

Schriften zum Steuerrecht

Band 173

**Widersprüchliche Behandlung
des Leistenden und des Leistungsempfängers
im Umsatzsteuerrecht**

Von

Franziska Pingel



Duncker & Humblot · Berlin

FRANZISKA PINGEL

Widersprüchliche Behandlung
des Leistenden und des Leistungsempfängers
im Umsatzsteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 173

Widersprüchliche Behandlung
des Leistenden und des Leistungsempfängers
im Umsatzsteuerrecht

Von
Franziska Pingel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Freien Universität Berlin
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 188

Alle Rechte vorbehalten
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18480-4 (Print)
ISBN 978-3-428-58480-2 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2021 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Eingereicht wurde die Dissertation im März 2021. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur wurden bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt.¹

Mein besonderer Dank gebührt meinem Doktorvater, Prof. Dr. Markus Heitzen, insbesondere für seine wertvollen Denkanstöße und zahlreichen Hinweise sowie für die äußerst zügige Erstellung des Erstgutachtens. Für Fragen stand er mir jederzeit und kurzfristig hilfreich zur Seite. Prof. Dr. Andreas Musil danke ich vielmals für die sehr rasche Erstellung des Zweitgutachtens.

Danken möchte ich ferner Adriaan Thurn, der mich während meiner gesamten Promotionszeit durch seine Bereitschaft zu Diskussionen über einzelne Themenbereiche unterstützt hat. Kraft gegeben haben mir der starke Rückhalt und die vielfältige Unterstützung meiner Eltern, Petra und Sebastian Pingel, und meiner Schwester, Amelie Pingel. Dafür, dass ich in jeder Lebensphase auf euch zählen kann, danke ich euch zutiefst. Euch ist diese Arbeit gewidmet. Für seinen stetigen Zuspruch in schwierigen Phasen, sein Verständnis und seine liebevolle Rücksichtnahme danke ich schließlich von ganzen Herzen Léon Chambers.

Berlin, im September 2021

Franziska Pingel

¹ Die auf dem 4. Berliner Umsatzsteuertag am 16. 4. 2021 gemachten Reformvorschläge für das Umsatzsteuerverfahrensrecht konnten nicht mehr berücksichtigt werden. Gleiches gilt für die Reformvorschläge der Bundesteuerberaterkammer v. 15. 6. 2021. Vgl. https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2021-025_2021-06-15_Eingabe_BMF_USt_Verfahrensrecht.pdf [Zugriffsdatum: 15. 9. 2021] u. DStR 2021, 1792 (1792. ff.).

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
I. Problemaufriss und Zielsetzung der Arbeit	21
II. Gang der Untersuchung	24

Erster Teil

Analyse des Problems einer widersprüchlichen Behandlung des Leistenden und des Leistungsempfängers 27

§ 1 Umsatzsteuerrechtlicher Widerstreit im Vier-Parteien-Verhältnis	27
I. Zustandekommen des Vier-Parteien-Verhältnisses	28
II. Rechtsbeziehungen im Vier-Parteien-Verhältnis	30
III. Begriff des Widerstreits im Vier-Parteien-Verhältnis	31
1. Divergenz zwischen verschiedenen Finanzbehörden	31
2. Divergenz innerhalb einer Finanzbehörde	33
3. Beispiele widersprüchlicher Behandlungen	34
IV. Problematik aufgrund eines Widerstreits im Vier-Parteien-Verhältnis	35
1. Problematik für den Leistenden und den Leistungsempfänger	35
2. Keine Problematik bei widerspruchsfreier Behandlung	37
3. Problematische Divergenz für die Unternehmer und für den Fiskus	38
§ 2 Anspruch auf widerspruchsfreie Behandlung aus materiell-rechtlichen Gründen? ...	39
I. Umsatzsteuerrechtliche Lage für den Leistenden	39
1. Steuerbarkeit und Steuerpflicht eines Umsatzes sowie Steuerschuldnerschaft	40
2. Entstehung der Umsatzsteuerschuld	41
a) Bedeutung der Soll-Besteuerung für das vorliegende Problem	41
aa) Entstehen der Steuerschuld trotz Möglichkeit eines Widerstreits ...	41
bb) Höhe der abzuführenden Umsatzsteuer bei Widerstreit	42
cc) Bedeutung der Regelung der Uneinbringlichkeit für das vorliegende Problem	44
dd) Risiko einer Effektivbelastung aufgrund eines Widerstreits	47
b) Bedeutung der Ist-Besteuerung für das vorliegende Problem	48
3. Selbstveranlagung und Kontrolle durch den Fiskus	48
4. Zwischenergebnis	50

II. Umsatzsteuerrechtliche Lage für den Leistungsempfänger	51
1. Vorsteuerabzug	51
a) Gesetzlich geschuldete Steuer	53
b) Bindungswirkung der Steuerfestsetzung beim Leistenden?	54
aa) Rechtsprechung zur fehlenden Bindungswirkung	54
bb) Rechtsprechung zur fehlenden Bindungswirkung überholt?	55
cc) Bindungswirkung denkbar	58
2. Bedeutung der Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG für das vorliegende Problem	59
3. Bedeutung der Regelung des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG für das vorliegende Problem	61
4. Zwischenergebnis	63
III. Zwischenergebnis	64
§ 3 Anspruch auf widerspruchsfreie Behandlung aus verfahrensrechtlichen Gründen?	65
I. Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 Satz 1 AO	66
1. Verbindliche Auskunft gegenüber einem Unternehmer, § 89 Abs. 2 Satz 1 AO	66
a) Ermessensentscheidung	66
b) Zuständigkeit und Antragsbefugnis	67
c) Noch nicht verwirklichter Sachverhalt	68
d) Keine Bindungswirkung für das andere Steuerschuldverhältnis	69
e) Zwischenergebnis	70
2. Einheitlich zu erteilende Auskunft, § 89 Abs. 2 Satz 6 AO, § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAuskV	70
a) Voraussetzungen	71
aa) Organschaftsfall, § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 oder Nr. 4 StAuskV	71
bb) Sachverhalt, der mehreren Personen i. S. v. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO steuerlich zuzurechnen ist, § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV	72
cc) Keine Möglichkeit einer einheitlich zu erteilenden Auskunft in nicht geregelten Fällen	73
b) Zwischenergebnis	74
3. Pflicht von Finanzbehörden zur Abstimmung	74
II. Verbindliche Zusage, §§ 204–207 AO	74
III. Tatsächliche Verständigung	75
IV. Bindender Grundlagenbescheid, § 171 Abs. 10 AO	76
V. Widerstreitende Steuerfestsetzung, § 174 AO	77
1. Mehrfachberücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts, § 174 Abs. 1 und 2 AO	78
2. Wirkung der Rechtsmittelentscheidung gegenüber einem Dritten, § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 AO	79
3. Zwischenergebnis	81

VI. Beteiligung der anderen Finanzbehörde im Einspruchs- oder Klageverfahren	82
1. Notwendige Beiladung, § 60 Abs. 3 FGO	82
2. Einfache Beiladung, § 60 Abs. 1 FGO	84
3. Bindungswirkung des Urteils	86
a) Keine Bindung der anderen Finanzbehörde	86
b) Bindung an das Urteil bei Zuständigkeit derselben Finanzbehörde und Beiladung des anderen Unternehmers	87
aa) Streitgegenstand – Entscheidungsgegenstand	87
bb) Entscheidung über die Steuerbarkeit und Steuerpflicht eines Umsatzes bindend	88
cc) Ermessensentscheidung	89
c) Bindung der Finanzbehörde bei Zuständigkeit von Finanzbehörden derselben öffentlich-rechtlichen Körperschaft, § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO	89
4. Zwischenergebnis	91
VII. Interne Abstimmung der Finanzbehörden	91
VIII. Zwischenergebnis	93
§ 4 Gesamtergebnis erster Teil	93

Zweiter Teil

**Zivilrechtliche Aspekte bei Vorliegen eines Widerstreits
im Vier-Parteien Verhältnis**

§ 1 Zivilrechtliche Aspekte für den Leistenden	95
I. Mögliche zivilrechtliche Konstellationen im Rahmen eines Widerstreits	96
II. Netto- oder Bruttopreisabrede	97
1. Nettopreisabrede	97
2. Bruttopreisabrede	98
III. Geltendmachung des Anspruchs auf Zahlung der Umsatzsteuer	100
1. Klage vor dem Zivilgericht	100
2. Bindung der Zivilgerichte an Rechtsauffassungen der Finanzbehörden	101
a) Streitstand	101
aa) Erste Ansicht	101
bb) Zweite Ansicht	102
cc) Streitentscheid	103
b) Bedeutung für das vorliegende Problem	103
§ 2 Zivilrechtliche Aspekte für den Leistungsempfänger	104
I. Keine Zahlung des Leistungsempfängers	104
II. Zahlung des Leistungsempfängers	105
1. Rückzahlungsanspruch, § 812 Abs. 1 Satz 1 I. Alt. BGB	106

2. Entreichung des Leistenden, § 818 Abs. 3 BGB	107
§ 3 Direkter Anspruch des Leistungsempfängers gegen den Fiskus	108
I. Grundsatz	109
II. <i>Reemtsma</i> -Rechtsprechung	110
1. Geltendmachung eines <i>Reemtsma</i> -Anspruchs	111
2. Bedeutung der <i>Reemtsma</i> -Ansprüche für das vorliegende Problem	112
3. Zwischenergebnis	113
§ 4 Gesamtergebnis zweiter Teil	114

Dritter Teil

Besteuerung der Umsätze im unternehmerischen Bereich und Reformansätze	115
§ 1 Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem	116
§ 2 Kritik am Allphasen-Umsatzsteuersystem und Reformvorschläge	117
I. Reformvorschlag: Grundsätzliche Abschaffung des Auseinanderfallens von Umsatzsteuer und Vorsteuer	118
1. Reformansatz von Paul Kirchhof	118
a) Inhalt	118
b) Auswirkungen auf das vorliegende Problem	119
2. Mittler-Modell	120
a) Inhalt	120
b) Auswirkungen auf das vorliegende Problem	121
3. Generelles Reverse-Charge-Verfahren	122
a) Inhalt	122
b) Auswirkungen auf das vorliegende Problem	123
aa) Vorteile für den Leistenden und den Leistungsempfänger	123
bb) Nachteile für den Leistenden	124
(1) Normierter Vertrauensschutz in § 13b Fällen	124
(2) Verfassungsrechtlich gebotener Vertrauensschutz in anderen Fäl- len	125
(3) Risiko einer Nachforderung der Umsatzsteuer	126
4. Zwischenergebnis	127
II. Generelle Ist-Besteuerung mit Cross-Check	128
1. Inhalt	128
2. Auswirkungen auf das vorliegende Problem	129
§ 3 Gesamtergebnis dritter Teil	131

Vierter Teil

Sicherstellung einer widerspruchsfreien Behandlung des Leistenden und des Leistungsempfängers als europarechtliche Pflicht? 133

§ 1 Möglichkeit der Herleitung einer Pflicht aus dem europäischen Recht 134

 I. Rechtlicher Zusammenhang zwischen europäischem Mehrwertsteuerrecht und nationalem Umsatzsteuerrecht 134

 1. Umsetzung der Richtlinien zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 135

 2. Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts 137

 II. Zwischenergebnis 137

§ 2 Fehlende ausdrückliche Bestimmung in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten 137

 I. Vorlagefrage des FG Hamburgs in der Rs. *ADV Allround* 138

 1. Begriff des Steuerverfahrensrechts i. S. d. Vorlagefrage 139

 2. Begriff des Steuerverfahrensrechts i. S. d. vorliegenden Untersuchung 139

 II. Keine ausdrücklichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 140

 III. Rechtsfolge: Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten 141

 1. Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten als unionsrechtlicher Terminus .. 142

 2. Europarechtliche Pflicht zur verfahrensrechtlichen Sicherstellung ausgeschlossen? 144

 a) Grenzen durch die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts 144

 aa) Grenzen durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze 145

 bb) Grenzen durch den Äquivalenzgrundsatz und den Effektivitätsgrundsatz 146

 cc) Grenzen durch den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ... 147

 b) Beachtung von Grundfreiheiten und europäischen Grundrechten 148

 3. Zwischenergebnis 148

 IV. Zwischenergebnis 149

§ 3 Pflicht zur verfahrensrechtlichen Sicherstellung einer widerspruchsfreien Behandlung aufgrund von europarechtlichen Grundsätzen? 149

 I. Effektivitätsgrundsatz 149

 1. Recht auf widerspruchsfreie Behandlung aufgrund des *Genius Holding*-Urteils? 150

 a) Ansicht des FG Hamburg 151

 b) Ansicht des EuGH 152

 c) Stellungnahme 152

 2. Rechtsschutz hat korrekte und einheitliche Auslegung und Anwendung der Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sicherzustellen 153

 a) Möglichkeit der Überprüfung von Entscheidungen auf dem Rechtsweg 154

b) Generelles zum Vorabentscheidungsverfahren, Art. 267 AEUV	155
3. Zwischenergebnis	156
II. Grundsatz des Vertrauensschutzes	156
1. Vertrauensschutz als Unterprinzip des allgemeinen Rechtsgrundsatzes der Rechtssicherheit	157
2. Vertrauensschutz aufgrund von Verwaltungshandeln	157
a) Bestimmte Zusicherungen	158
aa) Aktives Verhalten der Finanzbehörde erforderlich – vorliegend jedoch Anmeldesteuer	158
bb) Bestimmte Zusicherungen bei Widerstreit im Vier-Parteien-Verhältnis?	159
(1) Entscheidung gegenüber dem Leistenden	159
(2) Entscheidung gegenüber dem Leistungsempfänger	161
(3) Zwischenergebnis	161
b) Begründete Erwartungen und berechnete Erwartungen	161
c) Zuständige Behörde	165
3. Zwischenergebnis	165
III. Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer	165
1. Ursprung in der 1. EG-Richtlinie – Grundlegendes Prinzip des Mehrwertsteuerrechts	167
2. Neutralitätsgrundsatz auf Ausgangsseite	168
3. Neutralitätsgrundsatz auf Eingangsseite	169
a) Rs. <i>ADV Allround</i>	170
aa) Feststellungen des EuGH zum Neutralitätsgrundsatz	170
bb) Analyse des <i>ADV Allround</i> -Urteils	172
(1) Kein Eingriff in das nationale Verfahrensrecht	172
(2) Einfluss durch den Neutralitätsgrundsatz auf das nationale Verfahrensrecht	172
(3) Ausreichende Instrumentarien für eine widerspruchsfreie Behandlung	173
(4) Verfahrensrechtliches Problem	174
(5) Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes	174
b) Verfahrensrechtliche Vorkehrungen erforderlich	175
c) Rs. <i>KrakVet Marek Batko</i>	180
aa) Vorlagefragen	181
bb) Sachverhalt	182
cc) Entscheidung des EuGH	182
dd) Bedeutung für die vorliegende Untersuchung	183
d) Rs. <i>Stoy trans</i> und <i>LVK-56</i>	184
§ 4 Gesamtergebnis vierter Teil	185

Fünfter Teil

Bestehende Lösungsvorschläge 187

§ 1 Materiell-rechtliche Lösung: Gutgläubensschutz des Leistungsempfängers 187

 I. Begriff des Gutgläubensschutzes 188

 II. Analyse von Stadien Lösungsvorschlag unter Einbeziehung der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Gutgläubensschutz der Unternehmer 189

 1. Spannungsverhältnis zwischen Sicherung des Steueraufkommens und Gutgläubensschutz des Leistungsempfängers 190

 a) Widersprüchliche Entscheidungen zur Steuerbarkeit oder zur Steuerpflicht einer Leistung oder zum Steuersatz 190

 b) Fragestellung 191

 c) Problemaufriss 192

 2. Kein normierter genereller Gutgläubensschutz 194

 3. Rechtsprechung des EuGH zum Gutgläubensschutz 195

 a) Tatbestandsersetzender Gutgläubensschutz des Leistenden auf die vorliegende Problematik übertragbar? 196

 aa) Rs. *Teleos* und *Netto Supermarkt* 196

 bb) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 197

 b) Gutgläubensschutz des Leistungsempfängers bei betrugsbehafteten Umsätzen 198

 aa) Rs. *Kittel* 198

 bb) Zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug: Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers 199

 cc) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 200

 c) Unbeachtlichkeit formeller Fehler 201

 d) Tatbestandsersetzende Wirkung des guten Glaubens hinsichtlich der materiellen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs der „gesetzlich geschuldeten Steuer“? 202

 aa) Rs. *PPUH Stehcemp* 203

 (1) Keine Erweiterung des Vorsteuerabzugsrechts 203

 (2) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 205

 bb) Rs. *Litdana* 205

 (1) Gutgläubensschutz bei der Differenzbesteuerung 205

 (2) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 205

 cc) Rs. *SGI und Valériane SNC* 206

 (1) Kein Gutgläubensschutz im Fall des § 14c Abs. 2 Satz 2 2. Alt. UStG 206

 (2) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 206

 dd) Rs. *Kollroß und Wirtl* 207

 (1) Beurteilung der Leistung aus Empfängersicht 207

 (2) Keine Übertragung auf die vorliegende Problematik 209

ee) Rs. <i>Kreuzmayr</i>	210
(1) Kein Gutgläubensschutz im Fall des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG	210
(2) Übertragung auf die vorliegende Problematik	212
ff) Zwischenergebnis	213
4. Rechtsprechung des BFH zum Gutgläubensschutz	214
a) Gutgläubensschutzerwägungen im Billigkeitsverfahren, §§ 163, 227 AO	214
b) Der gute Glaube an ordnungsgemäße Rechnungsangaben	215
c) Kein Vorsteuerabzug aufgrund von Gutgläubensschutz im Fall des § 14c UStG	216
d) Zwischenergebnis	216
5. Literaturansichten zum Gutgläubensschutz des Leistungsempfängers im Fall des § 14c UStG	217
a) Verfassungs- und unionsrechtskonforme Auslegung des Tatbestandsmerkmals „gesetzlich geschuldet“ i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG	217
b) Vorsteuerabzug aufgrund von Gutgläubensschutz	219
c) Kein Vorsteuerabzug aufgrund von Gutgläubensschutz	219
d) Zwischenergebnis	220
III. Stellungnahme	220
1. Argumente	221
a) Verweisung auf den Zivilrechtsweg konsequent	221
b) Auflösung des Widerstreits durch einen Anspruch auf widerspruchsfreie Behandlung	222
aa) Auflösung mit der Folge: Steuer gesetzlich nicht geschuldet	223
bb) Auflösung mit der Folge: Steuer gesetzlich geschuldet	224
c) Zumutbare Risikoverteilung bei Insolvenz des Leistenden	225
aa) Umsatzsteuer bereits abgeführt	225
bb) Umsatzsteuer noch nicht abgeführt	226
d) Interessen des Leistungsempfängers und des Fiskus in gerechtem Ausgleich	228
e) Beweisschwierigkeiten des Leistungsempfängers	229
f) Verbleibende Problematik bei übereinstimmender umsatzsteuerrechtlicher Qualifizierung des Umsatzes	229
g) Gewährung von Gutgläubensschutz keine Lösung des vorliegenden Problems für den Leistenden	230
2. Zwischenergebnis	231
§ 2 Verfahrensrechtliche Lösungen im Einspruchs- und Klageverfahren	231
I. Beteiligung der anderen Finanzbehörde im Einspruchs- oder Klageverfahren	231
II. Dritteinspruch, §§ 347 ff. AO	233
III. Feststellungsklage, § 41 FGO	234
IV. Stellungnahme	235

§ 3 Verfahrensrechtliche Lösungen im Festsetzungsverfahren 236

- I. Anspruch auf widerspruchsfreie Behandlung – Abstimmung der Finanzbehörden 236
 - 1. Vorschlag 236
 - 2. Stellungnahme 237
- II. Automatische Bindungswirkung bei rechtskräftiger abändernder Beurteilung für das andere Steuerschuldverhältnis 238
 - 1. Vorschlag 238
 - 2. Stellungnahme 239

§ 4 Zivilrechtliche Lösung: Streitverkündung, §§ 72 ff. ZPO 239

- I. Vorschlag 239
- II. Stellungnahme 240

Sechster Teil

Gesetzesvorschlag für eine verbindliche Kooperationsentscheidung 241

§ 1 Gesetzliche Verortung des Anspruchs 242

§ 2 Vorschlag eines Gesetzestextes 243

§ 3 Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag 244

- I. Rechtsanspruch auf Erlass einer Kooperationsentscheidung, § 27c Abs. 1 Satz 1 UStG 244
- II. Antragsbefugnis, § 27c Abs. 1 Satz 1 UStG 244
- III. Zuständige Finanzbehörde(n), § 27c Abs. 1 Satz 1 UStG 244
- IV. Inhalt der Kooperationsentscheidung, § 27c Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG 245
- V. Alleinentscheidungsbefugnis bei mangelnder Einigung, § 27c Abs. 1 Satz 3 und 4 UStG 246
- VI. Rechtliche Qualifizierung der Kooperationsentscheidung und Erteilung der Kooperationsentscheidung gegenüber beiden Unternehmern, § 27c Abs. 4 UStG 246
- VII. Bindungswirkung der Kooperationsentscheidung 247
- VIII. Form des Antrags und Antragsfrist, § 27c Abs. 2 UStG 247
- IX. Änderungsnormen nach Auflösung des Widerstreits – § 164 Abs. 2 AO und § 27c Abs. 3 UStG i. V.m. § 175a AO entsprechend 248
 - 1. Änderung der Steueranmeldung des leistenden Unternehmers, § 164 Abs. 2 AO 249
 - 2. Änderung des Änderungsbescheids beim leistenden Unternehmer oder beim Leistungsempfänger, § 164 Abs. 2 AO 250
 - 3. Materielle Bestandskraft eingetreten – Durchbrechung der Bestandskraft nach § 27c Abs. 3 UStG i. V.m. § 175a Satz 1 AO entsprechend 251

X. Ablaufhemmung, § 27c Abs. 3 UStG i. V.m. § 175a Satz 2 AO	254
XI. Einspruch gegen die Kooperationsentscheidung möglich, § 27c Abs. 4 UStG	254
XII. Keine Gebührenpflicht für die Kooperationsentscheidung	255
XIII. Bindung der Zivilgerichte an die Kooperationsentscheidung und Insolvenzkrisenverfahren	255
Schluss	257
Literaturverzeichnis	261
Sachverzeichnis	277

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Allg.	Allgemeines
Alt.	Alternative
Ändg.	Änderung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBP	Betriebswirtschaft im Blickpunkt (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
BeckRS	beck-online.RECHTSPRECHUNG
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFH/PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BStGB	Bundessteuergesetzbuch
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht Kammer-Report (Zeitschrift)
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)

ECOFIN-Rat	Rat der Europäischen Union für Wirtschaft und Finanzen
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG-Richtlinie	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaften
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
EU	Europäische Union
EuG	Gericht erster Instanz der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-Kommission	Europäische Kommission
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuR-Beiheft	Europarecht Beiheft (Zeitschrift)
EU-UStB	EU-Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
FA	Finanzamt
FAe	Finanzämter
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (HFR) (Zeitschrift)
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IBRRS	Immobilien- und Baurecht, Rechtsprechung (Zeitschrift)
Ident-Nr.	Identifikationsnummer
insbes.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
jurisPR-SteuerR	juris Praxisreport-Steuerrecht (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
kösdi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
krit.	kritisch
LFD	Landesfinanzdirektion
LSG	Landessozialgericht
m. Anm.	mit Anmerkung
MBP	Mandant im Blickpunkt (Zeitschrift)
MMR	Multimedia und Recht

MwSt	Mehrwertsteuer
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NJOZ	Neue Juristische Online-Zeitschrift (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift – Rechtsprechungs-Report
o. g.	oben genannt
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannt(e)
StAuskV	Steuer-Auskunftsverordnung
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.	und
u. a.	und andere
Unterabs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-Schuld	Umsatzsteuerschuld
UStZustV	Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	vom
VAT/GST	Value-added tax/Goods and Services Tax
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
vs.	versus
z. B.	zum Beispiel
ZfBR	Zeitschrift für deutsches und internationales Bau- und Vergaberecht (Zeit- schrift)
zit.	zitiert
zul. geändert	zuletzt geändert
zzgl.	zuzüglich

Einleitung

I. Problemaufriss und Zielsetzung der Arbeit

Im Umsatzsteuerrecht ergibt sich im unternehmerischen Bereich, das heißt bei Umsätzen zwischen zwei Unternehmern i. S. d. §§ 2, 2a UStG¹, in der Regel ein Vier-Parteien-Verhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer, dem Leistungsempfänger und den für sie jeweils zuständigen Finanzbehörden.² Für den Leistungsempfänger besteht in diesem Vier-Parteien-Verhältnis eine Zwangslage. Er muss darauf vertrauen, dass die Rechtsauffassung des Leistenden über die Steuerpflicht einer Leistung richtig ist.³ Stellt sich heraus, dass die für den Leistungsempfänger zuständige Finanzbehörde hinsichtlich der Steuerpflicht eines Umsatzes gegenteiliger Auffassung ist, entsteht ein Konfliktfall.⁴ Dieser folgt daraus, dass die Finanzbehörde des Leistungsempfängers das Recht hat darüber zu entscheiden, ob ein Umsatz der Umsatzsteuer unterliegt und ob der Leistungsempfänger den spiegelbildlichen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend machen kann.⁵ Der Leistende kann hingegen die Erstattung der vom Leistungsempfänger bereits an ihn gezahlten Umsatzsteuer mit dem Argument verweigern, dass die für ihn zuständige Finanzbehörde den Umsatz als steuerpflichtig behandelt hat.⁶ Für den Leistungsempfänger wird die Gefahr der Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund uneinheitlicher Rechtsauslegungen der zuständigen Finanzbehörden dadurch verstärkt, dass ein Steuerausweis allein nicht mehr⁷ zum Vorsteuerabzug berechtigt.⁸

¹ *Wünsch*, in: Koenig, AO, § 21 Rz. 13.

² *Weinschütz*, EuZW 2012, 219 (221).

³ *Brill*, kösdi 2018, 21034 (21041); *Büchter-Hole*, EFG 2010, 1170 (1176); *Günther*, Vertrauensschutz bei Angaben Dritter im Umsatzsteuerrecht, S. 153; *Weinschütz*, DB 2010, 20 (20); zum Vertrauen in die Angaben des Vertragspartners generell siehe auch *von Sanden*, Der Vertrauensschutz des gutgläubigen Unternehmers im harmonisierten Umsatzsteuerrecht, S. 45.

⁴ *Schmittmann*, NZI 2015, 951 (954); *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 949; *Weinschütz*, DB 2010, 20 (20).

⁵ *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 948.

⁶ *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 969.

⁷ Rechtsprechungsänderung des BFH. Vgl. BFH v. 2.4.1998 – V R 34/97, BStBl. II 1998, 695. Hintergrund dieser Rechtsprechungsänderung ist die Entscheidung *Genius Holding* des EuGH. Vgl. EuGH v. 13.12.1989 – C-342/87 – *Genius Holding*, NJW 1991, 632. Siehe auch BFH v. 22.8.2019 – V R 50/16, DStR 2019, 2528 Rz. 17.

⁸ Vgl. den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG: „die gesetzlich geschuldete Steuer“ u. *Weimann*, UStB 2010, 350; *Weinschütz*, DB 2010, 20 (20).

Uneinheitlich kann mithin beurteilt werden, ob ein zutreffender oder ein unzutreffender Steuerausweis vorliegt.⁹

Darüber hinaus kann eine divergierende Beurteilung ein und desselben Umsatzes auch für den leistenden Unternehmer nachteilig sein.¹⁰ Ein Konfliktfall kann für ihn beispielsweise in folgender Situation entstehen: Der leistende Unternehmer stellt Rechnungen ohne Umsatzsteuer aus, da er davon ausgeht, dass die Umsätze nicht der deutschen Umsatzsteuer unterliegen. Das für ihn zuständige Finanzamt ist hingegen der Auffassung, dass die Leistungen in Deutschland steuerpflichtig sind und setzt die Umsatzsteuer fest, woraufhin der leistende Unternehmer diese nachzahlt. Verweigern die im Ausland ansässigen Leistungsempfänger indes die nachträgliche Zahlung der Umsatzsteuer an den Leistenden und führen an, die für sie zuständige Finanzbehörde habe die Erstattung der Vorsteuer versagt, besteht für den leistenden Unternehmer die Gefahr, in Liquiditätsschwierigkeiten zu geraten und letztendlich im Fall einer geringen Gewinnmarge seines Unternehmens in Insolvenz zu verfallen.¹¹

Die Problematik einer widersprüchlichen Behandlung des Leistenden und des Leistungsempfängers kann dementsprechend zum Beispiel aufkommen, wenn für den leistenden Unternehmer ein deutsches Finanzamt zuständig ist, für den im Ausland ansässigen und im Inland nicht registrierungspflichtigen Leistungsempfänger hingegen das Bundeszentralamt für Steuern für die Vergütung der Vorsteuer zuständig ist.¹² Divergierende Auffassungen können in dieser Situation beispielsweise über den im Inland oder im Ausland liegenden Leistungsort bestehen.¹³

Die für die Unternehmer bestehenden Konfliktfälle können darüber hinaus in weiteren zahlreichen Konstellationen auftreten,¹⁴ da divergierende Antworten auf die verschiedensten Abgrenzungsfragen denkbar sind¹⁵. Unterschiedliche Auffassungen können die beteiligten Finanzbehörden beispielsweise über das Bestehen eines

⁹ Weimann, UStB 2010, 350 (350).

¹⁰ von Streit/Streit, UR 2018, 813 (815).

¹¹ Diese Problematik bestand in der Rechtssache *ADV Allround*. Vgl. EuGH v. 26. 1. 2012 – C-218/10 – *ADV Allround*, EuZW 2012, 219.

¹² OLG Hamm v. 28. 1. 2014 – 19 U 107/13, MwStR 2014, 376 (unter II., 1., b), (2), (a), (cc)); Weinschütz, DB 2010, 20 (20); zur Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern vgl. *Langer/Zugmaier*, DSStR 2007, 983 (985); *Montag*, MwStR 2014, 643 (643). Ob ein Vorsteuererstattungsverfahren durchzuführen ist, richtet sich nach § 18 Abs. 9 UStG i. V.m. §§ 59 ff. UStDV. Vgl. hierzu BFH v. 10. 1. 2019 – V R 66/16, BeckRS 2019, 6450 Rz. 17.

¹³ OLG Hamm v. 28. 1. 2014 – 19 U 107/13, MwStR 2014, 376 (unter II., 1., b), (2), (a), (cc)); Weimann, UStB 2010, 350 (350). Die Entscheidung darüber, ob ein Umsatz im Inland oder im Ausland ausgeführt wurde, ist deshalb relevant, weil die Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 4 und 5 UStG nur dann steuerbar sind, wenn sie im Inland ausgeführt wurden. Siehe *Robisch*, in: Bunjes, UStG, § 1 Rz. 145.

¹⁴ *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 949; Weimann, UStB 2010, 350 (350).

¹⁵ Weinschütz, EuZW 2012, 219 (221).

steuerbaren Leistungsaustausches oder eines nicht steuerbaren Schadensersatzes¹⁶, über das Bestehen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen oder einer steuerbaren Veräußerung separater Wirtschaftsgüter¹⁷ sowie über das Vorliegen des ermäßigten Steuersatzes haben¹⁸. Zudem besteht das Risiko divergierender Entscheidungen stets, da zwischen den beteiligten Finanzbehörden innerhalb des Vier-Parteien-Verhältnisses keine Rechtsbeziehung vorhanden ist.¹⁹

Die für den Leistenden und den Leistungsempfänger bestehenden Zwangslagen verdeutlichen die Wichtigkeit der Untersuchung des Problems. Denn sowohl dem Leistenden als auch dem Leistungsempfänger droht die Gefahr, dass sie die Umsatzsteuer aufgrund sich widersprechender Beurteilungen desselben Sachverhalts selbst tragen müssen und somit das „Nullsummenspiel misslingt“.²⁰

Folge ist mithin eine vom Gesetz nicht gewollte Mehrbelastung der Unternehmer.²¹ Dieses Ergebnis steht im Widerspruch zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.²² Der Neutralitätsgrundsatz verkörpert ein grundlegendes Prinzip des Mehrwertsteuerrechts.²³ Nach ihm muss eine vollständige Entlastung der Unternehmer „von der im Rahmen [ihrer] gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer“²⁴ erfolgen. Es darf demnach keine endgültige Belastung der Unternehmer mit der Mehrwertsteuer entstehen.²⁵ Demzufolge besteht ein Widerspruch zum Neutralitätsgrundsatz, sofern die Umsatzsteuer für einen der am umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer aufgrund widersprüchlicher Entscheidungen der Finanzbehörden im Ergebnis zu einer effektiven Belastung wird.²⁶

¹⁶ Echte Entschädigungsleistungen sowie Schadensersatzleistungen stellen kein Entgelt i. S. d. UStG dar. Vgl. BFH v. 30. 6. 2010 – XI R 22/08, DSfR 2010, 2184 Rz. 14.

¹⁷ Weinschütz, EuZW 2012, 219 (221).

¹⁸ Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 949; siehe auch Weinschütz, EuZW 2012, 219 (221).

¹⁹ Weinschütz, EuZW 2012, 219 (221).

²⁰ Weinschütz, EuZW 2012, 219 (222).

²¹ OLG Hamm v. 28. 1. 2014 – 19 U 107/13, MwStR 2014, 376 (unter II., 1., b), (2), (a), (cc)).

²² Meyer-Burow/Connemann, UStB 2016, 214 (218).

²³ Generalanwältin Kokott, Schlussantrag v. 30. 11. 2017 – C-8/17 – Biosafe, MwStR 2018, 130 Rz. 42.

²⁴ EuGH v. 12. 4. 2018 – C-8/17 – Biosafe, DSfR 2018, 787 Rz. 28 u. 43; siehe auch EuGH v. 6. 9. 2012 – C-324/11 – Gabor Tóth, UR 2012, 851 Rz. 25; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 8 Rz. 494; Reiß, UR 2002, 561 (570).

²⁵ Generalanwältin Kokott, Schlussantrag v. 30. 11. 2017 – C-8/17 – Biosafe, MwStR 2018, 130 Rz. 43.

²⁶ Meyer-Burow/Connemann, UStB 2016, 214 (218).