



Universität Potsdam · August-Bebel-Str. 89, 14482 Potsdam

An den
Deutschen Bundestag
Finanzausschuss
Frau Dr. Reinemund
Paul-Löbe-Haus
11011 Berlin

**LEHRSTUHL FÜR
ÖFFENTLICHES RECHT,
INSBESONDERE VERWALTUNGS-
UND STEUERRECHT**
Prof. Dr. Andreas Musil

**Sekretariat:
St. Krause**

Telefon: (0331) 977-3233

Telefax: (0331) 977-3700

E-Mail: musil@uni-potsdam.de

Datum: 11.10.2011

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 17.10.2011

Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

vorab möchte ich kurz schriftlich zu dem Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ – BT-Drs. 17/7020 Stellung nehmen.

Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer, die beim Unternehmer aus technischen Gründen erhoben wird, aber durch Überwälzung den Verbraucher als eigentlichen Steuerträger belastet. Die Erhebung der Umsatzsteuer beim Unternehmer als Steuerschuldner führt zu seiner Indienstrafe für staatliche Zwecke und belastet ihn mit steuerlichen Erklärungs- und Leistungspflichten, ohne dass er vom Grundsatz her selbst die Belastungswirkung der Umsatzsteuer zu tragen haben soll. Mit der Pflicht, die bei einer steuerbaren Leistung entstehende Umsatzsteuer an den Fiskus abzuführen, geht der Anspruch auf Erstattung der auf den Unternehmer überwälzten Umsatzsteuer als Vorsteuer einher.

Das Umsatzsteuergesetz knüpft grundsätzlich die Entstehung der Steuer an den Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die steuerbare Leistung ausgeführt worden ist, unabhängig davon, ob die Gegenleistung bis zum Ende des Voranmeldungszeitraums gegenüber dem Unternehmer bewirkt worden ist. Von dieser sogenannten „Soll-Versteuerung“ nach den vereinbarten Entgelten macht § 20 UStG schon bisher Ausnahmen und gestattet auf Antrag eine „Ist-Versteuerung“ nach den vereinnahmten Entgelten eines Voranmeldungszeitraums. Die bis Ende des Jahres 2011 geltende Umsatzgrenze von 500.000 €, bis zu deren Überschreitung Unternehmern die Ist-Versteuerung möglich sein soll, will der Gesetzesentwurf unbefristet verstetigen.

Meine Stellungnahmen wird aufzeigen, dass diese dauerhafte Erhöhung der Umsatzgrenze von 250.000 € auf 500.000 € sich in das Regelungssystem der Umsatzsteuer einfügt (I.) und keinen europarechtlichen (II.) oder verfassungsrechtlichen Bedenken (III.) ausgesetzt ist. Die grundsätzlichen Zweifel, die gegenüber der Soll-Besteuerung geltend gemacht werden (siehe dazu Stadie, UStG, 2009, Vorbem. Rn. 41 ff.) werde ich nicht erörtern oder bewerten.

Bankverbindung:
Landeszentralbank
Kontonummer: 160 015 00
BLZ: 160 000 00

Dienstgebäude:
Universitätskomplex III
Haus 1, Zi. 3.53
August-Bebel-Str. 89
14482 Potsdam

E-mail: stkrause@uni-potsdam.de

Internet: uni-potsdam.de

I. Umsatzgrenze von 500.000 € als konsequente Anknüpfung an die Buchführungspflicht

Die Regelungen Nr. 2 und Nr. 3 des geltenden § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG machen deutlich, dass der Gesetzgeber die Ist-Besteuerung den Unternehmern an die Hand geben wollte, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind (vgl. BFH, Urteil vom 22.7.2010 – V R 4/09, DStR 2010, 2349, 2351). Dies geht ausdrücklich aus § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG hervor, der darauf abstellt, ob der Unternehmer nach § 148 AO von der Buchführungspflicht befreit ist. Aber auch die freiberuflichen Unternehmer im Sinne von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sind nicht zur Buchführung verpflichtet, da sie als Angehörige eines freien Berufs per definitionem kein Gewerbe betreiben können. Die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht aus § 1 Abs. 1 HGB i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB kann nicht greifen. Da mit der Ist-Versteuerung unter anderem der Zweck verfolgt wird, keine weiteren Aufzeichnungspflichten zu schaffen (BFH, Urteil vom 22.7.2010 – V R 4/09, DStR 2010, 2349, 2351) ist es nur konsequent, die Umsatzgrenze dauerhaft bei 500.000 € festzulegen, da die originäre Buchführungspflicht aus § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte ebenfalls bei Umsätzen von mehr als 500.000 € im Jahr einsetzt.

II. Richtlinienkonformität der Umsatzgrenze bei 500.000 €

Die Regelungen zur Ist-Besteuerung dürfen die Grenzen aus Art. 66 MwStSystRL nicht überschreiten. Die Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten, die Umsatzsteuer „für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen“ spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entstehen zu lassen. Für welche Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen die Mitgliedstaaten diese Ausnahmeregelung schaffen dürfen, ist unionsrechtlich nicht vorgegeben und damit in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt (EuGH-Urteil vom 26. Oktober 1995 C-144/94, *Italitica S.P.A.*, Slg. 1995, I-3653, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 1996, 100 Rn. 15; BFH, Urteil vom 22.7.2010 – V R 4/09, DStR 2010, 2349, 2352). Bei der Ausgestaltung eines Ausnahmetatbestandes müssen die Mitgliedstaaten den europarechtlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Neutralität und die Grenzen ihrer eigenen Verfassungen beachten.

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Neutralität verbietet, gleichartige Umsätze verschieden zu behandeln (vgl. EuGH, Urteil vom 7.9.1999 – Rs. C-216/97 „*Gregg*“, DStRE 1999, 803, 805; EuGH, Urteil vom 10.9.2002 – C 141/00, „*Kügler GmbH*“, DStRE 2002, 1196, 1199). Ein Widerspruch zwischen dem Grundsatz und der Neuregelung i.S.v. § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-RegE muss jedoch von vornherein ausscheiden, da bei der Festlegung einer Umsatzgrenze alle Umsätze qualitativ gleich behandelt werden, also eine Ungleichbehandlung gleichartiger Umsätze nicht auftreten kann.

III. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

1. Umsatz als zulässiges Differenzierungskriterium

Der Regierungsentwurf verstößt weder wegen einer Ungleichbehandlung noch wegen einer unzulässigen Typisierung gegen das Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG.

Die Einräumung der Ist-Besteuerung für Unternehmen mit einem Umsatz, der die Umsatzgrenze von 500.000 € nicht überschreitet, stellt keine Ungleichbehandlung im verfassungsrechtlichen Sinne dar. Zwar können nur die Unternehmer den Liquiditätsvorteil in Anspruch nehmen, die mit ihren Umsätzen unterhalb der Grenze bleiben. Jedoch bewegt sich die Differenzierung zwischen Unternehmen mit geringeren und höheren Umsätzen als 500.000 € im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, die ihm durch das Grundgesetz eingeräumt worden ist.

Das Bundesverfassungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Gesetzgeber über einen weiten Gestaltungsspielraum verfügt, soweit dieser ein bestimmtes Verhalten der Bürger aus wirtschafts-, sozial-, umwelt-, oder gesellschaftspolitischen Gründen fördern will. In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendungen oder durch die Verschonung von der Besteuerung gefördert werden sollen, soll der Gesetzgeber weitgehend frei sein. (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.11.2010 – 1BvR 1981/07, HFR 2011, 209 m.w.N.)

Dieser Spielraum wird durch den Regierungsentwurf in zulässigem Umfang ausgeübt. Entgegen Äußerungen in der Literatur (Stadie, UStG, 2009, § 20 Rn. 11; derselbe, UR 2011, S. 45, 52) stellt die dauerhafte Festlegung der Umsatzgrenze bei 500.000 € für die Einräumung des Antragsrechts zur Ist-Besteuerung eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung dar, weil sie die Umsatzgrenze für den Eintritt einer originären steuerlichen Buchführungspflicht aufgreift und damit den Zweck des Gesetzes verwirklicht, keine zusätzlichen Aufzeichnungspflichten zu schaffen (BFH, Urteil vom 22.7.2010 – V R 4/09, DStR 2010, 2349, 2353). Das Antragsrecht für Unternehmer mit Umsätzen i.S.v. § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-RegE ist daher kein Privileg, das ungleich gewährt wird. Es handelt sich vielmehr um eine Option, die einheitlich nur den nicht zur Buchführung verpflichteten Unternehmern eingeräumt werden soll.

2. Keine Ungleichbehandlung wegen Vorenthaltung des Liquiditätsvorteils

Auch ist der Ausschluss von der Ist-Besteuerung von Unternehmen, die mehr als 500.000 € umsetzen, keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, weil diese Unternehmen nicht den mit der Ist-Besteuerung einhergehenden Liquiditätszuwachs beanspruchen können, der sich unter Umständen als Vorteil einstellen kann. Der Liquiditätsvorteil gegenüber der Soll-Besteuerung kann dadurch zustande kommen, dass bei der Ist-Besteuerung die an den Fiskus zu entrichtende Umsatzsteuer aus den tatsächlich bereits vereinnahmten Entgelten geleistet werden kann, wohingegen bei der Soll-Besteuerung der Zahlungseingang trotz Leistungserbringung noch nicht tatsächlich erfolgt sein muss. Bei ihr haben die Unternehmer die Umsatzsteuer ggf. vorzufinanzieren.

Die Vermeidung einer zusätzlichen finanziellen Belastung nur von kleinen und mittleren Unternehmen durch die ggf. eintretende Pflicht zur Vorfinanzierung in Zeiten der Wirtschafts- und Finanzkrise ist zum einen durch den wirtschaftspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt (s.o.). Zum anderen darf der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei Regelungen typisierend Zusammenhänge unterstellen, soweit die Verallgemeinerung sich an einem Regelfall orientiert und sachlich gerechtfertigt ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 m.w.N.). Dass die Unterstellung im Einzelfall nicht zutreffen mag, führt nicht dazu, dass allen Unternehmern der Liquiditätsvorteil versagt werden muss, da im Besteuerungsverfahren als Massenverfahren nicht jeder Einzelfall durch das Gesetz abgebildet werden kann (vgl. (BFH, Urteil vom 22.7.2010 – V R 4/09, DStR 2010, 2349, 2352; a.A. im Ergebnis Stadie, UR 2010, S. 45, 52). Die unterstellende Annahme, dass mit der Höhe des Gesamtumsatzes auch die Wahrscheinlichkeit der Vereinnahmung eines Teils der Entgelte durch den Unternehmer steigt, die genügen, um die Umsatzsteuer in dem Voranmeldungszeitraum begleichen zu können, scheint lebensnah zu sein. Ihr wirtschaftspolitischer Zweck ist legitim und rechtfertigt mögliche Ungleichbehandlungen.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Andreas Musil