrief das FA die Gestattung zur Ist-Besteuerung mit Wirkung ab 01.01.2019. Zur Begründung führte das FA aus, aufgrund der Höhe der im Kalenderjahr 2018 getätigten Umsätze sei ab dem Kalenderjahr 2019 eine Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten gemäß § 16 UStG vorzunehmen.
- 3** Im nachfolgenden Einspruchsverfahren gegen den Widerrufsbescheid stellte die Klägerin beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV), dem das FG insoweit stattgab, als es die Vollziehung mit Wirkung für die Vergangenheit und damit für den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2020 aussetzte, den Antrag im Übrigen aber ablehnte. Die --vom FG zugelassene-- Beschwerde der Klägerin gegen den AdV-Beschluss wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 23.12.2021 - V B 22/21 (AdV) (BFH/NV 2022, 741) mit der Maßgabe als unbegründet zurück, dass der Antrag unzulässig gewesen sei. Für den nach dem Beschluss des FG verbleibenden Streitzeitraum ab 01.01.2021 sei das Begehren der Klägerin auf erstmalige Erteilung der Gestattung

der Ist-Besteuerung gerichtet gewesen. Einstweiliger Rechtsschutz komme für dieses Verpflichtungsbegehren indes nur im Wege der --nicht beantragten-- einstweiligen Anordnung in Betracht.

- 4 Den Einspruch der Klägerin gegen den Widerrufsbescheid wies das FA als unbegründet zurück und führte unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31.07.2013 (BStBl I 2013, 964) aus, die Genehmigung der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten könne nicht erteilt werden, da die Klägerin freiwillig Bücher führe. Das hiergegen beim FG anhängige Klageverfahren (Aktenzeichen: 9 K 1220/22) ruht zurzeit.
- 5 Außerdem beantragte die Klägerin beim FA die Genehmigung der Ist-Besteuerung für sämtliche Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2021, was das FA mit dem hier streitgegenständlichen Bescheid ablehnte.
- 6 Das FG wies die hiergegen erhobene Sprungklage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 605 veröffentlichten Urteil ab. Das FA habe zu Recht den Antrag auf Ist-Besteuerung abgelehnt, da die freiwillig buchführende Klägerin die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht erfüllt habe. Das FG verwies auf das Normverständnis des BFH, der die Regelung teleologisch reduzierend dahingehend ausgelegt habe, dass die Ist-Besteuerung freiwillig buchführenden Angehörigen der freien Berufe nicht gestattet werden könne (BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590). Diesem Normverständnis stehe der mit Wirkung zum 01.01.2023 eingefügte § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl I 2022, 2294) --JStG 2022-- nicht entgegen. § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG sei eine auf die Gruppe der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) mit kameraler Buchführung begrenzte Regelung. Schließlich könne sich die Klägerin nicht auf Verwaltungsvorschriften (beispielsweise der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 17.12.2013, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 454) oder eine daraus resultierende Verwaltungsübung berufen. Selbst wenn das FA Freiberuflern, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR) ermittelten oder sogenannte Offene-Posten-Listen (OPOS-Listen) führten, regelmäßig eine Genehmigung zur Ist-Besteuerung erteile, habe die Klägerin keinen Anspruch auf Gleichbehandlung mit diesen Freiberuflern nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Insoweit lägen keine vergleichbaren Sachverhalte vor, da zwischen den verschiedenen Gewinnermittlungsarten erhebliche sachliche Unterschiede bestünden. Außerdem könne aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch auf Ausdehnung einer gesetzwidrigen Verwaltungspraxis hergeleitet werden.
- 7 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG setze nach seinem Wortlaut ausschließlich die Ausführung von Umsätzen aus freiberuflicher Tätigkeit voraus. Das Nichtvorhandensein einer (freiwilligen) Buchführung sei kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal dieser Vorschrift. Gegenteiliges folge nicht aus dem BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590). Dieses Urteil betreffe eine buchführungspflichtige Freiberufler-GmbH. Bei den darin enthaltenen Ausführungen des BFH zu freiwillig buchführenden Steuerpflichtigen handele es sich um ein bloßes obiter dictum, dem keine präjudizielle Bedeutung für die hier streitige Rechtsfrage zukomme.
- 8 Das in dem BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) zum Ausdruck kommende Normverständnis überschreite die zulässige Grenze der Gesetzesauslegung. Aus dem (vermeintlich) allgemeinen Normzweck (Vermeidung zusätzlicher Aufzeichnungen) werde abgeleitet, dass eine freiwillige Buchführung der Gestattung der Ist-Besteuerung entgegenstehe, was aber objektiv im Tatbestand und in der Systematik der Norm keinerlei Niederschlag gefunden habe und sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien ergebe. Der BFH habe eigene materielle Gerechtigkeitsvorstellungen an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers gesetzt.
- 9 Die Auslegung des BFH stehe im Widerspruch zu dem in § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG objektivierten Willen des (historischen) Gesetzgebers. Der Gesetzgeber habe bei Einführung dieser Regelung zur Gestattung der Ist-Besteuerung für Freiberufler zum 01.01.1977 den bisherigen Umfang der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beibehalten wollen (vgl. BTDrucks 7/5458, S. 13). Dem damaligen Umfang der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten habe es entsprochen, dass Angehörige freier Berufe stets und unabhängig von einer tatsächlichen Buchführung oder von der Art der Gewinnermittlung die Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG i.d.F. des Umsatzsteuergesetzes 1967 vom 29.05.1967 (BGBl I 1967, 545) --UStG 1967-- i.V.m. § 161 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung (RAO) und Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1967 (EStR 1967) hätten wählen können. Die Option zur Ist-Besteuerung könne somit nicht unter Verweis auf den angeblichen Normzweck --die Vermeidung zusätzlichen Buchhaltungsaufwands-- versagt werden.
- 10 Die Gesetzwidrigkeit der Auslegung des BFH ergebe sich auch aus dem neu eingefügten § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG i.d.F. des JStG 2022. Der Gesetzgeber habe in Kenntnis der Rechtsprechung zu § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG für die jPÖR als zusätzliche Voraussetzung ein negatives buchführungs- oder gewinnermittlungsbezogenes Tatbestandsmerkmal

eingeführt. Indem der Gesetzgeber eine entsprechende Ergänzung des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht zeitgleich vorgenommen habe, habe er eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Ist-Besteuerung von freiberuflich tätigen Unternehmern nicht von dem Vorhandensein einer Buchführung und der Art der Gewinnermittlung abhängig sei.

- 11 Darüber hinaus habe der Gesetzgeber --innerhalb des unionsrechtlich zulässigen Rahmens (Art. 66 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--), wie sich dieser auch nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, § 27 Abs. 41 UStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2024 vom 02.12.2024 (BGBl I 2024, Nr. 387 --JStG 2024--)) zeige-- eine typisierende Bereichsausnahme für Angehörige freier Berufe mit dem Ziel geschaffen, Liquiditätsnachteile zu beseitigen. Das Umsatzsteuergesetz 1967 habe einen Wechsel von der bis dahin allgemeingeltenden Ist-Besteuerung zu einer Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung) herbeigeführt. Die Soll-Besteuerung auf Seiten der Ausgangsumsätze führe, sofern noch kein Entgelt für die erbrachte Leistung gezahlt worden sei, zu einer Vorfinanzierung der Umsatzsteuer auf Seiten des leistenden Unternehmers. Diese werde aus Sicht des Gesetzgebers in der Regel durch den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen, der unabhängig von der Entgeltentrichtung nach dem Prinzip der Soll-Besteuerung möglich sei, aufgewogen. Der historische Gesetzgeber habe jedoch auch erkannt, dass bei der Tätigkeit der freien Berufe, die sich durch persönlich erbrachte Dienstleistungen auszeichne, den vorfinanzierten Ausgangsumsätzen keine erheblich vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen gegenüberstünden und somit ein Ausgleich zwischen der vorfinanzierten Umsatzsteuer und der Vorsteuer nicht zum Tragen komme. Der Vorfinanzierungsnachteil dieser Unternehmen könne auch nicht durch die Regelung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeglichen werden.
- 12 Die Vermeidung zusätzlicher Aufzeichnungspflichten sei dagegen nur ein Nebenzweck, der tatsächlich für Freiberufler meist leerlaufe, da zur Durchführung der Soll-Besteuerung lediglich Aufzeichnungen über die vereinbarten Forderungen notwendig seien, die Freiberufler meist ohnehin führten. Umsatzsteuerrechtlich richte sich die Aufzeichnungspflicht zudem nur nach § 22 UStG.
- 13 Zudem stehe das Vorhandensein einer Buchführung auch der Gestattung der Ist-Besteuerung nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht entgegen. Diese Vorschrift stelle eine Begünstigung "kleinerer" Unternehmen durch Verschaffung von Liquidität dar, wobei die Umsatzgrenze nur dem Betrag nach an die steuerrechtliche Buchführungspflicht angepasst sei, wie sich etwa auch aus der Gesetzesbegründung zum Wachstumschancengesetz zeige (BTDrucks 20/8628, S. 204).
- 14 Weiter habe das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Beschluss vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10 (UR 2013, 468) die Frage, ob der BFH bei seiner Auslegung der Vorschrift zur Ist-Besteuerung für Freiberufler die gesetzgeberische Grundentscheidung respektiert und von den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung in vertretbarer Weise Gebrauch gemacht habe, nicht eingehend geprüft, da die dortige Beschwerdeführerin dies nicht substantiiert gerügt habe. Darüber hinaus habe das BVerfG die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, so dass die Ausführungen zur Vereinbarkeit der vom BFH vorgenommenen restriktiven Auslegung mit Art. 3 GG ein obiter dictum darstellten. Auch sei das BVerfG bei der Grundrechtsprüfung zu Unrecht nicht von einer Anwendung des strengen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ausgegangen. § 20 UStG regle nicht alleine die verfahrensrechtliche Art und Weise der Besteuerung, sondern betreffe die zeitliche Entstehung des Steueranspruchs und damit eine materiell-rechtliche Frage.
- 15 Sie, die Klägerin, habe somit einen Anspruch auf Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Das Ermessen des FA sei, da keine atypische Sachlage vorliege, auf Null reduziert. Ein Anspruch auf Erteilung der Gestattung ergebe sich auch aus dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung. Das FA gestatte freiwillig buchführenden Freiberuflern die Ist-Besteuerung nur dann nicht, wenn sie regelmäßige Abschlüsse erstellen. Insoweit setze sie das Urteil des BFH vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) nicht um und es bestehe ein strukturelles Vollzugsdefizit. Die Klägerin begehre zudem nicht die Ausdehnung einer gesetzeswidrigen, sondern einer gesetzesmäßigen Verwaltungspraxis, die im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut stehe.
- 16 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verpflichten, unter Aufhebung des Bescheides vom 13.12.2023 die Besteuerung ihrer Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 UStG für die Besteuerungszeiträume ab 2021 zu gestatten.
- 17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 18** Die vorgenommene Auslegung des BFH in seinem Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) sei vom BVerfG bestätigt worden. Ein Anspruch auf Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ergebe sich auch nicht aus Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit der ständigen Verwaltungspraxis, da die Klägerin nicht vom Anwendungsbereich der maßgeblichen Verwaltungsvorschrift erfasst werde und nicht von einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem ausgegangen werden könne.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht die --nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO zulässige-- Sprungklage abgewiesen und entschieden, dass das FA den Antrag der Klägerin, ihre Steuer für sämtliche Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2021 nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen, zutreffend abgelehnt hat. Ein Angehöriger eines freien Berufs kann die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht beanspruchen, wenn er freiwillig seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) ermittelt.
- 20** 1. § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG ermöglicht für bestimmte Umsätze ausnahmsweise eine vereinnahmungsbezogene Steuerberechnung.
- 21** a) Nach § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer, soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführt, die Steuer nicht nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung), sondern nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) berechnet.
- 22** aa) Die Vorschrift ergänzt § 20 Satz 1 Nr. 2 UStG, wonach die Ist-Besteuerung Unternehmern gestattet werden kann, die von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 der Abgabenordnung (AO) befreit sind. Denn wie sich aus der Entstehungsgeschichte zur Einführung von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG i.d.F. von Art. 17 Nr. 9 Buchst. b des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BGBl I 1976, 3341) --EGAO-- (der gleichlautenden Vorgängervorschrift des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG) ergibt, wurde die Vorschrift aufgrund von Änderungen geschaffen, die sich im Rahmen des Übergangs von der Reichsabgabenordnung zur Abgabenordnung 1977 (AO 1977) ergaben. Unter der Geltung der Reichsabgabenordnung verwies § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 (BGBl I 1967, 545) --bei im Übrigen gleichem Wortlaut-- auf § 161 Abs. 2 RAO, der nach Auffassung der Finanzverwaltung in Verbindung mit Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 EStR 1967 dazu führte, dass die Angehörigen der freien Berufe, die nach § 161 Abs. 1 RAO bei Überschreiten der dortigen Umsatz- oder Betriebsvermögensgrenzen zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet waren, von dieser Pflicht wieder befreit waren und demgemäß die Finanzbehörde die Ist-Besteuerung für die Angehörigen der freien Berufe gestatten konnte. Demgegenüber entfiel jedoch unter der Geltung der Abgabenordnung 1977 für die Angehörigen der freien Berufe die Buchführungspflicht, da "§ 141 AO 1977 --im Gegensatz zur Regelung in § 161 RAO-- die Angehörigen der freien Berufe nicht mehr zur Buchführung verpflichtet und somit auch § 148 AO 1977, der die Bewilligung von Erleichterungen vorsieht, für Angehörige der freien Berufe nicht mehr gilt" (BTDrucks 7/5458, S. 13). Folglich stand nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 die Ist-Besteuerung den Angehörigen freier Berufe mit Einführung der Abgabenordnung 1977 nicht mehr offen. Um den Angehörigen der freien Berufe gleichwohl weiterhin die Ist-Besteuerung zu ermöglichen, wurde § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG i.d.F. von Art. 17 Nr. 9 EGAO (BGBl I 1976, 3341) eingeführt (vgl. BTDrucks 7/5458, S. 13; vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 23 und 24).
- 23** bb) Die in § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG vorgesehene Gestattung der Ist-Besteuerung sollte danach für Steuerpflichtige, die nicht nach § 140 oder § 141 AO steuerrechtlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die damit einkommensteuerrechtlich ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der --zugeflossenen (§ 11 Abs. 1 EStG)-- Betriebseinnahmen über die --geleisteten (§ 11 Abs. 2 EStG)-- Betriebsausgaben ermitteln können, einen Gleichlauf der umsatzsteuer- und einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten sicherstellen. Diese Steuerpflichtigen sollten nicht verpflichtet sein, für die in § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG bezeichneten Umsätze aus Gründen des Umsatzsteuerrechts weitergehende Aufzeichnungen als einkommensteuerrechtlich erforderlich --über bereits erbrachte Leistungen-- zu führen.
- 24** b) Unionsrechtliche Grundlage für § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG ist Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Abweichend von

Art. 63 MwStSystRL, wonach Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Leistung erbracht wird, können die Mitgliedstaaten danach vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht.

- 25** § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG übt die nach Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL bestehende Regelungsermächtigung für bestimmte Umsätze in der Weise aus, dass im Hinblick auf das Erfordernis von Umsätzen aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine bestimmte Umsatztätigkeit vorliegen muss, wobei es in Bezug auf die Eigenschaft als Angehöriger eines freien Berufs auch auf eine Gruppenzugehörigkeit ankommt. Obwohl die Vorschrift --wie vorstehend ausgeführt-- die Gruppe der nicht buchführungspflichtigen Angehörigen freier Berufe begünstigen soll, handelt es sich um eine --im Kern-- umsatzbezogene Regelung (BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 34), wie sich insbesondere daraus ergibt, dass die Vorschrift auf Umsätze, die ein Angehöriger eines freien Berufs im Rahmen anderer Tätigkeiten ausführt und die nicht lediglich als Hilfsumsätze der freiberuflichen Tätigkeit anzusehen sind, nicht anzuwenden ist (Mrosek in Wäger, UStG, 4. Aufl., § 20 Rz 22, und Frye in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 20 Rz 180).
- 26** 2. Der erkennende Senat hält auch nach nochmaliger Überprüfung der Sach- und Rechtslage und entgegen im Schrifttum geübter Kritik (Frye, UR 2025, 721) weiter daran fest, dass § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht anzuwenden ist, wenn ein --nicht buchführungspflichtiger-- Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG freiwillig Bücher führt. Maßgeblich für diese Auslegung ist insbesondere der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität.
- 27** a) Haben die Mitgliedstaaten den Neutralitätsgrundsatz auch bei Ausübung der ihnen durch die Richtlinie eingeräumten Ermächtigungen zur Schaffung besonderer Regelungen zu beachten (vgl. z.B. Urteil des Europäischen Gerichtshofs --EuGH-- J-GmbH vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24, ECLI:EU:C:2026:149, Rz 51 zur Steuersatzermäßigung), gilt dies auch für die Auslegung von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG, der auf der sich aus Art. 66 Buchst. b MwStSystRL ergebenden Ermächtigung beruht (s. oben II.1.b). Insoweit kommt es nicht darauf an, ob es sich bei der Vorschrift im Hinblick auf die Frage der Steuerschuldentstehung (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG) um eine materiell-rechtliche Regelung handelt (Frye in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 20 Rz 7) oder ob sie das Erhebungsverfahren betrifft (BVerfG-Beschluss vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10, UR 2013, 468, Rz 5), da der Neutralitätsgrundsatz auch verlangt, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, in Bezug auf die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich zu behandeln, so dass jede Maßnahme der Mitgliedstaaten, die die Erhebung der Mehrwertsteuer betrifft, diesem Grundsatz Rechnung tragen muss (EuGH-Urteil Kommission/Italien vom 17.07.2008 - C-132/06, ECLI:EU:C:2008:412, Rz 39, und ebenso BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 50).
- 28** b) Nach Maßgabe des Neutralitätsgrundsatzes kommt es --bei Vorliegen einer Buchführung-- nicht in Betracht, die dieser Vorschrift unterliegenden Umsätze wie beispielsweise die Umsätze aus der steuerberatenden Tätigkeit einer Einzelkanzlei oder einer Personengesellschaft ("Sozietät") anders zu behandeln als die Umsätze aus der steuerberatenden Tätigkeit einer Steuerberatungs-GmbH.
- 29** Letztere unterliegen allerdings bereits nach dem Wortlaut von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG im Hinblick auf die dort enthaltene Verweisung auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht der Ist-Besteuerung, was der erkennende Senat damit begründet hat, dass eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH keine Angehörige eines freien Berufs ist und demzufolge keine Tätigkeit als Angehörige eines freien Berufs ausübt (BFH-Urteil vom 22.07.1999 - V R 51/98, BFHE 189, 211, BStBl II 1999, 630, unter II.). Der Senat hat dies später auch damit begründet, dass § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nach seinem Wortlaut nur auf Unternehmer anzuwenden ist, die mit den aus ihren Umsätzen erzielten Einkünften der Steuerpflicht nach § 1 EStG unterliegen und dass eine körperschaftsteuerpflichtige Person (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes) nicht dazugehört (BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 18). Damit ist es --entgegen einer Annahme im Schrifttum (Frye in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 20 Rz 186)-- nicht möglich, § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG trotz dieser Verweisung dahingehend auszulegen, dass die Vorschrift ausschließlich auf die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Tätigkeiten verweist. Zudem spricht gegen die Einbeziehung buchführungspflichtiger Unternehmer --wie etwa einer GmbH-- in den Anwendungsbereich von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG, dass diese Vorschrift für Unternehmer geschaffen wurde, die keiner Buchführungspflicht unterliegen (s. oben II.1.a), so dass die Vorschrift nach ihrer Entstehungsgeschichte nicht auf eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH angewendet werden kann (BFH-Urteil vom 22.07.1999 - V R 51/98, BFHE 189, 211, BStBl II 1999, 630, unter II.).

- 30** Zwar hat der Senat in seiner Rechtsprechung zunächst einen sich aus der unterschiedlichen Behandlung von Steuerberater und Steuerberatungs-GmbH ergebenden Verstoß gegen den Grundsatz der "Rechtsformneutralität" verneint (BFH-Urteil vom 22.07.1999 - V R 51/98, BFHE 189, 211, BStBl II 1999, 630, unter II.). Gleichwohl hat es der Senat in seinem Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 19) als erforderlich angesehen, jedenfalls zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes --und damit aus Gründen des Unionsrechts, aber gleichwohl unter Beachtung der Regelungsziele des nationalen Gesetzgebers-- § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG dahingehend auszulegen, dass die Verweisung auf Umsätze aus einer Tätigkeit "im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 [EStG]" lediglich als Umschreibung der Umsätze ihrer Art nach zu verstehen ist. Kommt es aber trotz einer unionsrechtlich geprägten Umschreibung von Umsätzen ihrer Art nach aus den vorstehend genannten Gründen gleichwohl nicht in Betracht, auch eine Steuerberatungs-GmbH in den Anwendungsbereich der Vorschrift einzubeziehen, muss sich diese Umschreibung auf ein anderes Kriterium beziehen, für das der Senat auf die in Bezug auf den freiberuflichen Umsatz bestehende Buchführungspflicht abgestellt hat, deren Entfallen Grund für die Schaffung von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG war (s. oben II.1.a). Dabei ergibt sich aus der Maßgeblichkeit der Buchführungspflicht die weitere Folge, Umsätze, für die freiwillig Bücher geführt werden, den buchführungspflichtigen Umsätzen gleichzustellen.
- 31** Denn bei Umsätzen, für die Bücher geführt werden, macht es keinen Unterschied, ob diese zwangsweise oder freiwillig geführt werden. Die Verneinung der Ist-Besteuerung für die steuerberatenden Umsätze, die eine GmbH ausführt, begründet damit auch den Ausschluss der Ist-Besteuerung für die Umsätze aus steuerberatender Tätigkeit, für die ein Steuerberater oder eine Sozietät freiwillig Bücher führt. Zudem wird durch die Verknüpfung von freiwilliger und verpflichtender Buchführung gewährleistet, dass die Umsätze der in § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG bezeichneten Art unabhängig von der Rechtsform, in der der leistende Unternehmer tätig ist, gleichbehandelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 55).
- 32** Im Übrigen folgt das Erfordernis einer --durch das Abstellen auf die Buchführung-- rechtsformneutralen Auslegung von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG auch daraus, dass im Fall eines durch das Unionsrecht eröffneten Regelungsspielraums --dieser ergibt sich vorliegend aus Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL-- die Grundrechte des Grundgesetzes zu beachten sind (BVerfG-Beschluss vom 06.11.2019 - 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152) und eine hiervon abweichende Auslegung zu einer Beeinträchtigung des Gleichbehandlungsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG führen könnte, wie das BVerfG in seinem Beschluss vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10 (UR 2013, 468) in Bezug auf die vorstehende Rechtsprechung des Senats --entgegen der Klägerin, die insoweit von der Entscheidung nicht tragenden Ausführungen ausgeht-- bestätigt hat. Danach können verfassungsrechtliche Bedenken, die gegen die weite Interpretation einer Vorschrift bestehen, durch eine vom zuständigen Fachgericht vertretene einengende Auslegung des Gesetzes --hier § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG-- behoben werden, um eine rechtsformbezogene Differenzierung bei Anwendung von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG zu vermeiden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10, UR 2013, 468, Rz 29 und 33 f.).
- 33** 3. Im Hinblick auf den Normzweck von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG, über das Einkommensteuerrecht hinausgehende Aufzeichnungspflichten zu vermeiden, und auf den daher zu § 4 Abs. 3 EStG bestehenden Regelungszusammenhang (s. oben II.1.a), präzisiert der Senat seine vorstehende Rechtsprechung und den vom BVerfG verwendeten Begriff der "Forderungsbuchhaltung" (BVerfG-Beschluss vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10, UR 2013, 468, Rz 33) dahingehend, dass die Gestattung der Ist-Besteuerung nach dieser Vorschrift davon abhängt, dass der Unternehmer weder aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen noch für Zwecke der Besteuerung freiwillig Bücher führt und Abschlüsse macht. Denn ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger ist nicht verpflichtet, aus Buchaufzeichnungen, die er für andere Zwecke führt, eine ordnungsgemäß abgeschlossene Buchführung zu erstellen und insbesondere Abschlüsse zu machen, um sie der Besteuerung zugrunde zu legen. Vielmehr darf er seinen Gewinn einkommensteuerrechtlich auch dann durch eine EÜR im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Im Gleichklang hierzu ist er dann auch zur Ist-Besteuerung nach § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt. Gestattet die Finanzverwaltung die Ist-Besteuerung nach dieser Vorschrift auch bei der Führung von Aufzeichnungen und Büchern, die zwar alle für die Soll-Besteuerung erforderlichen Angaben enthalten, aber nicht Grundlage von regelmäßigen Abschlüssen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG werden, ergibt sich daher hieraus --entgegen der Auffassung der Klägerin, die davon ausgeht, die Finanzverwaltung wende das BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) insoweit nicht an-- weder ein Widerspruch zu dieser Rechtsprechung noch ein Vollzugsdefizit. Im Übrigen schließt die buchmäßige Erfassung von Kundenforderungen über ein sogenanntes OPOS-Programm weder die Anwendung von § 4 Abs. 3 EStG (vgl. hierzu Wernsmann/Meickmann in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz A 25) noch die von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG aus.
- 34** Zudem ist zu beachten, dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger zwar sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich --wie in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich angesprochen-- erst dann wirksam ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und

aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH-Urteile vom 19.03.2009 - IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659; vom 21.07.2009 - X R 46/08, BFH/NV 2010, 186) --was auch nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraums möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2013 - X R 15/11, BFH/NV 2013, 1548)--, während hingegen für Zwecke der Umsatzsteuer, die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind, zu berücksichtigen ist, wie der Steuerpflichtige sein --auf § 4 Abs. 1 und 3 EStG bezogenes-- Wahlrecht vor dem jeweiligen Besteuerungszeitraum ausgeübt hat und ob er hieran weiter festzuhalten beabsichtigt. Dies ist bei der Gestattung wie auch bei einem eventuellen Widerruf der Gestattung nach § 130 AO zu beachten, wobei der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden hat, ob das FA die Gestattung unter einer hierauf gerichteten Auflage aussprechen kann.

- 35** 4. Die von der Klägerin hiergegen weiter geltend gemachten Einwendungen greifen nicht durch.
- 36** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin beabsichtigte der historische Gesetzgeber nicht, durch die Einführung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG durch Art. 17 Nr. 9 Buchst. b EGAO eine typisierende Bereichsausnahme von der Soll-Besteuerung für alle Angehörigen der freien Berufe zu schaffen. Lediglich ergänzend (s. hierzu bereits oben II.1.a aa) verweist der Senat hierzu auf Folgendes:
- 37** aa) Die Einfügung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG i.d.F. von Art. 17 Nr. 9 Buchst. b EGAO wurde im Gesetzgebungsverfahren zum Entwurf eines Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO 1974, BTDrucks 7/261) vom Finanzausschuss beantragt (BTDrucks 7/5456, S. 28). Nach dessen Begründung sollte die Einfügung "den bisherigen Umfang der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten wahren" (BTDrucks 7/5458, S. 13). Der Gesetzgeber stimmte dem Antrag des Finanzausschusses im Gesetzgebungsverfahren zu und machte sich somit die Begründung des Finanzausschusses zu eigen.
- 38** bb) Durch die ausdrückliche Anknüpfung an den bisherigen Umfang der Besteuerung begrenzte der historische Gesetzgeber die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf die von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 erfassten Angehörigen der freien Berufe. Dazu gehörten nach der damaligen bis zum Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 bestehenden Rechtslage --entgegen der Auffassung der Klägerin-- jedoch nicht die Angehörigen der freien Berufe, die verpflichtend oder freiwillig Bücher führten.
- 39** (1) Für die nicht nach steuerrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtigen Unternehmen folgt dies --wie der Senat bereits in den Urteilen vom 22.07.2010 - V R 4/09 (BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590) und vom 22.07.2010 - V R 36/08 (BFH/NV 2011, 316) ausgeführt hat-- daraus, dass die Möglichkeit, Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern, nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 nur für solche Unternehmen vorgesehen war, für die eine Befreiung von der Buchführungspflicht nach § 161 Abs. 2 RAO bestand. Nach § 161 Abs. 2 RAO konnte die Finanzverwaltung Buchführungserleichterungen jedoch nur für Unternehmen, die aufgrund des § 161 Abs. 1 RAO und somit aufgrund von steuerrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig waren, gewähren. Dagegen fielen Unternehmen, die aufgrund anderer als der steuerrechtlichen Regelungen Bücher führen mussten, nicht in den Anwendungsbereich des § 161 Abs. 2 RAO und wurden somit auch nicht von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, s. insbesondere Rz 29).
- 40** (2) Auch Angehörige eines freien Berufs, die freiwillig Bücher führten, konnten keine Buchführungserleichterung nach § 161 Abs. 2 RAO in Anspruch nehmen. Denn der Rechtsprechung des BFH zur damaligen Rechtslage ist zu entnehmen, dass Angehörige freier Berufe, die "freiwillig tatsächlich Bücher mit regelmäßigen Abschlüssen auf Grund jährlicher Bestandsaufnahme im Sinne des § 161 [R]AO [führten]", die entsprechend eingerichtete Buchführung auch der Besteuerung zugrunde legen mussten, da die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich im Vergleich zur EÜR die exaktere Form der Gewinnermittlung war (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1959 - I 47/58 U, BFHE 70, 499, BStBl III 1960, 188 mit Verweis auf die Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 24.10.1938 - IV 129/38, RStBl 1939, 193; vgl. auch BFH-Urteil vom 27.11.2024 - X R 1/23, BFHE 287, 379, BStBl II 2025, 236, Rz 16). Auf § 161 Abs. 2 RAO i.V.m. Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 EStR 1967, die es Angehörigen der freien Berufe ermöglichten, trotz der steuerrechtlichen Buchführungspflicht nach § 161 Abs. 1 RAO ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, konnte sich der freiwillig buchführende Angehörige eines freien Berufs somit für einkommensteuerrechtliche Zwecke nicht berufen. Dies galt auch für umsatzsteuerrechtliche Zwecke, da § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 ausdrücklich an das Vorliegen einer Buchführungsbefreiung nach § 161 Abs. 2 RAO anknüpfte.
- 41** (3) Dem steht die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat angeführte Begründung im Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses vom 30.03.1967 (BTDrucks V/1581) über den von den Fraktionen der

CDU/CSU/FDP eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer, BTDrucks V/48) nicht entgegen. Zwar führt der Finanzausschuss auf Seite 6 der BTDrucks V/1581 aus, dass er beschlossen habe, "dass bei Unternehmern, deren Gesamtumsatz 250.000 DM nicht übersteigen, und bei freien Berufen die Steuerschuld erst mit Vereinnahmung des Entgelts entsteht". Der Finanzausschuss bezieht sich insoweit jedoch auf seinen Antrag zur Änderung des Gesetzentwurfs eines Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer) in der Fassung der BTDrucks V/1581 vom 17.03.1967. In dieser Fassung des Gesetzentwurfs sah § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 1967 eine Option zur Ist-Besteuerung für Unternehmen nur dann vor, wenn deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250.000 DM betragen hat oder sie von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 161 Abs. 2 RAO befreit waren (vgl. BTDrucks V/1581 vom 17.03.1967, S. 12).

- 42** (4) Soweit der BTDrucks IV/1590 vom 30.10.1963 --wie von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vorgetragen-- zu entnehmen sein sollte, dass die Ist-Besteuerung (nicht buchführungspflichtigen) Angehörigen freier Berufe stets zu gestatten sei, ist dieser Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes vom 30.10.1963 in der vierten Wahlperiode des Bundestags nicht mehr verabschiedet worden und aufgrund des Diskontinuitätsprinzips verfallen.
- 43** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt aus § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG, der alle Unternehmen unabhängig von ihrer Gewinnermittlung die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet, die die Umsatzgrenze dieser Vorschrift nicht überschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 21), nicht, dass auch § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG auf alle Angehörigen der freien Berufe unabhängig von der gewählten Gewinnermittlungsart anwendbar ist. Denn für § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG ergibt sich --anders als für § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG-- aus der Entstehungsgeschichte keine Beschränkung auf Unternehmen, die von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht nach § 161 Abs. 2 RAO befreit waren. Die Ist-Besteuerung konnte vielmehr bereits nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 1967 und nach allen nachfolgend geänderten Fassungen dieser Vorschrift jedem Unternehmer gestattet werden, der im vorangegangenen Kalenderjahr einen bestimmten Gesamtumsatz nicht überschritten hat.
- 44** c) Gegenteiliges ist auch nicht aus § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG i.d.F. des JStG 2022 abzuleiten. Danach kann die Ist-Besteuerung auch einem Unternehmer gestattet werden, der eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, soweit er nicht freiwillig Bücher führt und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse macht oder hierzu gesetzlich verpflichtet ist.
- 45** So lässt sich der Gesetzesbegründung zur Einfügung des § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG i.d.F. des JStG 2022 (s. BTDrucks 20/4729, S. 150 f.) für die Auslegung von § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG nichts entnehmen. § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG i.d.F. des JStG 2022 berücksichtigt die besonderen Umstände von jPöR in den Bereichen, in denen keine kaufmännische Buchführung erfolgt und auch nicht gesetzlich vorgesehen ist (s. BTDrucks 20/4729, S. 151). Der Vorschrift ist somit kein Umkehrschluss dergestalt zu entnehmen, dass es auf die dort vorgesehene Bedingung einer freiwilligen Buchführung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht mehr ankommt.
- 46** d) An dem vorstehenden Ergebnis hat sich --ungeachtet der im Streitzeitraum bestehenden Rechtslage-- auch nichts durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, § 27 Abs. 41 UStG i.d.F. des JStG 2024 vom 02.12.2024 geändert, wonach sich nach der Auffassung der Klägerin die aus der Ist-Besteuerung ergebende nachteilige Vorfinanzierung von Vorsteuerbeträgen durch den Fiskus verringert habe und dies bei der Auslegung des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG im Sinne einer Einbeziehung eines weiteren Kreises von Unternehmern --hier den Angehörigen der freien Berufe mit freiwilliger Buchführung-- in die ausnahmsweise zu genehmigende Ist-Besteuerung zu berücksichtigen sei. Denn Anhaltspunkte für diese erweiternde Auslegung ergeben sich weder unionsrechtlich aus Art. 63 und Art. 66 MwStSystRL noch aus der nationalen Regelung in § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG.
- 47** 5. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf Gestattung der Ist-Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit einer --von ihr angenommenen-- Verwaltungspraxis. Nach dem Schreiben des BMF vom 31.07.2013 (BStBl I 2013, 964) ist "die Genehmigung der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG für Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ab sofort nicht mehr zu erteilen, wenn der Unternehmer für diese Umsätze Bücher führt. Dabei ist es unerheblich, ob die Bücher auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig geführt werden." Abschn. 20.1 Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses ist entsprechend um die Sätze 6 und 7 ergänzt worden und ist von der Finanzverwaltung gegenüber Angehörigen der freien Berufe, die --wie die Klägerin-- ihren steuerrechtlichen

Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, dahingehend anzuwenden, dass die Ist-Besteuerung diesen Unternehmern zu versagen ist.

- 48** Sofern der Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat im Übrigen dahingehend zu verstehen sein sollte, dass die Finanzverwaltung die Ist-Besteuerung Unternehmern trotz einer steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gestattet, ergibt sich für die Klägerin auch hieraus kein Anspruch auf Gleichbehandlung. Denn eine derartige Verwaltungspraxis wäre gesetzwidrig, wobei aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch auf Ausdehnung einer gesetzwidrigen Verwaltungspraxis folgt (BFH-Urteile vom 20.06.1989 - VIII R 82/86, BFHE 156, 543, BStBl II 1989, 836, unter B., und vom 18.06.2014 - III B 19/14, BFH/NV 2014, 1541, Rz 7). Im Übrigen scheitert die Gestattung der Ist-Besteuerung im Streitfall daran, dass --wie die Klägerin es selbst formuliert hat-- sie es nicht einsieht, neben einer Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG auch noch eine EÜR erstellen zu müssen, damit sie die Ist-Besteuerung anwenden kann. Damit lässt sie den Regelungsgleichlauf zwischen § 4 Abs. 3 EStG und § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG außer Betracht.
- 49** 6. Der Entscheidung steht nicht entgegen, dass die konkludente Gestattung der Ist-Besteuerung nach Auffassung der Klägerin einen Dauerverwaltungsakt darstelle und das Klageverfahren gegen den Widerrufsbescheid des FA zurzeit ruht. Denn selbst wenn die Gestattung ein Dauerverwaltungsakt wäre, was nach der bisherigen Rechtsprechung des Senat zu verneinen ist (BFH-Beschluss vom 23.12.2021 - V B 22/21 (AdV), BFH/NV 2022, 741, Rz 14 ff.), wäre der Dauerverwaltungsakt durch den Widerrufsbescheid des FA aufgehoben worden und könnte für die Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2021 mangels Vorliegens einer entgegenstehenden einstweiligen Anordnung keine Wirkung entfalten.
- 50** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de