



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Vorschläge
der Bundessteuerberaterkammer
zur Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

20. Februar 2024



Inhaltsverzeichnis

1. Problemaufriss.....	4
1.1. Neutralität der Mehrwertsteuer	4
1.2. Korrespondierende Steuerfestsetzung	4
2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung	5
2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen	5
2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar	5
2.1.1.1. Unternehmensverkauf 1	5
2.1.1.2. Unternehmensverkauf 2	5
2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz.....	5
2.1.3. Regelbesteuerungsverfahren – Reverse-Charge-Verfahren	6
2.1.4. Regelbesteuerungsverfahren – Vergütungsverfahren	6
2.2. Gefährdete Neutralität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	6
2.2.1. Lieferungen.....	6
2.2.2. Dienstleistungen.....	7
2.3. Fragestellungen	7
3. Vorhandene verfahrensrechtliche Instrumentarien	8
3.1. Auskünfte	8
3.2. Änderungsvorschriften.....	8
3.3. Zivilrechtliche Steuerklauseln.....	9
3.3.1. Beispiel: Geschäftsveräußerung.....	9
3.3.2. Beispiel: Allgemeine Nettoklausel	9
3.4. Bindungswirkung durch Beteiligung.....	10
3.4.1. Hinzuziehung/Beiladung.....	10
3.4.1.1. Steuer – Vorsteuer	10
3.4.1.2. Organträger – Organgesellschaft	10
3.5. Zwischenstaatliche Abkommen.....	11
3.6. Internationale Kooperation.....	11
4. Reformvorschläge der Bundessteuerberaterkammer	11
4.1. Abschaffung der Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern.....	11

4.2.	Auskunftsverfahren – § 89c AO-E.....	12
4.2.1.	Ausgestaltung des Auskunftsverfahrens	12
4.2.2.	Verringerung administrativen Aufwands	13
4.3.	Feststellungsverfahren – § 1 Abs. 1b UStG-E	13
4.3.1.	Ausgestaltung im Einzelnen	13
4.3.2.	Verringerung administrativen Aufwands	14
4.4.	Änderungsvorschrift – § 174a AO-E	14
4.4.1.	Ausgestaltung der Änderungsvorschrift des § 174a AO-E	14
4.4.2.	Verringerung administrativen Aufwands	14
4.5.	Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung	15
4.5.1.	Ausgestaltung im Einzelnen	15
4.5.2.	Verringerung administrativen Aufwands	15
4.6.	Verständigungsverfahren	15
4.7.	Einführung eines „crossborder-ruling“	16
5.	Fazit	16

1. Problemaufriss

1.1. Neutralität der Mehrwertsteuer

Die europäische Mehrwertsteuer ist konzipiert als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, d. h. sie verhält sich beim Leistungsaustausch zwischen voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern neutral.

Die Steuer, die der leistende Unternehmer an das Finanzamt abführt, kann der Leistungsempfänger als Vorsteuer abziehen.

Unabhängig von der Anzahl der Wertschöpfungsstufen wird die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette nicht zum Kostenfaktor. Sie belastet ausschließlich den Endverbraucher, bei dem der letzte Unternehmer in der Reihe die Steuer als unselbstständigen zivilrechtlichen Preisbestandteil erhebt und sie an das Finanzamt abführt.

Diese Neutralität ist jedoch nur dann gewährleistet, wenn sie nicht nur als Prinzip existiert, sondern sich in der Steuerfestsetzung auch tatsächlich niederschlägt.

1.2. Korrespondierende Steuerfestsetzung

Um das materiell-rechtliche Prinzip der Neutralität der Umsatzsteuer auch verfahrensrechtlich zu garantieren, bedarf es entsprechender Vorschriften, die sicherstellen, dass die Umsatzsteuer für die an einer Transaktion Beteiligten, korrespondierend und damit im Ergebnis neutral festgesetzt wird.

Dies gilt sowohl für die

- erstmalige Steuerfestsetzung als auch insbesondere für die
- geänderte Festsetzung z. B. nach einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt oder einer Berichtigung durch den Unternehmer.

Da die Rechtsauffassungen über die Beurteilung eines Sachverhalts auch bei den für die Beteiligten jeweils zuständigen Finanzbehörden voneinander abweichen können, sind verfahrensrechtliche Vorschriften erforderlich, die die Finanzbehörden dazu veranlassen, ihre Rechtsauffassungen abzustimmen und die Steuer beim Leistenden und beim Leistungsempfänger korrespondierend und damit im Ergebnis neutral festzusetzen.

Es gibt keine Norm, die die Steuerfestsetzung beim Leistenden und die Steuerfestsetzung beim Leistungsempfänger verfahrensrechtlich miteinander verknüpft.

Zwar bestimmt § 85 AO, dass die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Nach Satz 2 dieser Norm haben sie insbesondere sicherzustellen, dass Steuern nicht [...] zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht [...] versagt werden.

Den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen fehlt jedoch das verfahrensrechtliche Instrumentarium, Erkenntnisse bei der Steuerfestsetzung des Leistenden beim Leistungsempfänger zu berücksichtigen und umgekehrt. Ist die Steuerfestsetzung beim anderen an der Transaktion Beteiligten bestandskräftig, so kann beispielsweise die für den Leistenden festgestellte Nichtsteuerbarkeit einer Leistung nicht mehr durch Versagung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger oder die Versagung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger nicht mehr durch die Nichtbesteuerung beim Leistenden korrespondierend berücksichtigt werden.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sind keine Gründe erkennbar, die dagegensprechen, die Neutralität der Mehrwertsteuer auch verfahrensrechtlich zu garantieren.

2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung

Nachfolgend werden beispielhaft einige typische Sachverhalte und die sich daraus ergebenden Problemfragen skizziert, anhand derer die Missstände im deutschen Umsatzsteuerverfahrensrecht verdeutlicht werden.

2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen

2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar

2.1.1.1. Unternehmensverkauf 1

Die Unternehmer A und B gehen innerhalb ihrer Leistungsbeziehung davon aus, dass eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. Der Leistende A unterlässt daher einen Steuerausweis in der Rechnung, meldet die Steuer nicht an und führt diese auch nicht ab. Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung nun zutreffend fest, dass die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren GiG nicht vorgelegen haben und die Steuer wird gegenüber dem A zzgl. Zinsen festgesetzt.

2.1.1.2. Unternehmensverkauf 2

A und B beurteilen den unter Ziffer 2.1.1.1. dargestellten Fall insoweit, als sie von einer nicht steuerbaren GiG ausgehen. A stellt dem B Umsatzsteuer in Rechnung, meldet diese an und führt sie ab. Der Leistungsempfänger B macht den Vorsteuerabzug geltend. Die Betriebsprüfung stellt erst nach Jahren fest, dass A und B die Voraussetzungen der GiG verkannt haben und eine solche letztendlich doch vorlag. Dem B versagt die Finanzverwaltung nun den Vorsteuerabzug.

2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz

Der Großhändler G verkauft dem Einzelhändler E Kombiartikel, die sich aus einer dem Regelsteuersatz unterliegenden Komponente und einer ermäßigten zu besteuern Komponente zusammensetzen. Der Einzelhändler verkauft diese an Dritte. Beide Unternehmer gehen davon aus, dass der Gegenstand insgesamt dem Regelsteuersatz/dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Besteuerung der jeweiligen Lieferungen von G an E und von diesem an zahlreiche

Kunden (Verbraucher und ggf. auch Unternehmer) erfolgt entsprechend. Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung zutreffend fest, dass die Lieferung entgegen der Annahme der Beteiligten dem ermäßigten Steuersatz/dem Regelsteuersatz unterliegt und versagt E teilweise den Vorsteuerabzug/erhebt bei G die Steuer nach. Die Steuerfestsetzung bei G bzw. E ist bereits bestandskräftig. Die Kunden sind namentlich nicht bekannt.

2.1.3. Regelbesteuerungsverfahren – Reverse-Charge-Verfahren

Ein Baustofflieferant und ein Bauunternehmer haben vereinbart, dass der Baustofflieferant Fertigbeton auf eine bestimmte Baustelle liefert und diesen mit eigenem Personal fachgerecht verarbeitet. Entgegen dieser Vereinbarung wurde der Beton bei der Lieferung durch Personal des liefernden Unternehmers auf der Baustelle lediglich abgelassen und in die vom Besteller hergestellte Verschalung eingefüllt.

Im Ergebnis gehen B und U hier irrtümlich von einer Umkehr der Steuerschuld (reverse-charge) aus, denn nach Abschnitt 13b.2. Abs. 7 Nr. 3 Satz 2 UStAE stellt das Anliefern und Ablassen von Beton durch Personal des liefernden Unternehmers an der entsprechenden Stelle des Bauwerks eine Lieferung, aber keine Werklieferung, und somit keine Bauleistung dar.

Der Lieferer stellt seinem Abnehmer lediglich den Nettobetrag unter Verweis auf § 13b UStG in Rechnung. Der Abnehmer meldet die Steuer an und macht den Vorsteuerabzug geltend. Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung zutreffend fest, dass die Lieferung dem Regelbesteuerungsverfahren unterliegt. Die Steuerfestsetzung beim Leistungsempfänger ist zwischenzeitlich bestandskräftig geworden.

2.1.4. Regelbesteuerungsverfahren – Vergütungsverfahren

Ein im Ausland ansässiger Rohstoffhändler R erwirbt im Rahmen eines Reihengeschäfts als mittlerer Unternehmer eine Schiffsladung Kohle und veräußert diese an einen inländischen Abnehmer. Die Eingangsrechnung erhält er erst im folgenden Kalenderjahr, in dem er im Inland keine Umsätze tätigt.

Der Vorsteuerabzug wird ihm vom Finanzamt versagt, da mangels Umsatzes im Folgejahr das Regelbesteuerungsverfahren nicht anwendbar ist. Das BZSt versagt den Vorsteuerabzug im Vergütungsverfahren mangels Gegenseitigkeit. Die eigene Lieferung wurde ordnungsgemäß im Regelbesteuerungsverfahren besteuert.

2.2. Gefährdete Neutralität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

2.2.1. Lieferungen

Der in Deutschland ansässige Unternehmer A bewirkt eine Lieferung an den ebenfalls in Deutschland ansässigen Unternehmer B, der seinerseits an den in Frankreich ansässigen Unternehmer C liefert. Ein Reihengeschäft i. S. d. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt vor. Nicht abschließend klären lässt sich, wer den Transport veranlasst hat.

Das für A zuständige Finanzamt qualifiziert die zweite Lieferung von B an C als die steuerfreie und bewegte innergemeinschaftliche Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6a UStG, wohingegen die französische Finanzbehörde die erste Lieferung von A an B als eine solche einordnet. Beide Behörden gehen davon aus, dass die eigene Entscheidung zutreffend und die der jeweils anderen unzutreffend ist.

2.2.2. Dienstleistungen

Ein im Ausland ansässiges Unternehmen überlässt seinem im Inland ansässigen Mitarbeiter ein Dienstfahrzeug, das dieser auch privat nutzt.

Die im Ausland für das Unternehmen zuständige Finanzbehörde besteuert den Sachverhalt im Ausland, während das deutsche Finanzamt den Ort der Leistung nach § 3a Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG im Inland verortet.

2.3. Fragestellungen

Alle aufgezeigten Beispiele zeigen, wie prekär die Lage für die Beteiligten werden kann, wenn Sachverhalte sich – insbesondere nach dem Verstreichen von Fristen – als irrtümlich bewertet darstellen. Über die bereits aus Kosten- sowie Wirtschaftlichkeitsgründen unbefriedigende Situation von fehlerhaften Bewertungen im Besteuerungsverfahren hinaus stellen sich eine Vielzahl von rechtlichen Folgefragen, deren Beantwortung aufgrund der rechtlichen Komplexität im Einzelnen oftmals nicht sicher möglich ist:

- Kann der leistende Unternehmer die Steuer von seinem Vertragspartner als unselbstständigen Bestandteil der zivilrechtlichen Gegenleistung verlangen?
- Falls ja, besteht auch ein Anspruch auf die Ausstellung einer Rechnung?
- Falls ein solcher Anspruch auf Rechnungsausstellung besteht, kann der Leistungsempfänger die Steuer dann auch als Vorsteuer abziehen?
- Ist eine Änderung der Steuer beim leistenden Unternehmer möglich oder steht bei falscher Rechnungsausstellung vielmehr regelmäßig die Regelung des § 14c UStG zum falschen Steuerausweis entgegen?
- Kann die Zinsbelastung der Unternehmer (Sollzinsen beim Leistenden bzw. Habenzinsen beim Leistungsempfänger) vermieden werden?

Die Erhebung von Zinsen erscheint nicht gerechtfertigt, da der Leistungsempfänger keinen Liquiditätsvorteil, der Fiskus keinen Liquiditätsnachteil hatte.

All diese Rechtsfragen führen zu einer enormen Mehrbelastung von Verwaltung und Justiz und müssen oftmals in lang andauernden Gerichtsverfahren geklärt werden. Der Zeitpunkt für die Herstellung einer korrespondierenden Steuerfestsetzung muss daher aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer auf einen Zeitpunkt vor Einleitung des streitigen Verfahrens vorverlagert werden.

3. Vorhandene verfahrensrechtliche Instrumentarien

Das geltende Verfahrensrecht sieht einige Instrumentarien vor, die den Zweck einer einheitlichen Bewertung von Sachverhalten verfolgen. Im Bereich der Umsatzsteuer sind diese jedoch unzureichend und können mangels Herstellung einer korrespondierenden Steuerfestsetzung den Neutralitätsgrundsatz nicht hinreichend gewährleisten.

3.1. Auskünfte

Die Finanzverwaltung kann grundsätzlich eine Vielzahl von Auskünften erteilen, wobei die förmlichen Auskünfte (verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO, verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung nach § 204 AO, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, unverbindliche Zolltarifauskunft) für den Antragsteller die meiste Rechtssicherheit bieten, weil sie die zuständige Behörde rechtlich (zugunsten des Antragstellers) binden. Darüber hinaus kann die Finanzverwaltung allgemeine, die Verwaltung bindende Auskünfte in Form von Verfügungen, Erlassen sowie BMF-Schreiben erteilen.

Dass z. B. die Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO bei mehreren am Verfahren beteiligten Unternehmern die Neutralität der Umsatzsteuer langfristig nicht gewährleisten kann, liegt aus mehreren Gründen auf der Hand: Zum einen steht die Erteilung der verbindlichen Auskunft im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Der Antragsteller hat daher keinen Rechtsanspruch auf die erwünschte Auskunft, sondern lediglich auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung (vgl. Rechtsprechung des BFH, Urt. v. 29. Februar 2012 – XI R 11/11, DStR 2012, S. 1272; BFH, Urt. v. 22. Januar 1992 – I R 20/91, BFH/NV 1992, S. 562; BFH, Beschl. v. 9. Januar 2004 – VIII B 195/01, BFH/NV 2004, S. 758).

Zum anderen hat die Finanzbehörde auch die Möglichkeit, die verbindliche Auskunft bis zur Verwirklichung des Sachverhalts mit Wirkung für die Zukunft aufzuheben oder zu ändern (vgl. § 2 Abs. 4 StAuskV sowie AEAO zu § 89 AO, Nr. 3.6.6), was beim Antragsteller zu einer Rechtsunsicherheit führt. Letztlich ist die durch das Finanzamt gegenüber dem Antragsteller erteilte verbindliche Auskunft keineswegs für jegliche am Verfahren Beteiligte bindend. Vielmehr kann sich lediglich der Adressat/Antragsteller der verbindlichen Auskunft auf das Auskunftsergebnis berufen. Das jeweils andere Finanzamt kann von der rechtlichen Bewertung abweichen, was in der Praxis regelmäßig zu widerstreitenden Steuerfestsetzungen führt.

3.2. Änderungsvorschriften

Auch die zahlreichen Vorschriften zur Änderung von Steuerbescheiden (§§ 164, 165, 172 bis 175 AO) führen bei den Unternehmern und ihren Steuerberatern nicht zu mehr Rechtssicherheit. Sie können nicht verhindern, dass die Steuerfestsetzungen beim Leistenden und beim Leistungsempfänger voneinander abweichen. Die korrespondierende Steuerfestsetzung kann allenfalls durch parallel laufende Verfahren erreicht werden.

Die Änderungsvorschrift des § 174 AO regelt Fälle widerstreitender Steuerfestsetzungen. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer jedoch regelmäßig nicht erfüllt (vgl. *Streit/Streit*, UR 2018, S. 813 ff.). Selbiges trifft auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu, der eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer nur zulässt, wenn mehrere Unternehmer im Rahmen eines Gesamtobjekts Umsätze ausführen oder empfangen (vgl. § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO - V zu § 180 Abs. 2 AO).

3.3. Zivilrechtliche Steuerklauseln

Die Beteiligten an einer Transaktion regeln die rechtlichen Konsequenzen für den Fall einer später abweichenden umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung häufig durch zivilrechtliche Steuerklauseln. Dabei vereinbaren sie die Rechtsfolgen, die gelten sollen, wenn die gemeinsam getroffene Annahme hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Geschäfts, vom zuständigen Finanzamt anders gesehen werden sollte.

3.3.1. Beispiel: Geschäftsveräußerung

Die Parteien gehen davon aus, dass es sich bei der vereinbarten Leistung um eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt.

Für den Fall, dass das Finanzamt des Leistenden die Transaktion als steuerbar und steuerpflichtig behandelt,

- ist der Leistende berechtigt, den Steuerbetrag zusätzlich als Entgelt zu fordern,
- ist der Leistende verpflichtet, eine gesetzmäßige Rechnung zu erteilen,
- ist der Leistungsempfänger verpflichtet, den Steuerbetrag zusätzlich als Entgelt zu bezahlen.

3.3.2. Beispiel: Allgemeine Nettoklausel

Der Preis beträgt 100,00 € zzgl. ggf. anfallender Umsatzsteuer.

Für den Fall, dass ...,

- ist der Leistende berechtigt, die gesetzlich geschuldete Steuer (als zivilrechtlich unselbstständigen Preisbestandteil) zusätzlich zu fordern,
- ist der Leistende verpflichtet, eine Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG zu erstellen,
- ist der Leistungsempfänger verpflichtet, ...

Steuerklauseln wirken sich nicht auf die Steuer selbst aus. Sie regeln zwischen den Parteien zivilrechtlich, wer die Steuer in welchem Umfang zu tragen hat. Dies gilt insbesondere auch für den Fall, dass sich die Steuer entgegen der gesetzlichen Systematik nicht neutral, sondern als Kostenfaktor darstellt und für anfallende Zinsen.

3.4. Bindungswirkung durch Beteiligung

3.4.1. Hinzuziehung/Beiladung

Gemäß § 360 Abs. 1, 3 AO bzw. § 60 Abs. 1, 3 FGO können die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht auf Antrag (einfache Hinzuziehung/Beiladung) oder von Amts wegen (notwendige Hinzuziehung/Beiladung) andere hinzuziehen oder beiladen, wenn deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden oder an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Auch § 174 Abs. 5 AO sieht eine – von den Voraussetzungen des § 360 AO bzw. § 60 FGO unabhängige – Möglichkeit zur Hinzuziehung/Beiladung vor.

Rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen sind in der Regel dann berührt, wenn eine materiell-rechtliche Regelung eine Korrespondenz zwischen zwei Steuerpflichtigen herstellt. Diese materiell-rechtliche Korrespondenz wird im Umsatzsteuerrecht von den Finanzbehörden und den Finanzgerichten jedoch regelmäßig abgelehnt. Wird Sie im Einzelfall für einschlägig erachtet, kommt allenfalls eine einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung in Betracht, die im Ermessen der Finanzbehörde oder des Finanzgerichts steht.

Darüber hinaus können Finanzbehörden nach ständiger Rechtsprechung des BFH im finanzgerichtlichen Verfahren nur Beklagter sein oder dem Verfahren beitreten und daher selbst nicht beigelegt werden (BFH, Urf. v. 23. November 1972 – VIII R 42/67, BStBl. II 1973, S. 198).

3.4.1.1. Steuer – Vorsteuer

Eine gegenseitige Abhängigkeit von Steuer und Vorsteuer im Rahmen des § 15 UStG ist spätestens seit den Entscheidungen des EuGHs in den Rechtssachen Genius Holding (EuGH, Urf. v. 13. Dezember 1989 – Rs. C-342/87) bzw. Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel (EuGH, Urf. v. 19. September 2000 – Rs. C-454/98, DStRE 2000, S. 1166) anerkannt, sodass sowohl im Rechtsstreit des Leistenden als auch des Leistungsempfängers eine einfache Beiladung in Betracht kommt.

Eine Pflicht des Gerichts zur notwendigen Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO wird dadurch indes nicht ausgelöst. Dies setzt vielmehr voraus, dass an einem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (BFH, Beschl. v. 27. Dezember 2012 – V B 31/11; BFH/NV 2013, S. 944). Dies sei laut BFH deshalb nicht der Fall, weil die Entscheidung über den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nicht einheitlich für den leistenden Unternehmer in der Weise wirkt, dass damit auch über das Bestehen einer Steuerpflicht in seiner Person entschieden wird (BFH, Beschl. v. 29. Oktober 2002 – V B 186/01, BFH/NV 2003, S. 780).

3.4.1.2. Organträger – Organgesellschaft

Auch im Bereich der Organschaft gibt es nur einen engen Anwendungsbereich der Hinzuziehung/Beiladung. Eine Beiladung der Organgesellschaft im finanzgerichtlichen Verfahren nach § 174 Abs. 5 AO kommt etwa dann in Betracht, wenn der Organträger die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen dahingehend beantragt, dass bei seiner Besteuerung die Umsätze

und Leistungsbezüge der Organgesellschaft außerachtbleiben, weil die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn die Interessen der Organgesellschaft durch den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits eindeutig nicht berührt sein können (BFH, Beschl. v. 25. März 2014 – XI B 127/13, MwStR 2014, S. 471).

Die Beiladung des Wohnsitz-Finanzamtes einer anderen Person oder des Sitz-Finanzamtes eines Leistenden mit Blick auf einen Streit um abziehbare Vorsteuer kommt nicht in Betracht.

3.5. Zwischenstaatliche Abkommen

Im Bereich der Umsatzsteuer gibt es keine zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), was damit zu begründen ist, dass anders als bei den Ertragsteuern eine Doppelbesteuerung bei der Umsatzsteuer bereits systematisch ausgeschlossen ist. Dies rührt daher, dass ein Umsatz innerhalb der EU immer nur an einem einzigen Ort der Umsatzsteuer unterliegen kann.

Ungeachtet dessen kommt es mitunter vor, dass das harmonisierte Recht in verschiedenen Mitgliedstaaten anders ausgelegt wird und zwei Staaten das Besteuerungsrecht jeweils für sich in Anspruch nehmen. Für derartige Fälle sind keine zwischenstaatlichen Vereinbarungen vorgesehen, die festlegen, wie verfahrensrechtlich die letztlich „richtige“ korrespondierende Steuer für den Leistenden und den Leistungsempfänger festzusetzen ist.

3.6 Internationale Kooperation

Es existieren keine Verfahrensvorschriften zur einvernehmlichen Regelung grenzüberschreitender Sachverhalte.

4. Reformvorschläge der Bundessteuerberaterkammer

Vor dem Hintergrund der skizzierten Sachverhalte, bei denen es zu einer das Neutralitätsprinzip verletzenden Besteuerung kommen kann, und des lückenhaften verfahrensrechtlichen Instrumentariums zur Vermeidung einer nicht korrespondierenden Besteuerung hat die Bundessteuerberaterkammer Reformvorschläge erarbeitet.

Die nachfolgenden Vorschläge der Bundessteuerberaterkammer orientieren sich an den Anforderungen des Umsatzsteuerrechts, setzen teilweise auf bereits bestehende Instrumentarien des Verfahrensrechts auf und sollen die bestehende Lücke korrespondierender Steuerfestsetzungen schließen.

4.1. Abschaffung der Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern

Die Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern bei der Steuerfestsetzung muss abgeschafft werden. Grundsätzlich hat die Vollverzinsung den Zweck, mögliche Liquiditätsvorteile auf Seiten des Steuerpflichtigen auszugleichen, die er durch die verspätete (Rück)Zahlung erlangt (BFH, Urt. v. 9. November 2017 – III R 10/16, BStBl. II 2018, S. 255; Urt. v. 2. Juli 1997 – I R 25/96, BStBl. II 1997, S. 714). Die Verzinsung soll also nicht sanktionieren, sondern durch

die Liquiditätsabschöpfung dem Gebot der gleichmäßigen Besteuerung Geltung verschaffen (Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP eines StRefG 1990, BT-Drs. 11/2157, AEAO zu § 233a, Rdnr. 1). Dies gilt im Bereich der Umsatzsteuer ebenso wie bei den Ertragsteuern.

Ein Liquiditätsvorteil liegt bei den oben aufgeführten Fallbeispielen aber gerade nicht vor. Wird die Umsatzsteuer nicht bezahlt und die Vorsteuer nicht abgezogen, weil die Beteiligten irrtümlich und korrespondierend von einem nicht steuerbaren Vorgang ausgehen, entsteht bei den beteiligten Unternehmern kein Liquiditätsvorteil und beim Fiskus kein Liquiditätsnachteil. Daher wird eine rückwirkende Steuerfestsetzung zzgl. Zinsen bei der Versagung des Vorsteuerabzugs bis zum Besitz einer Rechnung dem Neutralitätsgebot nicht gerecht. Wenn dem Fiskus saldiert eine Steuer i. H. v. 0,00 € zusteht und Steuer i. H. v. 0,00 € festgesetzt wird, besteht weder im Fall der irrtümlichen Annahme eines nichtsteuerbaren Vorgangs mit der Folge der Nichtbesteuerung noch im Fall der irrtümlichen Annahme eines steuerpflichtigen Vorgangs bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug eine Rechtfertigung für die Erhebung von Zinsen.

Im Ergebnis führen daher weder die korrespondierende zutreffende Steuerfestsetzung noch die korrespondierende fehlerhafte Steuerfestsetzung zu Liquiditätsvor- bzw. -nachteilen, so dass eine Verzinsung unterbleiben muss.

4.2. Auskunftsverfahren – § 89c AO-E

Die bestehenden Auskunftsverfahren sollten erweitert und unter Einfügung eines neuen § 89c AO¹ den Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts angepasst werden.

4.2.1. Ausgestaltung des Auskunftsverfahrens

Die neu einzufügende Vorschrift des § 89c AO muss es ermöglichen, dass das Finanzamt auf Antrag eines an einem Umsatz Beteiligten eine Auskunft zu erteilen hat. Dabei sollte der Antrag sowohl vor (verbindliche Auskunft) als auch nach Sachverhaltsverwirklichung (verbindliche Zusage) gestellt werden können.

Als Antragsberechtigte sollten alle in Betracht kommen, für deren Steuerfestsetzung die Beurteilung des Sachverhalts von Bedeutung ist. Ferner sollte der jeweils andere Beteiligte zum Verfahren hinzugezogen werden. Auch ist das für die Besteuerung des anderen Beteiligten zuständige Finanzamt zum Zwecke der Erzielung von Einvernehmen zu beteiligen. Für den Fall, dass ein Einvernehmen nicht erzielt werden kann, ergeht hierüber eine Feststellung. In diesem Fall entscheidet das Finanzgericht.

Die Auskunft des Finanzamtes bzw. die Entscheidung des Finanzgerichts hat sowohl Bindungswirkung für den Antragsteller als auch jeden Hinzugezogenen bzw. das beteiligte Finanzamt des Hinzugezogenen.

¹ In § 89a AO ist mit dem AbzStEntModG (BGBl. I 2021, S. 1259) das Vorabverständigungsverfahren geregelt worden, in § 89b-AO E sieht der RegE eines Wachstumschancengesetzes (BT-Drs. 20/8628) eine nationale Rechtsgrundlage zur Regelung von internationalen Risikobewertungsverfahren vor.

4.2.2. Verringerung administrativen Aufwands

Durch das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit Bindungswirkung für die Beteiligten und die für deren Besteuerung zuständigen Finanzämter wird eine korrespondierende Besteuerung beim Leistenden und Leistungsempfänger sichergestellt und eine widerstreitende Steuerfestsetzung vermieden.

Ein erhöhter administrativer Aufwand ist nicht zu befürchten. Eine einmalige zeitnahe und abschließende Prüfung bei beiden Beteiligten erfordert im Ergebnis einen geringeren Aufwand als nachgelagerte, streitanfällige Prüfungen und Rechtsbehelfsverfahren, die bei den für die Beteiligten zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander geführt werden. Die vorgezogenen Prüfungen ermöglichen unter Zugrundelegung eines allen Beteiligten bekannten Sachverhaltes den Abbau von Informationsasymmetrien, können ein kooperatives Klima fördern und dienen der Erlangung von Rechtssicherheit.

Zudem hat der Antragsteller den Sachverhalt und die rechtliche Würdigung gem. § 1 StAusKV in einer Weise vorzubereiten, die den Ermittlungsaufwand der Verwaltung auf ein Minimum reduziert.

4.3. Feststellungsverfahren – § 1 Abs. 1b UStG-E

In einem neuen § 1 Abs. 1b UStG sollte ein gesondertes Feststellungsverfahren für umsatzsteuerliche Besteuerungsgrundlagen eingeführt werden.

4.3.1. Ausgestaltung im Einzelnen

Ein neuer § 1 Abs. 1b UStG könnte wie folgt lauten:

„Umsatzsteuerrechtliche Besteuerungsgrundlagen i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 1 a UStG sowie die Bestimmung des Steuerschuldners können entweder auf Antrag eines am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmers oder von Amts wegen ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden, wenn die Besteuerungsgrundlagen von den am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmern und/oder von einer für die Festsetzung der Umsatzsteuer bei den am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmern zuständigen Finanzbehörde unterschiedlich beurteilt werden (streitiger Sachverhalt). Ist der Sachverhalt nur zwischen zwei am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmern streitig, so ist für die Feststellung das Finanzamt des Leistenden bzw. sofern der Leistungsempfänger Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist, das Finanzamt des Leistungsempfängers zuständig; in allen übrigen Fällen das Finanzamt, bei dem der Antrag als erstes eingeht.“

4.3.2. Verringerung administrativen Aufwands

Ein erhöhter administrativer Aufwand ist nicht zu befürchten, da das Feststellungsverfahren nur in den Fällen durchgeführt wird, in denen das Finanzamt oder die am Leistungsaustausch beteiligten Parteien eine unterschiedliche Rechtsauffassung vertreten oder aufgrund unterschiedlicher Rechtsprechung bzw. einer von dieser abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung eine unterschiedliche Besteuerung zu befürchten ist. Derartige Fälle sind gegenwärtig streitfällig. Durch ein vorgelagertes Feststellungsverfahren dürfte gegenüber einem mehrstufigen Klageverfahren mit verschiedenen Finanzämtern ein deutlich geringerer Personal- und Kostenaufwand sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzbehörden bzw. der Finanzgerichte gegeben sein.

4.4. Änderungsvorschrift – § 174a AO-E

Es bedarf darüber hinaus einer an § 174 AO angelehnten Änderungsvorschrift, um eine korrespondierende Steuerfestsetzung bei dem Leistenden und dem Leistungsempfänger auf der Grundlage des Neutralitätsprinzips zu ermöglichen.

4.4.1. Ausgestaltung der Änderungsvorschrift des § 174a AO-E

Ein neuer § 174a AO könnte wie folgt lauten:

„Führt eine andere rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts gegenüber derjenigen bei erstmaliger Steuerfestsetzung zu einer Änderung des Steuerbescheids (z. B. nach §§ 164 Abs. 2, 172, 173 AO) und führt diese andere rechtliche Beurteilung des Sachverhalts bei dem einen an dem Umsatz Beteiligten zu einer anderen rechtlichen Beurteilung als bei dem anderen an dem Umsatz Beteiligten, so ist auch die Steuerfestsetzung bei dem jeweils anderen an dem Umsatz Beteiligten zu ändern. Die beiden für die Steuerfestsetzung bei den Beteiligten zuständigen Finanzbehörden haben über die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts Einvernehmen herzustellen. Für den Fall, dass ein solches Einvernehmen nicht hergestellt werden kann, entscheidet das Finanzgericht.“

4.4.2. Verringerung administrativen Aufwands

Durch die Einführung einer solchen Änderungsvorschrift kann eine korrespondierende Besteuerung beim Leistenden und dem Leistungsempfänger sichergestellt und so eine widerstreitende Steuerfestsetzung vermieden werden. Es entfällt damit die Notwendigkeit, zwei parallele Verfahren zur Erreichung einer korrespondierenden Besteuerung zu führen.

Auch bei diesem Novellierungsvorschlag ist ein erhöhter administrativer Aufwand nicht zu befürchten, da eine einmalige zeitnahe und abschließende Prüfung bei beiden Beteiligten im Ergebnis einen geringeren Aufwand erfordert, als parallele Verfahren bei den unterschiedlichen Beteiligten. Durch die gleichzeitige Beurteilung eines Sachverhalts für beide Beteiligten, ist zudem sichergestellt, dass die zuständigen Finanzbehörden vom selben Sachverhalt ausgehen.

4.5. Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung

Die Möglichkeiten der Beiladung und Hinzuziehung sollten erweitert werden.

4.5.1. Ausgestaltung im Einzelnen

Die §§ 360 AO und 60 FGO sind dahingehend zu ändern, dass von Amts wegen oder auf Antrag der an dem Umsatz Beteiligten, der jeweils andere Unternehmer hinzugezogen bzw. beigeladen wird, damit eine Entscheidung beiden Unternehmern gegenüber einheitlich und korrespondierend ergehen kann.

Auch die Möglichkeit der Hinzuziehung bzw. Beiladung der jeweils für den anderen am Leistungsaustausch zuständigen Finanzbehörde sollte gesetzlich geregelt werden.

4.5.2. Verringerung administrativen Aufwands

Mit einem administrativen Mehraufwand ist auch hier nicht zu rechnen, weil der Sacherhalt für alle Beteiligten einmal verbindlich entschieden wird und diese rechtlich bindet. Es bedarf damit lediglich einmal einer einheitlichen Beurteilung für alle Beteiligten.

4.6. Verständigungsverfahren

Für grenzüberschreitende Sachverhalte (innerhalb der EU) wird angeregt, ein Verständigungsverfahren zur korrespondierenden Steuerfestsetzung in den betroffenen Mitgliedstaaten einzuführen.

Als Vorbild könnte der Mehrwertsteuerausschuss dienen. Der Mehrwertsteuerausschuss wurde nach Art. 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie (MwStRL) eingerichtet, um die koordinierte Anwendung der Bestimmungen der MwStRL zu fördern. Da es sich um einen ausschließlich beratenden Ausschuss handelt, dem keine Rechtsbefugnisse übertragen wurden, kann der Mehrwertsteuerausschuss keine rechtsverbindlichen Entscheidungen treffen. Er kann jedoch einige Hinweise zur Anwendung der Richtlinie geben.

Ein Verständigungsverfahren zur Sicherstellung einer korrespondierenden Besteuerung grenzüberschreitender Transaktionen würde allerdings dazu führen, dass die Mitgliedstaaten einem derartigen Ausschuss ein Letztentscheidungsrecht übertragen. Gegebenenfalls könnte die Akzeptanz eines derartigen Verfahrens bei den Mitgliedstaaten dadurch erhöht werden, dass der Sachverhalt zwar im Mehrwertsteuerausschuss beraten, aber von den Vertretern der beteiligten Länder einvernehmlich entschieden wird. Kann Einvernehmen nicht hergestellt werden, könnte eine Entscheidung des EuGHs in Erwägung gezogen werden.

Die Europäische Kommission hatte im Jahr 2020 bereits eine Änderung der MwStRL vorgeschlagen, die dem Mehrwertsteuerausschuss bei der Interpretation bestimmter Themen des Mehrwertsteuerrechts, verbindliche Entscheidungen zur Rechtsauffassung ermöglicht. Der neu vorgeschlagene Art. 397a der MwStRL führte bereits die Themen auf, zu denen der Mehrwertsteuerausschuss verbindliche Entscheidungen treffen können soll und auch die Themen, deren Interpretation weiterhin den Mitgliedstaaten vorbehalten ist. Die vorgeschlagene Änderung

sollte mehr Rechtssicherheit für europäische Unternehmen bringen und ist daher aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer zu begrüßen.

Für weitere Informationen: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2020:0749:FIN:DE:PDF>

4.7. Einführung eines „crossborder-ruling“

Angelehnt an den EU-Modellversuch des sog. „crossborder-ruling“ könnte ein Verfahren für grenzüberschreitende Transaktionen installiert werden. Demnach könnten die Steuerpflichtigen vorab eine amtliche Auskunft („crossborder-ruling“) über die mehrwertsteuerliche Bewertung komplexer Rechtsfragen beantragen und einen Vorbescheid erhalten.

Der Steuerpflichtige müsste einen Antrag auf einen grenzübergreifenden Vorbescheid bei der zuständigen Finanzbehörde einreichen und das Einverständnis zur Weiterleitung seiner Daten an die Steuerbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten erklären. Konsultationen zwischen den zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten könnten sodann nur auf ausdrückliches Verlangen des Steuerpflichtigen erfolgen. Durch eine solche Konsultation wird zwar nicht gewährleistet, dass ein von den betroffenen Mitgliedstaaten vereinbarter Vorbescheid erteilt wird, ein solcher wird jedoch durch dieses Verfahren zumindest ermöglicht.

Für weitere Informationen: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr_de)

5. Fazit

Das geltende Verfahrensrecht offenbart im Bereich der Umsatzsteuer Lücken und konterkariert damit die europarechtlich verankerte Neutralitätsgarantie. In einigen Bereichen der Verfahrens- und Prozessordnungen bestehen bereits aussichtsreiche Ansatzpunkte für eine Anpassung zur signifikanten Reduzierung bzw. Beseitigung dieser Missstände, an die angeknüpft werden sollte.

Es ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer dringend erforderlich die dargestellten Reformvorschläge der Bundessteuerberaterkammer aufzugreifen und das Neutralitätsprinzip auch verfahrensrechtlich auf feste Standbeine zu stellen.