BFH

Urteil vom 23. September 2020, XI R 34/19

Zum Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung

ECLI:DE:BFH:2020:U.230920.XIR34.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 19 Abs 2 S 2 , UStG § 19 Abs 2 S 3 , UStG § 19 Abs 2 S 1 , UStG § 19 Abs 1 S 1 , EGRL 112/2006 Art 281 bis 292 , EGRL 112/2006 Art 281

vorgehend FG Münster, 07. November 2019, Az: 5 K 1768/19 U

Leitsätze

Der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wirkt auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume, bis er vom Steuerpflichtigen widerrufen wird. Das Überschreiten der Umsatzgrenze ist weder ein Widerruf des Verzichts noch erledigt es die Verzichtserklärung in sonstiger Weise.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.11.2019 - 5 K 1768/19 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) im Jahr 2017 (Streitjahr) die umsatzsteuerrechtliche Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen kann.

2 Der Kläger betreibt seit dem Jahr 2006 in X einen Betrieb, dessen Gegenstand Fliesen-, Estrich-, Parkett- und sonstige Bodenlegearbeiten, der Einbau von genormten Baufertigteilen, Akustik- und Trockenbau, Entrümpelungsarbeiten sowie Güterbeförderung mit einem Kfz (bis 3,5 t) ist. Für die Umsatzbesteuerung des Klägers örtlich zuständig war zunächst das Finanzamt A. Im Jahr 2011 meldete der Kläger das Gewerbe um (Verlegung der Betriebsstätte), so dass der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) örtlich zuständig wurde.

3 Im Gründungsjahr 2006 verzichtete der Kläger gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. In den Folgejahren bis einschließlich des Jahres 2016 gab er Umsatzsteuerjahreserklärungen ab, in denen er die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften berechnete. In den Jahren 2011 und 2012 führte er Bruttoumsätze oberhalb von 17.500 € (Nettoumsatz 2011: 23.475 €; Nettoumsatz 2012: 24.724 €) aus. In den übrigen Jahren lagen seine Bruttoumsätze unterhalb der Grenze von 17.500 €.

4 Mit seiner am 25.10.2018 beim FA eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr wendete der Kläger erstmalig die Kleinunternehmerbesteuerung an. In den Rechnungen des Streitjahres wies er unter Hinweis auf § 19 UStG keine Umsatzsteuer aus.

5 Das FA teilte dem Kläger mit, dass der Wechsel von der Regel- zur Kleinunternehmerbesteuerung für das Streitjahr nicht möglich sei, da der Kläger innerhalb der letzten fünf Jahre "von der Option nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG" Gebrauch gemacht habe und deshalb insoweit gebunden sei.

6 In der Folge erließ das FA am 07.03.2019 einen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von 6.037 € berücksichtigte und Umsatzsteuer in Höhe von 1.147,03 € festsetzte.

7 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 21.05.2019 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Das Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 2012 veröffentlichten Urteil vom 07.11.2019 - 5 K 1768/19 U statt und setzte die Umsatzsteuer auf 0 € fest. Es vertrat die Ansicht, dass der Kläger seinen Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung mit der Einreichung der Steuererklärung für das Streitjahr wirksam gemäß § 19 Abs. 2 Satz 4 UStG widerrufen habe.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 19 UStG. Aufgrund der Überschreitung der Grenze für Bruttoumsätze in Höhe von 17.500 € in den Jahren 2011 und 2012 habe der Kläger in den Jahren 2012 und 2013 der Regelbesteuerung unterlegen. Die Unterschreitung dieser Grenze im Jahr 2013 führe dazu, dass die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2014 einen Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung darstelle. Damit sei der Kläger nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für fünf Jahre nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Umsatzsteuerjahresfestsetzung 2014 gebunden (2014 bis 2018), sodass er für das Streitjahr nicht den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung habe widerrufen können.

9 Der Kläger werde dabei nicht gegenüber einem Unternehmer schlechter gestellt, der die Umsatzgrenze dauerhaft nicht überschritten habe, da beide Sachverhalte nicht miteinander vergleichbar seien. Für den Neubeginn der Bindungsfrist sei es zudem nicht erforderlich, dass der Kläger für mindestens einen Besteuerungszeitraum von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht habe. Vielmehr sei zur Verhinderung der missbräuchlichen Verwendung des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2014 als erneuter Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung zu werten.

10 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 07.11.2019 - 5 K 1768/19 U aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger seinen Verzicht auf die Anwendung der besonderen Kleinunternehmerbesteuerung mit der Einreichung der Steuererklärung für das Streitjahr wirksam gemäß § 19 Abs. 2 Satz 4 UStG widerrufen hat.

13 1. Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG kann der Unternehmer dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) erklären, dass er auf die Anwendung der Besteuerungsregelung des § 19 Abs. 1 UStG (sog. Kleinunternehmerregelung) verzichtet. Dieser Verzicht bindet nach Eintritt der "Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung" den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG). Er kann sie mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG). Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären (§ 19 Abs. 2 Satz 4 UStG).

14 2. Unionsrechtliche Grundlage dieser Regelungen sind die Art. 281 bis 292 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; vormals Art. 24 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--, s. Senatsurteil vom 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz 46 f.). Danach können die Mitgliedstaaten Sonderregelungen für Kleinunternehmen in Form einer vereinfachten Besteuerung, einer Steuerbefreiung oder einer degressiven Steuerermäßigung schaffen. Die Richtlinie räumt in Art. 281 MwStSystRL (vormals Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage ein, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Direct Cosmetics Ltd vom 12.07.1988 - C-138/86 und C-139/86, EU:C:1988:383, Rz 41; s.a. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 19 Rz 4; Zugmaier/Streit in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 19 Rz 3).

15 3. Über die Form der Verzichtserklärung nach § 19 Abs. 2 UStG sowie ihres Widerrufs enthält das UStG keine Bestimmungen.

16 a) Sowohl der Verzicht als auch dessen Widerruf sind einseitige empfangsbedürftige Willenserklärungen gegenüber dem Finanzamt; beide Erklärungen wirken rechtsgestaltend auf das Umsatzsteuerrechtsverhältnis und sind deshalb bedingungsfeindlich (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.12.1984 - V R 32/74, BFHE 142, 327, BStBl II 1985, 173; vom 16.03.1988 - X R 7/80, BFH/NV 1989, 197; vom 28.06.1995 - XI R 40/94, BFHE 178, 251, BStBl II 1995, 805, unter 1.b). Sie können dem Finanzamt gegenüber auch durch schlüssiges Verhalten abgegeben werden (vgl. BFH-Urteile vom 19.12.1985 - V R 167/82, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420; in BFHE 178, 251, BStBl II 1995, 805, unter 1.b; BeckOK UStG/Suabedissen, 25. Ed. [31.07.2020], UStG § 19 Rz 51). Die Erklärung des Widerrufs ist daher formlos möglich (z.B. Michel in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 223 Rz 381). Sonstige Regelungen, wodurch ein erklärter Verzicht unwirksam werden könnte, sieht das Gesetz nicht vor.

17 b) Mit der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung, in der der Steuerpflichtige die Steuer nach den allgemeinen Grundsätzen berechnet, verzichtet er konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG (vgl. BFH-Urteile in BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420; vom 09.07.2003 - V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904, unter II.2.b, Rz 18; vom 20.12.2012 - V R 23/11, BFHE 240, 377, BStBl II 2013, 334, Rz 11; vom 24.07.2013 - XI R 31/12, BFHE 242, 429, BStBl II 2014, 214, Rz 17; vom 22.06.2016 - V R 46/15, BFHE 254, 272, Rz 53). In gleicher Weise kann der Steuerpflichtige auch durch Abgabe der Umsatzsteuererklärung konkludent den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung widerrufen. Es gelten beim Widerruf die gleichen Regeln wie für die Erklärung des Verzichts (vgl. BFH-Urteil in

BFHE 178, 251, BStBl II 1995, 805, unter 1.b; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 19 Rz 139; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 19 Rz 41; Schilcher in Weymüller, UStG, 2. Aufl., § 19 Rz 51).

18 c) Insbesondere ergibt sich aus der Verwendung des Wortes "mindestens" in § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG sowie aus § 19 Abs. 2 Satz 3 UStG, dass der Verzicht i.S. des § 19 Abs. 2 UStG nicht nach Ablauf von fünf Jahren unwirksam wird, sondern bis zu einem Widerruf fortwirkt.

19 d) Dies entspricht im Übrigen auch den anerkannten Rechtswirkungen anderer Willenserklärungen des Steuerpflichtigen mit Bezug zum Besteuerungsverfahren. So muss der Antrag auf Dauerfristverlängerung (§ 18 Abs. 6 UStG i.V.m. § 46 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung --UStDV--) nicht jährlich wiederholt werden, da die Dauerfristverlängerung solange als gewährt gilt, bis der Unternehmer seinen Antrag zurücknimmt oder das Finanzamt die Fristverlängerung widerruft (BFH-Urteil vom 07.07.2005 - V R 63/03, BFHE 210, 192, BStBl II 2005, 813, unter II.4., Rz 20; BFH-Beschluss vom 14.05.2008 - XI B 177/07, www.rechtsprechung-im-internet.de, Rz 14; Abschn. 18.4 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Auch dort gehen UStG und UStDV von einem Fortwirken des Antrags bis zu einem Widerruf der Fristverlängerung oder einer Rücknahme des Antrags aus, so dass z.B. die Nichterfüllung der Anmelde- und Entrichtungspflicht nicht den Erklärungswert der Rücknahme des Antrags auf Fristverlängerung hat (BFH-Beschluss vom 29.10.1993 - V B 38/93, BFH/NV 1994, 589, unter II.1., Rz 7).

20 4. Bei Anwendung dieser Grundsätze hat der Kläger im Streitjahr wirksam seinen Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung widerrufen.

21 a) Der Kläger hat im Gründungsjahr 2006 durch Verzicht auf die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG die fünfjährige Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG in Gang gesetzt, die mit Ablauf des Jahres 2010 endete. Insoweit besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Der Verzicht wirkte jedoch gleichwohl fort, so dass im Jahr 2011 kein erneuter Verzicht notwendig war.

22 b) In den Jahren 2011 und 2012 überschritt der Kläger mit seinen Umsätzen zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer zwar die Umsatzgrenze des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. in Höhe von 17.500 €, so dass eine Regelbesteuerung gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG in den Folgejahren (2012 und 2013) ohnehin durchzuführen war. Jedoch führte dieser Übergang zur Regelbesteuerung weder zum konkludenten Widerruf der Verzichtserklärung noch zum Widerruf des erklärten Verzichts. Das Überschreiten der Umsatzgrenze hat daher nicht, wie das FA im Ergebnis meint, eine automatische Beendigung des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zur Folge. Vielmehr blieb dieser Verzicht auch in diesen Jahren wirksam; er entfaltete nur keine Wirkungen.

23 c) Auch im darauffolgenden Jahr 2014 war dieser Verzicht weiterhin wirksam, so dass die entsprechend abgegebene Umsatzsteuererklärung 2014 --entgegen der Auffassung des FA-- keine erneute Erklärung eines Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung darstellte. Dessen bedurfte es nicht, weil der Verzicht aus dem Jahr 2006 weiterhin wirksam war. Gleiches gilt auch für die Jahre 2015 bis 2016. Mit der Einreichung der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2017 hat der Kläger allerdings wirksam entsprechend § 19 Abs. 2 Satz 3 und 4 UStG diesen Verzicht aus dem Gründungsjahr widerrufen.

24 5. Die Einwendungen des FA führen zu keiner anderen Beurteilung.

25 a) Die fünfjährige Bindung an den Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG knüpft an seine erstmalige Steuererklärung, in der die allgemeinen Vorschriften angewandt wurden, an, damit im Streitfall an das Gründungsjahr 2006. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass nach Ablauf der Bindungsfrist von fünf Jahren der Steuerpflichtige konkludent mit der Abgabe der Steuererklärung unter Beachtung der Regelbesteuerung wiederum eine neue Bindungsfrist i.S. von § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG in Gang setzt. Eine solche Regelung enthält § 19 Abs. 2 UStG nicht. Vielmehr deutet sowohl das Wort "mindestens" in § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG als auch § 19 Abs. 2 Satz 3 UStG auf eine Fortgeltung hin. Nach dem Ende der Fünf-Jahres-Frist seit dem erstmaligen Verzicht gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG kann daher für jedes weitere Jahr von dem Verzicht nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG Gebrauch gemacht werden, ohne dass es einer erneuten Erklärung bedarf. Es beginnt nicht jeweils eine neue Fünf-Jahres-Frist (ebenso Widmann in Schwarz/Widmann /Radeisen, UStG, § 19 Rz 98; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 19 UStG Rz 71; a.A. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 19 Rz 57). Der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung wirkt fort, bis er ohne weiteres Bindungshemmnis vom Steuerpflichtigen widerrufen wird (s.a. Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 19 Rz 136; Stadie, a.a.O., § 19 Rz 41; Janzen in Lippross/Seibel, a.a.O., § 19 UStG Rz 71). Dies bezeugt auch der Wortlaut der Regelung, da sich das Subjekt "Sie" in § 19 Abs. 2 Satz 3 UStG auf die "mindestens" für fünf Kalenderjahre bindende Erklärung des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG bezieht.

26 b) Soweit das FA meint, dass in den Jahren 2011 und 2012 mit dem Überschreiten der Umsatzgrenze des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. eine Beendigung des Verzichts auf die Anwendung der

Kleinunternehmerregelung einherging, ergibt sich dies nicht aus dem Wortlaut der Regelung des § 19 Abs. 2 UStG. Das Überschreiten der Umsatzgrenze führt zwar kraft Gesetzes zur Regelbesteuerung; die Rechtswirkung eines Widerrufs der nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeübten Option ist aber nicht angeordnet. Eine dem § 124 Abs. 2 der Abgabenordnung vergleichbare Erledigung durch Zeitablauf oder auf andere Weise ist gesetzlich nicht vorgesehen.

27 c) Diese Auslegung widerspricht nicht dem Zweck der Bindungsfrist. Die fünfjährige Frist soll Missbräuche beim Vorsteuerabzug verhindern (vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, zu BTDrucks V/1581, 17). Wäre z.B. ein jährlicher Wechsel zwischen Besteuerung und Nichtbesteuerung zugelassen, bestünde die Möglichkeit, ungerechtfertigte Vorteile durch entsprechende zeitliche Verlagerungen der vorsteuerbelasteten Leistungen anderer Unternehmer für das Unternehmen sowie der Umsätze zu erlangen (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013 - XI R 14/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210, Rz 38; gl.A. Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 19 Rz 38). Mit einem Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung kann der Unternehmer zwar auf die Umsatzbesteuerung verzichten; jedoch kann dies keinen Missbrauch beim Vorsteuerabzug zur Folge haben, da es nicht zu einem jährlichen Wechsel zwischen Besteuerung und Nichtbesteuerung kommt. Denn nach einem wirksamen Widerruf i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 3 und 4 UStG bleibt es bei einer entsprechenden Umsatzhöhe so lange bei der Kleinunternehmerregelung, bis der erneute Verzicht darauf erklärt und damit wiederum eine fünfjährige Bindungsfrist ausgelöst wird. Das Jahr der ersten Steuererklärung unter Anwendung der allgemeinen Vorschriften ist dann der erneute Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung.

28 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

29 7. Der Senat entscheidet mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).