Ist-Besteuerung und Betriebsvermögensve… | BFH-Urteil vom 16.04.2026, V R 16/24



Nur für den persönlichen Gebrauch

© examio GmbH

Ist-Besteuerung und Betriebsvermögensvergleich | BFH-Urteil vom 16.04.2026, V R 16/24

Mit Urteil vom 16.04.2026 hat der V. Senat des BFH entschieden, dass Angehörige eines freien Berufs die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 S. 1 Nr. 3 UStG nicht beanspruchen können, wenn sie ihren Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Der BFH bestätigt damit seine bisherige Rechtsprechung aus dem Jahr 2010 und präzisiert zugleich die Anforderungen an die Abgrenzung zwischen einer bloßen Buchführung und einer steuerlich maßgeblichen Gewinnermittlung durch Bilanzierung. Die Entscheidung betrifft insbesondere freiberufliche Einzelkanzleien, Sozietäten und Partnerschaften, die nicht gesetzlich zur Buchführung verpflichtet sind, sich aber freiwillig für eine kaufmännische Buchführung mit regelmäßigen Jahresabschlüssen entschieden haben. Für diese Unternehmen kann die Entscheidung erhebliche Auswirkungen auf die Liquiditätsplanung und die umsatzsteuerliche Abwicklung haben.

Florian Solich - Steuerberater, Master of Arts (Taxation), M.A., Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)

1. Leitsatz

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

2. Tenor

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

3. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Klägerin war eine Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern. Seit ihrer Gründung im Jahr 2006 ermittelte sie ihren handels- und steuerrechtlichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Ihre Umsätze überschritten die jeweils geltenden Umsatzgrenzen für die Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Trotz ihrer freiwilligen Bilanzierung versteuerte die Klägerin ihre Umsätze zunächst nach vereinnahmten Entgelten. Das Finanzamt beanstandete diese Vorgehensweise zunächst nicht.

Mit Bescheid vom 28.09.2020 widerrief es jedoch die Gestattung der Ist-Besteuerung mit Wirkung ab dem 01.01.2019. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Höhe der Umsätze und darauf, dass die Klägerin ihre Bücher freiwillig führte.

Die Klägerin beantragte anschließend die Gestattung der Ist-Besteuerung für die Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2021. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Auch das Finanzgericht Baden-Württemberg wies die Klage ab.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass ein freiwillig bilanzierender Angehöriger eines freien Berufs die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht erfülle.

Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen und damit die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

4. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 b) UStG entsteht die Umsatzsteuer bei der Ist-Besteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Die Umsatzsteuer wird also erst dann geschuldet, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich gezahlt hat.

Demgegenüber entsteht die Umsatzsteuer bei der Soll-Besteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) UStG grundsätzlich bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Auf den tatsächlichen Zahlungseingang kommt es zunächst nicht an.

§ 20 S. 1 UStG enthält mehrere Tatbestände, nach denen das Finanzamt die Ist-Besteuerung auf Antrag gestatten kann. Dazu gehören u. a.:

- Unternehmer, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr eine bestimmte Umsatzgrenze nicht überschritten hat.
- Unternehmer, die von der Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung regelmäßiger Abschlüsse befreit sind.
- Unternehmer, die Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehörige eines freien Berufs i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführen.
- Bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Im Streitfall kam ausschließlich § 20 S. 1 Nr. 3 UStG in Betracht, weil die Klägerin die maßgebliche Umsatzgrenze überschritt und als Partnerschaft freiberufliche Leistungen erbrachte.

5. Kernaussage des BFH

Der BFH stellt klar, dass § 20 S. 1 Nr. 3 UStG nicht jedem Angehörigen eines freien Berufs unabhängig von der Gewinnermittlungsart die Ist-Besteuerung eröffnet. Die Vorschrift ist vielmehr auf diejenigen Freiberufler zugeschnitten, die steuerrechtlich nicht buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln.

Ermittelt ein Freiberuflicher seinen Gewinn dagegen freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich, führt er Bücher und erstellt regelmäßig Abschlüsse. In diesem Fall ist die Ist-Besteuerung nach § 20 S. 1 Nr. 3 UStG ausgeschlossen.

Der BFH formuliert dies ausdrücklich als Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung.

Ein Angehöriger eines freien Berufs kann die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten nicht beanspruchen, wenn er freiwillig seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

Entscheidend ist somit nicht allein, dass eine freiberufliche Tätigkeit ausgeübt wird. Zusätzlich muss die konkrete Gewinnermittlung berücksichtigt werden.

5.1 Begründung mit dem Regelungszweck

Der BFH leitet seine Auslegung zunächst aus der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des § 20 S. 1 Nr. 3 UStG ab. Die Vorschrift sollte nach Auffassung des Gerichts einen Gleichlauf zwischen den umsatzsteuerlichen und den einkommensteuerlichen Aufzeichnungspflichten ermöglichen.

Freiberufler, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, erfassen grundsätzlich die tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und die tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben. Würde für diese Unternehmer zusätzlich die Soll-Besteuerung gelten, müssten sie für Umsatzsteuerzwecke weitergehende Aufzeichnungen über bereits erbrachte, aber noch nicht bezahlte Leistungen führen.

Die Ist-Besteuerung soll diesen zusätzlichen Aufzeichnungsaufwand vermeiden. Sie passt zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung, weil beide Systeme grundsätzlich an den tatsächlichen

Zahlungsfluss anknüpfen.

Bei einem Unternehmer, der freiwillig bilanziert, besteht dieser Gleichlauf dagegen nicht. Die Bilanzierung erfasst Forderungen unabhängig davon, ob der Kunde bereits gezahlt hat. Der Unternehmer verfügt deshalb über ein Rechnungswesen, dass die noch offenen Forderungen ohnehin abbildet. Nach Ansicht des BFH besteht daher kein Grund, ihm zusätzlich die umsatzsteuerliche Begünstigung des § 20 S. 1 Nr. 3 UStG zu gewähren.

5.2 Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes

Der BFH stützt seine Entscheidung außerdem auf den umsatzsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz. Dieser Grundsatz verlangt, dass Unternehmer, die gleichartige Umsätze ausführen, bei der Erhebung der Umsatzsteuer grundsätzlich gleichbehandelt werden.

Der Senat vergleicht insoweit insbesondere freiberufliche Personengesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH. Eine Steuerberatungs-GmbH gilt einkommensteuerlich nicht als Angehöriger eines freien Berufs i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ihre Umsätze fallen daher bereits nach dem Wortlaut nicht unter § 20 S. 1 Nr. 3 UStG.

Würde man einem freiwillig bilanzierenden Freiberufler die Ist-Besteuerung gestatten, könnte dieser grundsätzlich einer vergleichbaren, ebenfalls bilanzierenden Kapitalgesellschaft einen umsatzsteuerlichen Vorteil erhalten. Nach Auffassung des BFH wäre eine solch unterschiedliche Behandlung mit dem Neutralitätsgrundsatz nicht vereinbar.

Der BFH stellt deshalb auf die Buchführung und die regelmäßigen Abschlusserstellung als rechtsformneutrales Abgrenzungskriterium ab. Es soll keinen Unterschied machen, ob die Buchführung gesetzlich vorgeschrieben ist oder freiwillig erfolgt. In beiden Fällen werden die Umsätze durch ein Rechnungswesen erfasst, dass grundsätzlich auch die Grundlage für die Soll-Besteuerung bildet.

5.3 Abgrenzung zwischen Buchführung und OPOS-Listen

Von besonderer praktischer Bedeutung ist die vom BFH vorgenommene Abgrenzung zwischen einer vollständigen Bilanzierung und einer bloßen Erfassung offener Posten.

Der BFH schließt die Ist-Besteuerung nicht dadurch aus, weil ein Freiberufler Kundenforderungen in einem OPOS-Programm erfasst. Eine solche OP-Liste kann weiterhin mit einer Einnahme-Überschuss-Rechnung vereinbar sein. Sie führt für sich genommen nicht dazu, dass der Unternehmer seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

Entscheidend ist vielmehr, ob der Unternehmer für steuerliche Zwecke Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG erstellt. Eine bloße Forderungsbuchhaltung, die lediglich der Überwachung von Zahlungseingängen und Außenständen dient, steht der Ist-Besteuerung daher nicht zwingend entgegen.

Der BFH grenzt dies von einer vollständigen Bilanzierung ab. Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger übt sein Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensgleich erst wirksam aus, wenn er insbesondere eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss erstellt.

Für die Praxis bedeutet das, dass die tatsächliche Organisation des Rechnungswesend und die konkrete Gewinnermittlung sorgfältig geprüft werden müssen. Die Bezeichnung eines Systems als „Buchführung“ oder „OPOS-System“ ist allein nicht entscheidend.

5.4 Keine Gleichbehandlung mit einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis

Die Klägerin berief sich außerdem auf eine angebliche Verwaltungspraxis. Nach ihrer Darstellung gestatteten Finanzämter teilweise auch solchen Freiberuflern die Ist-Besteuerung, die freiwillig Bücher führten. Daraus leitete sie einen Anspruch auf Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG ab.

Der BFH wies dieses Argument zurück. Nach dem BMF-Schreiben vom 31.07.2013 ist die Ist-Besteuerung nach § 20 S. 1 Nr. 3 UStG nicht zu genehmigen, wenn der Unternehmer für die betreffenden Umsätze Bücher führt. Dabei soll es unerheblich sein, ob die Buchführung gesetzlich vorgeschrieben oder freiwillig eingerichtet wurde.

Selbst wenn einzelne Finanzämter hiervon abweichen sollten, könne daraus kein Anspruch auf Fortsetzung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis entstehen. Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet die Finanzverwaltung nicht dazu, eine fehlerhafte Rechtsanwendung auf weitere Fälle auszudehnen.

Die Entscheidung bestätigt damit den allgemeinen Grundsatz, dass Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht vermittelt.

5.5 Keine Änderung durch spätere Gesetzgebung

Die Klägerin argumentiert ferner, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des § 20 S. 1 Nr. 4 UStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausdrücklich geregelt habe, dass eine freiwillige Buchführung der Ist-Besteuerung entgegensteht. Daraus wollte sie im Umkehrschluss ableiten, dass eine solche Einschränkung bei Freiberuflern nicht gelten könne.

Der BFH folgt dieser Argumentation nicht. § 20 S. 1 Nr. 4 UStG betrifft nach Auffassung des Gerichts eine besondere Regelung für juristische Personen des öffentlichen Rechts und berücksichtigt deren spezielle Formen der Haushalts- und Rechnungsführung. Aus dieser Vorschrift lasse sich keine Aussage über die Auslegung des § 20 S. 1 Nr. 3 UStG ableiten.

Auch die durch das JStG 2024 geänderten Vorschriften zum Vorsteuerabzug führten zu keinem anderen Ergebnis. Der BFH sieht weder im Unionsrecht noch im nationalen Recht ausreichende Anhaltspunkte für eine erweiternde Auslegung zugunsten freiwillig bilanzierender Freiberufler.

6. Praktische Folgen für Freiberufler

Die Entscheidung ist für freiberufliche Unternehmer mit größeren Umsätzen von erheblicher Bedeutung. Überschreitet ein Freiberufler die Umsatzgrenze des § 20 S. 1 Nr. 1 UStG und ermittelt er seinen Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich, kann er die Ist-Besteuerung nicht zusätzlich über § 20 S. 1 Nr. 3 UStG beanspruchen.

Betroffen können insbesondere folgende Unternehmer sein:

- Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
- Architekten und Ingenieure,
- Ärzte und andere Heilberufler mit entsprechendem Rechnungswesen,
- Unternehmensberater und Sachverständige,
- Freiberufliche Partnerschaften und Sozietäten.

Für diese Unternehmer entsteht die Umsatzsteuer grundsätzlich bereits mit Ausführung der Leistung. Wird eine Rechnung erst deutlich später bezahlt, muss die Umsatzsteuer möglicherweise vorfinanziert werden.

Die Entscheidung macht zugleich deutlich, dass die Wahl der Gewinnermittlungsart umsatzsteuerliche Folgen haben kann. Die freiwillige Bilanzierung biete zwar Vorteile bei der Unternehmenssteuerung,

der Darstellung von Forderungen und Verbindlichkeiten sowie bei Finanzierungs- und Nachfolgefragen. Sie kann aber dazu führen, dass die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung entfällt.

Ein Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung kann deshalb grundsätzlich eine umsatzsteuerliche Relevanz haben. Ein solcher Wechsel darf jedoch nicht allein aus umsatzsteuerlichen Gründen isoliert betrachtet werden. Er muss insbesondere einkommensteuerlich, handelsrechtlich, gesellschaftsrechtlich und betriebswirtschaftlich geprüft werden.

7. Beratungshinweise

Freiberufler sollten zunächst feststellen, ob tatsächlich ein Betriebsvermögensvergleich i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG durchgeführt wird. Maßgeblich sind nicht allein die verwendete Software oder die interne Bezeichnung des Rechnungswesens. Entscheidend ist vielmehr, ob eine vollständige Buchführung mit regelmäßigen Abschlüssen eingerichtet wurde und diese der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde liegt.

Daneben sollte geprüft werden, ob lediglich eine OPOS-Buchführung geführt wird. Eine solche Buchhaltung kann mit der Einnahme-Überschuss-Rechnung vereinbar sein und die Ist-Besteuerung grundsätzlich unberührt lassen.

Für die Zukunft sind insbesondere folgende Punkte zu beachten:

- Der Antrag auf Ist-Besteuerung sollte die konkrete Gewinnermittlungsart eindeutig darstellen.
- Die Abgrenzung zwischen OPOS-Erfassung und Bilanzierung sollte dokumentiert werden.
- Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart sind die umsatzsteuerlichen Folgen vorab zu prüfen.
- Bestehende Gestattungen sollten auf ihre Rechtsgrundlage und ihren Umfang überprüft werden.
- Bei einem Widerruf der Ist-Besteuerung müssen Übergangs- und Abgrenzungsfragen sorgfältig bearbeitet werden.
- Offene Forderungen und bereits versteuerte Umsätze müssen bei einem Wechsel zur Soll-Besteuerung zutreffend berücksichtigt werden.

8. Fazit

Der BFH bestätigt mit seinem Urteil vom 16.04.2026, dass die Ist-Besteuerung für freiberufliche Umsätze nicht allein von der ausgeübten Tätigkeit abhängt. Ein freiberuflicher Unternehmer, der seinen Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und regelmäßige Abschlüsse erstellt, kann § 20 S. 1 Nr. 3 UStG grundsätzlich nicht in Anspruch nehmen.

Eine bloße Erfassung offener Posten reicht dagegen nicht aus, um die Ist-Besteuerung auszuschließen. Entscheidend ist, ob tatsächlich eine steuerliche Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG durchgeführt wird.

Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass die Gewinnermittlungsart und die umsatzsteuerliche Besteuerungsmethode nicht unabhängig voneinander betrachtet werden dürfen. Freiberufler sollten die Auswirkungen ihrer Rechnungswesen und -Bilanzierungsentscheidungen auf die Umsatzsteuer daher frühzeitig prüfen.

Durch diese Urteilsentscheidung erhält die Wahl der Umsatzbesteuerung im steuerlichen Eröffnungsfragebogen eine entscheidende Bedeutung.

Quelle: BFH-Urteil vom 16.04.2026, V R 16/24

https://www.steuerkurse.de

Stand: 31.10.2026