



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



## **Vorschläge zur Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts**

### **Bundessteuerberaterkammer KdÖR**

Oliver Glückselig  
Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung  
Behrenstr. 42  
10117 Berlin

Telefon: 030 24 00 87 - 68  
Telefax: 030 24 00 87 - 77  
E-Mail: [oliver.glueckselig@bstbk.de](mailto:oliver.glueckselig@bstbk.de)

7. März 2025

### **Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.**

Annette Selter  
Abt. Steuern und Finanzpolitik  
Breite Straße 29  
10178 Berlin

Telefon: 030 20 28 - 1430  
Telefax: 030 20 28 - 2430  
E-Mail: [a.selter@bdi.eu](mailto:a.selter@bdi.eu)

# Inhaltsverzeichnis

1. Problemaufriss.....	4
1.1. Die <b>Neutralität der Mehrwertsteuer</b> .....	4
1.2. ... erfordert eine <b>kongruente Steuerfestsetzung</b> .....	4
1.3. Das bestehende <b>verfahrensrechtliche Defizit</b> ... ..	4
1.4. ... wird durch <b>spezielles Umsatzsteuerverfahrensrecht</b> beseitigt. ....	4
2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung.....	5
2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen .....	5
2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar .....	5
2.1.1.1. Beispiel 1: Unternehmensverkauf 1 .....	5
2.1.1.2. Beispiel 2: Unternehmensverkauf 2 .....	5
2.1.1.3. Beispiel 3: Schadenersatz oder Leistungsaustausch 1 .....	5
2.1.1.4. Beispiel 4: Schadenersatz oder Leistungsaustausch 2 .....	5
2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz .....	6
2.1.2.1. Beispiel 5: Bestandskräftigkeit .....	6
2.1.2.2. Beispiel 6: Insolvenzverfahren eröffnet .....	6
2.1.3. Beispiel 7: Verspäteter Vorsteuerabzug .....	6
2.1.4. Beispiel 8: Regelbesteuerungsverfahren – Reverse-Charge-Verfahren .....	6
2.1.5. Beispiel 9: Regelbesteuerungsverfahren – Vergütungsverfahren.....	7
2.2. Gefährdete Neutralität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten .....	7
2.2.1. Beispiel 10: Lieferungen .....	7
2.2.2. Beispiel 11: Nichtanerkennung einer Organschaft durch einen anderen MS .....	7
2.2.3. Beispiel 12: Dienstleistungen.....	7
3. Systemwidrige Steuerbelastung – Verletzung des Neutralitätsprinzips .....	7
4. Vorhandene verfahrensrechtliche Instrumentarien .....	8
4.1. Auskünfte .....	8
4.2. Änderungsvorschriften .....	8
4.3. Zivilrechtliche Steuerklauseln .....	8
4.3.1. Beispiel: Geschäftsveräußerung .....	9
4.3.2. Beispiel: Allgemeine Nettoklausel .....	9
4.4. Bindungswirkung durch Beteiligung.....	9
4.4.1. Hinzuziehung/Beiladung .....	9
4.4.2. Steuer – Vorsteuer .....	9
4.4.3. Organträger – Organgesellschaft .....	10
4.5. Zwischenstaatliche Abkommen .....	10
4.6. Internationale Kooperation .....	10
5. Reformvorschläge .....	11

<b>5.1. Grundsatz Neutralitätsprinzip – § 23 Abs. 1 UStG-E .....</b>	<b>11</b>
<b>5.2. Auskunftsverfahren – § 23 Abs. 2 UStG-E .....</b>	<b>11</b>
5.2.1. <b>Ausgestaltung des Auskunftsverfahrens .....</b>	<b>11</b>
5.2.2. <b>Verringerung administrativen Aufwands .....</b>	<b>11</b>
<b>5.3. Feststellungsverfahren – § 23 Abs. 3 UStG-E .....</b>	<b>12</b>
5.3.1. <b>Ausgestaltung im Einzelnen.....</b>	<b>12</b>
5.3.2. <b>Verringerung administrativen Aufwands .....</b>	<b>12</b>
<b>5.4. Änderungsvorschrift – § 23 Abs. 4 UStG-E .....</b>	<b>12</b>
5.4.1. <b>Ausgestaltung der Änderungsvorschrift des § 23 Abs. 4 UStG-E .....</b>	<b>12</b>
5.4.2. <b>Verringerung administrativen Aufwands .....</b>	<b>13</b>
<b>5.5. Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung .....</b>	<b>13</b>
5.5.1. <b>Ausgestaltung im Einzelnen.....</b>	<b>13</b>
5.5.2. <b>Verringerung administrativen Aufwands .....</b>	<b>13</b>
<b>5.6. Umsetzung des in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Direktanspruchs.....</b>	<b>13</b>
<b>5.7. Abschaffung der Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern.....</b>	<b>14</b>
<b>5.8. Verständigungsverfahren .....</b>	<b>14</b>
<b>5.9. Einführung eines „crossborder-ruling“ .....</b>	<b>15</b>
<b>6. Fazit .....</b>	<b>15</b>
<b>7. Gesetzesvorschlag .....</b>	<b>16</b>

## Vorschläge zur Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts

### 1. Problemaufriss

#### 1.1. Die 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. Sie soll als Massentransaktionssteuer rechtssicher und unter Beachtung der unionsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität erhoben werden.

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. Dies setzt eine kongruente Steuerfestsetzung unter Zugrundelegung einer einheitlichen rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts bei sämtlichen Beteiligten voraus.

#### 1.2. ... erfordert eine **kongruente 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 eine Berichtigung durch den Unternehmer.

#### 1.3. Das bestehende **verfahrensrechtliche Defizit** ...

Das Verfahrensrecht der Abgabenordnung, welches starr auf das zweiseitige Steuerschuldverhältnis zwischen dem Steuerschuldner und seinem Steuergläubiger abstellt, ist nicht in der Lage, das bei der zwischenunternehmerischen Leistungserbringung typische Vierecksverhältnis zwischen leistendem Unternehmer, dessen Steuergläubiger (Finanzverwaltung), leistungsempfangendem Unternehmer und dessen Steuergläubiger (Finanzverwaltung) adäquat zu regeln.

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.

#### 1.4. ... wird durch **spezielles Umsatzsteuerverfahrensrecht** beseitigt.

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.

Es fehlt jedoch an Vorschriften, die die sich auf eine Transaktion beziehenden Steuerfestsetzungen zueinander in Korrelation setzen.

Daher bedarf es gesetzlicher Regelungen, die neutrale, kongruente Umsatzsteuerfestsetzungen nicht nur ermöglichen, sondern als verbindliches gesetzliches Ziel formulieren. Umsatzsteuerfestsetzungen haben unter Achtung des Prinzips der Neutralität der Umsatzsteuer zu erfolgen.

Der richtige Ort zur verfahrensrechtlichen Implementierung des unionsrechtlichen Neutralitätsprinzips ist das Umsatzsteuergesetz, da die Abgabenordnung als rein nationales Verfahrensrecht dem Erfordernis eines harmonisierten Mehrwertsteuerrechts nicht gerecht werden kann. Hierfür bietet sich der freie § 23 UStG an, der allerdings aus dem Abschnitt VI des UStG: Sonderregelungen, in den Abschnitt V des UStG: Besteuerung, umzugliedert ist.

## **2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung**

Die nachfolgend skizzierten typischen Sachverhalte und die sich daraus ergebenden Konsequenzen sollen die angesprochenen Regelungsdefizite im Hinblick auf das Neutralitätsprinzip illustrieren:

### **2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen**

#### **2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar**

##### **2.1.1.1. Beispiel 1: Unternehmensverkauf 1**

Die Unternehmer A und B gehen bei einer Transaktion 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 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. Beispiel 2: Unternehmensverkauf 2**

A und B beurteilen den unter Ziffer 2.1.1.1. dargestellten Fall in der Weise, dass sie nicht 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 rückwirkend den Vorsteuerabzug und setzt die Steuer abweichend zzgl. Zinsen fest.

##### **2.1.1.3. Beispiel 3: Schadenersatz oder Leistungsaustausch 1**

Unternehmer U bucht bei Hotelier H ein Zimmer für 111,11 EUR netto reiner Übernachtungspreis, welches er bis 18 Uhr stornieren kann, andernfalls fallen 90% des Übernachtungspreises an (no-show-fee). Check-out Zeit ist 12 Uhr des Folgetages. U taucht bis 12 Uhr des Folgetages nicht auf. Ab 1 Uhr morgens lässt H einen seiner Arbeitnehmer im Zimmer übernachten. H stellt U eine Rechnung über 100 EUR zuzüglich 19% USt (da keine Beherbergung des U stattgefunden hat). U ist der Meinung, dass nur 7% USt anfallen (aufgrund von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG). Der Umsatzsteuerprüfer von U ist der Meinung, dass es sich um echten Schadenersatz handelt und daher gar keine Umsatzsteuer anfällt.

##### **2.1.1.4. Beispiel 4: Schadenersatz oder Leistungsaustausch 2**

L und K vereinbaren die Lieferung eines Produkts zu 1.000 EUR/t Produktpreis. Die variablen Kosten des Produkts betragen 500 EUR/t. K soll im Jahr 01 mindestens 1.500 t abnehmen, um die jährlichen Fixkosten der Produktionsanlage in Höhe von 1 Mio. EUR für die Herstellung des Produkts zu decken. K nimmt in 01 aber nur 1000 t von dem Produkt ab. L stellt daher nach Ablauf von

01 eine Rechnung über 500.000 EUR an K mit 19% USt. K verweigert die Zahlung der Umsatzsteuer, da nach Auskunft seines Steuerberaters ein Fall von „echtem Schadenersatz“ vorliegen soll und es sich somit nicht um Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt.

## **2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz**

### **2.1.2.1. Beispiel 5: Bestandskräftigkeit**

Der Großhändler G verkauft dem Einzelhändler E Kombiartikel, die sich aus einer dem Regelsteuersatz unterliegenden Komponente und einer ermäßigt zu besteuernenden 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.

### **2.1.2.2. Beispiel 6: Insolvenzverfahren eröffnet**

Wie vorab, aber G und E gingen davon aus, dass der Kombiartikel insgesamt dem Regelsteuersatz unterliegt. G hat die Umsatzsteuer unter Anwendung des Regelsteuersatzes an sein Finanzamt gezahlt. G ist insolvent, die Quotenermittlung wird aber noch Jahre benötigen. Die Betriebsprüfung erlaubt E nur den Vorsteuerabzug auf Basis des ermäßigten Steuersatzes aus dem an G gezahlten Rechnungsbruttobetrag.

### **2.1.3. Beispiel 7: Verspäteter Vorsteuerabzug**

Der Unternehmer A nimmt den Vorsteuerabzug für die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer regelmäßig nicht im Voranmeldungszeitraum vor, in dem erstmals die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, sondern nimmt diesen wegen des unternehmensinternen Eingangsrechnungsgenehmigungsprozesses erst verspätet vor. Außerdem nimmt A den Vorsteuerabzug auf die ihm durch seinen Zollvertreter Z in Rechnung gestellte Umsatzsteuer immer erst im Zeitpunkt des Erhalts der Rechnung des Z vor, obwohl die Einfuhrabgabenbescheide, die auf Z in Vertretung für A lauten, immer bereits im Vormonat erlassen werden. Dies wird im Rahmen einer Betriebsprüfung beanstandet und berichtigt. Hinsichtlich des ersten festsetzungsverjährten Besteuerungszeitraums ist eine Berichtigung nicht mehr möglich.

### **2.1.4. Beispiel 8: Regelbesteuerungsverfahren – Reverse-Charge-Verfahren**

Baustofflieferant B und Bauunternehmer U 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.

B und U gehen 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 unter Verweis auf § 13b UStG lediglich den Nettobetrag 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.

### **2.1.5. Beispiel 9: 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 Bundeszentralamt für Steuern 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. Beispiel 10: 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. Beispiel 11: Nichtanerkennung einer Organschaft durch einen anderen Mitgliedstaat**

Die in Deutschland ansässige Organgesellschaft O1 liefert an die ebenfalls in Deutschland ansässige Organgesellschaft O2 und diese an den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer U. O1 veranlasst den Transport direkt zu U in den anderen Mitgliedstaat. Aufgrund der Organschaft erklärt der Organkreis O die innergemeinschaftliche Lieferung in der Steuererklärung und O2 in der Zusammenfassenden Meldung im Inland. Dementsprechend erklärt der U in dem anderen Mitgliedstaat den innergemeinschaftlichen Erwerb.

Die Finanzverwaltung des anderen Mitgliedstaats erklärt die deutsche Organschaft für Zwecke der Besteuerung im anderen Mitgliedstaat als irrelevant, da diese nur in Deutschland gelte, und nimmt O2 in Anspruch, den innergemeinschaftlichen Erwerb und eine anschließende steuerpflichtige Lieferung an U zu versteuern.

### **2.2.3. Beispiel 12: 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.

## **3. Systemwidrige Steuerbelastung – Verletzung des Neutralitätsprinzips**

Alle aufgezeigten Beispiele zeigen das Risiko, dass bei Transaktionen zwischen Unternehmern Umsatzsteuer die materiell-rechtlich neutral wäre, aus verfahrensrechtlichen Gründen systemwidrig zum endgültigen Kostenfaktor wird oder einen der beiden Unternehmer mit Zinsen belastet, ohne dass ein Liquiditätsnachteil des Fiskus bzw. ein Liquiditätsvorteil beim Unternehmer eingetreten ist.

Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren führen zu einer enormen Belastung von Verwaltung, Justiz und Steuerpflichtigen. Hinzu kommen nicht unerhebliche Rechtsverfolgungskosten. Es erscheint daher sachgerecht, den Zeitpunkt für die Herstellung einer korrespondierenden Steuerfestsetzung auf einen Zeitpunkt vor Einleitung des streitigen Verfahrens zu verlagern.

#### **4. 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.

##### **4.1. 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 oder Anrufungsauskunft nach § 42e EStG) für den Antragsteller die größte 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.

Die Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO kann bei mehreren an einer Transaktion beteiligten Unternehmern die Neutralität der Umsatzsteuer nicht sicherstellen. 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, Ur. v. 29. Februar 2012 – XI R 11/11, DStR 2012, S. 1272; BFH, Ur. 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 kann die Finanzbehörde, die verbindliche Auskunft bis zur Verwirklichung des Sachverhalts mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern (vgl. § 2 Abs. 4 StAusKv sowie AEAO zu § 89 AO, Nr. 3.6.6). Letztlich ist die durch das Finanzamt gegenüber dem Antragsteller erteilte verbindliche Auskunft keineswegs für alle am Verfahren Beteiligten 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.

##### **4.2. Änderungsvorschriften**

Auch die zahlreichen Vorschriften zur Änderung von Steuerbescheiden (§§ 164, 165, 172 bis 175 AO) können nicht verhindern, dass die Steuerfestsetzungen beim Leistenden und beim Leistungsempfänger voneinander abweichen. Die korrespondierende Steuerfestsetzung kann allenfalls durch parallel zu führende Verfahren erreicht werden.

Die Änderungsvorschrift des § 174 AO regelt Fälle widerstreitender Steuerfestsetzungen. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer jedoch regelmäßig nicht erfüllt (vgl. v. *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).

##### **4.3. 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 beurteilt werden sollte.

#### **4.3.1. 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.

#### **4.3.2. Beispiel: Allgemeine Nettoklausel**

Der Preis beträgt 100 EUR 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 wirtschaftlich 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.

### **4.4. Bindungswirkung durch Beteiligung**

#### **4.4.1. 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 beigeladen werden (BFH, Urt. v. 23. November 1972 – VIII R 42/67, BStBl. II 1973, S. 198).

#### **4.4.2. 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, Urt. v.

13. Dezember 1989 – Rs. C-342/87) bzw. Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel (EuGH, Urt. 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).

#### **4.4.3. 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 außer Acht bleiben, 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.

#### **4.5. 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.

#### **4.6. Internationale Kooperation**

Es existieren keine Verfahrensvorschriften zur einvernehmlichen Regelung grenzüberschreitender Sachverhalte.

## **5. Reformvorschläge**

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 wurden die nachfolgenden Reformvorschläge erarbeitet.

Diese orientieren sich an den Anforderungen des Umsatzsteuerrechts, setzen teilweise auf bereits bestehende Instrumentarien des Verfahrensrechts auf und sollen die bestehende Lücke korrespondierender Steuerfestsetzungen schließen.

Die Reformvorschläge sehen die Implementierung eines speziellen Umsatzsteuerverfahrensrechts in § 23 UStG vor, der in den Abschnitt V des UStG: Besteuerung eingefügt werden sollte.

### **5.1. Grundsatz Neutralitätsprinzip – § 23 Abs. 1 UStG-E**

In § 23 Abs.1 UStG-E sollte als Grundsatz klargestellt werden, dass Umsatzsteuerfestsetzungen unter Achtung des Prinzips der Neutralität zu erfolgen haben. Die ausdrückliche Nennung des Prinzips der Neutralität der Umsatzsteuer als Gesetzeszweck hat zur Folge, dass im Falle einer erforderlichen Auslegung, diesem Prinzip als Leitlinie gefolgt werden kann.

### **5.2. Auskunftsverfahren – § 23 Abs. 2 UStG-E**

Die bestehenden Auskunftsverfahren sollten erweitert und unter Einfügung eines neuen § 23 Abs. 2 UStG-E den Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts angepasst werden.

#### **5.2.1. Ausgestaltung des Auskunftsverfahrens**

Die neu einzufügende Vorschrift des **§ 23 Abs. 2 UStG-E** 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 Antragsberechtigter sollte jeder in Betracht kommen, für dessen 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.

#### **5.2.2. 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.

### **5.3. Feststellungsverfahren – § 23 Abs. 3 UStG-E**

In einem neuen **§ 23 Abs. 3 UStG-E** sollte ein gesondertes Feststellungsverfahren für umsatzsteuerliche Besteuerungsgrundlagen eingeführt werden.

#### **5.3.1. Ausgestaltung im Einzelnen**

Ein neuer **§ 23 Abs. 3 UStG-E** 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 oder die Bestimmung des Steuerschuldners 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.“*

#### **5.3.2. 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 streitanfällig. 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.

### **5.4. Änderungsvorschrift – § 23 Abs. 4 UStG-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.

#### **5.4.1. Ausgestaltung der Änderungsvorschrift des § 23 Abs. 4 UStG-E**

Ein neuer **§ 23 Abs. 4 UStG-E** 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 dem 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.“*

#### **5.4.2. 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.

#### **5.5. Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung**

Die Möglichkeiten der Beiladung und Hinzuziehung sollten erweitert werden.

##### **5.5.1. Ausgestaltung im Einzelnen**

Die §§ 360 AO und 60 FGO sind dahingehend zu ändern bzw. in § 23 Abs. 5 UStG-E ist zu regeln, 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.

##### **5.5.2. Verringerung administrativen Aufwands**

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

#### **5.6. Umsetzung des in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Direktanspruchs**

Die Tatsache, dass die vorab vorgeschlagenen Regelungen einer Sicherstellung des Neutralitätsprinzips durch korrespondierende Steuerfestsetzungen bzw. ein entsprechendes Auskunftsverfahren mit Bindungswirkung noch nicht vorhanden sind, führt zu vielfacher Rückabwicklung nicht unionsrechtskonform erhobener Umsatzsteuer und infolgedessen auch zu vielfachen Leistungsstörungen in der Rückabwicklung.

Solche Leistungsstörungen in der Rückabwicklung können sich daraus ergeben, dass der Unternehmer, gegenüber dem der zivilrechtliche Anspruch auf Rückerstattung der überwälzten Umsatzsteuer besteht, insolvent ist oder sich auf zivilrechtliche Verjährung beruft. Letzteres wird vor allem dann der Fall sein, wenn dessen Umsatzsteuerveranlagung aufgrund steuerrechtlicher Festsetzungsverjährung nicht mehr geändert werden kann.

Um derartige Störungen der Rückabwicklung unionsrechtswidrig erhobener Umsatzsteuer zu vermeiden, muss dem wirtschaftlich belasteten Steuerpflichtigen – das wird vor allem der Leistungsempfänger sein –, dem der Vorsteuerabzug versagt wird, ein Direktanspruch gegenüber seinem Finanzamt auf Erstattung der unionsrechtswidrig erhobenen Umsatzsteuer gewährt werden. Gleichzeitig ist zu vermeiden, dass es durch eine doppelte Geltendmachung des Rückabwicklungsanspruchs zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Steuerpflichtigen kommt, und sei es nur in Höhe der Insolvenzquote. Dies kann durch eine entsprechende Abtretung des Rückabwicklungsanspruchs geschehen. Für eine entsprechende Regelung könnte § 27 Abs. 19 UStG als Leitlinie gelten.

Ein neuer **§ 23 Abs. 6 UStG-E** könnte lauten:

*„Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Umsatz beim Unternehmer der Umsatzsteuer in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe unterliegt und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so dass der Vorsteuerabzug aus diesem Grunde insoweit beim Leistungsempfänger versagt wird, so steht dem Leistungsempfänger insoweit ein Direktanspruch zu. Der Direktanspruch ist gegenüber der für den Vorsteuerabzug versagenden Finanzbehörde geltend zu machen. Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, der Finanzbehörde einen etwaigen Rückzahlungsanspruch gegenüber dem leistenden Unternehmer an Zahlungs statt abzutreten. Die Abtretung ist unabhängig davon wirksam, ob der Rückzahlungsanspruch einredebehaftet oder insolvenzverfangen ist.“*

### **5.7. 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, AEO 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 EUR zusteht und Steuer i. H. v. 0,00 EUR 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.

Zur Klarstellung dessen sollte eine entsprechende Ausnahme von der Verzinsung im § 233a Abs. 1 AO erfolgen:

Ergänzung im Absatz 1 Satz 2 des § 233a AO:

*„Dies gilt nicht ... sowie für die Festsetzung eines Unterschiedsbetrages i. S. von Absatz 3 bei der Umsatzsteuer soweit für eine den Unterschiedsbetrag verursachende Leistung gegen Entgelt entweder der Leistungsempfänger allgemein zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der leistende Unternehmer die als Vorsteuerbetrag geltend gemachte Umsatzsteuer an das für ihn zuständige Finanzamt entrichtet hat, oder der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, diesen Vorsteuerabzug jedoch nicht geltend gemacht hat.“*

### **5.8. 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 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (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 zu begrüßen.

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

### **5.9. 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](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr_de))

## **6. Fazit**

Das geltende Verfahrensrecht offenbart im Bereich der Umsatzsteuer Lücken und konterkariert damit die europarechtlich verankerte Neutralitätsgarantie der harmonisierten Umsatzsteuer. 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 dringend erforderlich die dargestellten Reformvorschläge aufzugreifen und das Neutralitätsprinzip auch verfahrensrechtlich auf feste Standbeine zu stellen.

## 7. Gesetzesvorschlag

Ergänzung des UStG um spezielle Umsatzsteuerverfahrensvorschriften:

### § 23 UStG-E Spezielles Umsatzsteuerverfahrensrecht

Entwurf § 23 UStG-E	Regelungszweck	Referenz
<p><b>(1) Grundsatz</b> Umsatzsteuerfestsetzungen erfolgen unter Achtung des Prinzips der Neutralität.</p>	<p>Ausdrückliche Nennung des Prinzips der Neutralität als Gesetzeszweck, so dass im Falle einer erforderlichen Auslegung, diesem Prinzip als Leitlinie gefolgt werden kann.</p>	
<p><b>(2) USt-Auskunft mit Bindungswirkung für alle an einem Leistungsaustausch Beteiligten</b> (Formulierung in Anlehnung an die Allgemeine verbindliche Auskunft; Bindungswirkung nicht nur für Antragsteller; Beteiligung der anderen Finanzbehörde/der übergeordneten Finanzbehörde)</p>	<p>Herbeiführung einer bindenden Entscheidung in Gestalt einer verbindlichen Auskunft im Vorfeld einer Transaktion zur Schaffung von Rechtssicherheit.</p>	<p><b>Beispiel 1</b> <b>Beispiel 2</b></p>
<p><b>(3) Gesonderte Feststellung umsatzsteuerlicher Besteuerungsgrundlagen</b> 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 Unternehmen und/oder von einer für die Festsetzung der Umsatzsteuer bei den am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen zuständigen Finanzbehörde unterschiedlich beurteilt werden (streitiger Sachverhalt). Ist der Sachverhalt nur zwischen zwei am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen 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.</p>	<p>Herbeiführung einer bindenden Entscheidung im Vorfeld einer Transaktion zur Schaffung von Rechtssicherheit.</p>	<p><b>Beispiel 5</b></p>



<p><b>(4) Änderung von Umsatzsteuerfestsetzungen</b>  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.</p>	<p>Schaffung einer Änderungsvorschrift zur Ermöglichung einer kongruenten Besteuerung bei mehreren Beteiligten bzw. wenn die Besteuerung in festsetzungsverjährten Zeiträumen betroffen ist.</p>	<p><b>Beispiel 1, Beispiel 2, Beispiel 3, Beispiel 4, Beispiel 7, Beispiel 8, Beispiel 9</b></p>
<p><b>(5) Beiladung/Hinzuziehung</b></p>	<p>Sicherstellung, dass der andere an einer Transaktion beteiligte Unternehmer und die für ihn zuständige Finanzbehörde an dem Auskunfts-, Festsetzungs-, Rechtsbehelfs-, FG-Verfahren in einer Weise beteiligt wird, dass die beiden Finanzbehörden einvernehmlich und kongruent die jeweilige Steuer festsetzen.</p>	<p><b>Beispiel 1, Beispiel 2, Beispiel 3, Beispiel 4, Beispiel 8, Beispiel 9</b></p>
<p><b>(6) Direktanspruch</b>  Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Umsatz beim Unternehmer der Umsatzsteuer in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe unterliegt und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, sodass der Vorsteuerabzug aus diesem Grunde beim Leistungsempfänger versagt wird, so steht dem Leistungsempfänger ein Direktanspruch zu. Der Direktanspruch ist gegenüber der für den Vorsteuerabzug versagenden Finanzbehörde geltend zu machen. Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, der Finanzbehörde einen etwaigen Rückzahlungsanspruch gegenüber dem leistenden Unternehmer an Zahlungsstatt abzutreten. Die Abtretung ist wirksam, insbesondere unabhängig davon, ob der Rückzahlungsanspruch einredebehaftet oder insolvenzverfangen ist.</p>	<p>Umsetzung des unionsrechtlichen Direktanspruchs bei gleichzeitiger Vermeidung einer Bereicherung durch eine (teilweise) doppelt Geltendmachung des Rückabwicklungsanspruchs durch den Betroffenen.</p>	<p><b>Beispiel 6</b></p>

Normierung einer Ausnahme von der Verzinsung im § 233a Abs. 1 AO:

Ergänzung § 233a Absatz 1 Satz 2 AO-E:

„Dies gilt nicht ... sowie für die Festsetzung eines Unterschiedsbetrages i. S. von Absatz 3 bei der Umsatzsteuer soweit für eine den Unterschiedsbetrag verursachende Leistung gegen Entgelt entweder der Leistungsempfänger allgemein zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der leistende Unternehmer die als Vorsteuerbetrag geltend gemachte Umsatzsteuer an das für ihn zuständige Finanzamt entrichtet hat, oder der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, diesen Vorsteuerabzug jedoch nicht geltend gemacht hat.“