

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

E-Mail

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Ka/Gs
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

15. Juni 2021

Vorschläge der BStBK zur Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts

Sehr geehrte Damen und Herren,

das derzeit geltende Steuerverfahrensrecht wird dem Prinzip der Neutralität der Umsatzsteuer als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug oftmals nicht gerecht. Zwar existiert es als theoretisches Prinzip aber in der Steuerfestsetzung findet es sich regelmäßig nicht wieder. Vielfach sieht sich die Unternehmerschaft großen Rechtsunsicherheiten ausgesetzt, die z. B. auf uneinheitlichen und sich widersprechenden rechtlichen Bewertungen der jeweiligen Finanzämter beruhen. Es bedarf daher aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer dringend einer Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts, um einerseits die steuerpflichtigen Unternehmer und deren Berater zu entlasten und andererseits den Bürokratieabbau auf Seiten der Finanzverwaltung weiter effektiv voranzutreiben.

In dem beigefügten Positionspapier wird zunächst die Problematik anhand von Beispielen aufgezeigt und der Status-Quo analysiert. Sodann werden konkrete Vorschläge für die Anpassung des Umsatzsteuerverfahrensrechts gemacht.

Wir freuen uns über einen vertieften Austausch zu der Thematik und stehen Ihnen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Oliver Glückselig
Referent

Anlage



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

14. Juni 2021



Inhaltsverzeichnis

1. Problemaufriss	3
1.1. Neutralität der Mehrwertsteuer	3
1.2. Korrespondierende Steuerfestsetzung	3
2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung.....	4
2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen.....	4
2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar	4
2.1.1.1. Unternehmensverkauf 1	4
2.1.1.2. Unternehmensverkauf 2.....	4
2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz.....	5
2.1.3. Regelbesteuerungsverfahren – Reverse-Charge Verfahren	5
2.1.4. Regelbesteuerungsverfahren – Vergütungsverfahren.....	6
2.2. Gefährdete Neutralität bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	6
2.2.1. Lieferungen.....	6
2.2.2. Dienstleistungen	6
3. Vorhandenes verfahrensrechtliches Instrumentarium.....	7
3.1. Auskünfte	7
3.2. Änderungsvorschriften	7
3.3. Zivilrechtliche Steuerklauseln	8
3.3.1. Beispiel: Geschäftsveräußerung.....	8
3.3.2. Beispiel: Allgemeine Nettoklausel	8
3.4. Bindungswirkung durch Beteiligung.....	9
3.4.1. Hinzuziehung/Beiladung	9
3.4.1.1. Steuer – Vorsteuer	9
3.4.1.2. Organträger – Organgesellschaft	9
3.5. Zwischenstaatliche Abkommen	10
3.6. Internationale Kooperation	10
4. Reformüberlegungen.....	10
4.1. Abschaffung der Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern	10
4.2. Auskunftsverfahren – § 89b-E AO.....	11
4.3. Feststellungsverfahren – § 1 Abs. 1b–E UStG	12
4.4. Änderungsvorschrift – § 174a-E AO	12
4.5. Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung	13
4.6. Verständigungsverfahren	14
4.7. Crossborder-Ruling	14
5. Fazit.....	15

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 unselbständigen 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 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.

Es sind keine Gründe erkennbar, die dagegensprechen, die Neutralität der Mehrwertsteuer auch verfahrensrechtlich zu garantieren.

2. Fallgruppen inkongruenter Besteuerung

Nachfolgend seien einige typische Sachverhalte angeführt, anhand derer das Problem beispielhaft dargestellt wird.

2.1. Gefährdete Neutralität – widerstreitende Steuerfestsetzungen

2.1.1. Steuerbar – nicht steuerbar

2.1.1.1. Unternehmensverkauf 1

Die Parteien gehen von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aus. Der Leistende stellt keine Steuer in Rechnung, meldet keine Steuer an und führt keine Steuer ab.

Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung zutreffend fest, dass die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht vorgelegen haben und setzt Steuer zzgl. Zinsen gegenüber dem Leistenden fest.

Es stellen sich folgende Fragen:

Kann der leistende Unternehmer die Steuer (= unselbständiger Bestandteil der zivilrechtlichen Gegenleistung) von seinem Vertragspartner verlangen?

Falls ja, hat dieser Anspruch auf Erteilung einer Rechnung?

Falls ja, kann er die Steuer als Vorsteuer abziehen?

Kann die Zinsbelastung (Sollzinsen beim Leistenden, keine Habenzinsen beim Leistungsempfänger) vermieden werden?

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

2.1.1.2. Unternehmensverkauf 2

Die Parteien gehen davon aus, dass die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung nicht vorliegen.

Der Leistende stellt Steuer in Rechnung, meldet diese an und führt sie ab. Der Leistungsempfänger macht den Vorsteuerabzug geltend.

Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung zutreffend fest, dass die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgelegen haben und versagt beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug.

Es stellen sich folgende Fragen:

Kann die Steuer für den leistenden Unternehmer geändert werden?

Einer Änderung ex tunc dürfte § 14c UStG entgegenstehen, sofern die betreffende Steuerfestsetzung nicht ohnehin bestandskräftig geworden ist.

Kann die Zinsbelastung (Sollzinsen beim Leistungsempfänger, keine Habenzinsen beim Leistungsempfänger) vermieden werden?

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

2.1.2. Regelsteuersatz – ermäßigter Steuersatz

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.

2.1.3. 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.

Irrtümlich (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 3 UStAE) gingen die Beteiligten davon aus, dass die Steuerschuld für die Lieferung auf den Besteller übergegangen ist.

Der Lieferer stellte seinem Abnehmer lediglich den Netto-Betrag unter Hinweis auf § 13b UStG in Rechnung. Der Abnehmer hat die Steuer angemeldet und den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Nach Jahren stellt die Betriebsprüfung zutreffend fest, dass die Lieferung dem Regelbesteuerungsverfahren unterliegt. Die Steuerfestsetzung beim Leistungsempfänger ist bestandskräftig.

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. Die Voraussetzungen eines Reihengeschäfts liegen vor. Es lässt sich nicht abschließend klären, wer den Transport veranlasst hat.

Das für A zuständige Finanzamt geht davon aus, dass die zweite Lieferung von B an C bewegt war, während die französische Finanzbehörde den Transport der ersten Lieferung von A an B zuordnet.

Beide Behörden gehen davon aus, dass die eigene Entscheidung zutreffend, die der jeweils anderen Behörde hingegen 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.

3. Vorhandenes verfahrensrechtliches Instrumentarium

Die Abgabenordnung hält ein Sortiment von Vorschriften bereit, anhand derer Sachverhalte zum einen im Vorhinein, ggf. unter Begründung von Vertrauensschutz, beurteilt werden können und zum anderen im Nachhinein geändert werden können.

Diese Vorschriften stellen die Gewährleistung des Neutralitätsprinzips durch korrespondierende Steuerfestsetzung indes nicht hinreichend sicher.

3.1. Auskünfte

Im Rahmen ihrer gesetzlichen Pflichten erteilen die Finanzbehörden Auskünfte. Dies erfolgt

- formlos (schriftlich/mündlich),
- förmlich (verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage, Anrufungsauskunft, unverbindliche Zollarifauskunft),
- individuell oder
- allgemein (Verfügungen, Erlasse, BMF-Schreiben).

Allerdings haben diese Auskünfte keine korrespondierende Wirkung. D. h. unabhängig von ihrer Bindungswirkung gelten sie nicht gleichermaßen für Leistenden und Leistungsempfänger.

Aus diesem Grunde ist es verfahrensrechtlich nicht ausgeschlossen, dass die für den Leistenden bzw. Leistungsempfänger jeweils zuständigen Behörden denselben Lebenssachverhalt unterschiedlich beurteilen oder unterschiedliche Auskünfte erteilen, was zu einer widerstreitenden Steuerfestsetzung führen kann.

Dies gilt insbesondere auch für die verbindliche Auskunft bzw. verbindliche Zusage. Diese entfaltet Bindungswirkung nur für den Adressaten der Auskunft und nicht etwa für sämtliche an einer Transaktion Beteiligte.

Eine Ausnahme bilden Verwaltungsanweisungen, haben sie doch den Zweck, die Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung sicherzustellen. Sie sind für die Verwaltung bindend, nicht jedoch für die Gerichte.

3.2. Änderungsvorschriften

Stellt sich heraus, dass die ursprünglich vorgenommene Steuerfestsetzung unrichtig ist, kann diese geändert werden, sofern der Anwendungsbereich einer der Änderungsvorschriften eröffnet ist.

Insbesondere die nachfolgenden Vorschriften ermöglichen die Änderung von Steuerbescheiden:

- § 164 AO Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung,
- § 165 AO Vorläufige Steuerfestsetzung,

- § 172 AO (schlichte) Änderung z. B. im Einspruchsverfahren,
- § 173 AO, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel,
- § 174 AO Änderung bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen,
- § 175 AO Änderung nach Grundlagenbescheid oder rückwirkendem Ereignis.

Diese Änderungsvorschriften sehen keine Korrespondenz zwischen der Steuerfestsetzung beim Leistenden und der Steuerfestsetzung beim Leistungsempfänger vor. Eine korrespondierende Steuerfestsetzung kann nur durch parallel geführte Verfahren sichergestellt werden. Häufig besteht jedoch zunächst kein erkennbarer Anlass, die Steuerfestsetzung offen zu halten.

Einen Sonderfall bildet die Vorschrift des § 174 AO, die Änderungen wegen widerstreitender Steuerfestsetzungen ermöglicht. Diese Vorschrift dient ausdrücklich der korrespondierenden Steuerfestsetzung. Ihre Tatbestandsvoraussetzungen sind jedoch im Bereich der Umsatzsteuer regelmäßig nicht erfüllt.

Das gilt weitgehend auch für die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (Grundlagenbescheid – Folgebescheid). Eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen findet für die Umsatzsteuer nur statt, wenn mehrere Unternehmer im Rahmen eines Gesamtobjekts Umsätze ausführen oder empfangen.

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. Dies gilt insbesondere auch für anfallende Zinsen.

3.4. Bindungswirkung durch Beteiligung

3.4.1. Hinzuziehung/Beiladung

Nach § 360 AO bzw. § 60 FGO kann die Finanzbehörde/das Finanzgericht von Amts wegen oder auf Antrag Andere hinzuziehen/beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden.

Stellt eine materiell-rechtliche Regelung eine Korrespondenz zwischen zwei Steuerpflichtigen her, kommt eine Beiladung nach § 60 FGO, aber auch eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 AO in Betracht (vgl. Brandis in T/K § 60 FGO Rdnr. 70). Eine derartige materiell-rechtliche Korrespondenz wurde bislang für Zwecke der AO bzw. FGO im Bereich der Umsatzsteuer nicht oder nur sehr zurückhaltend angenommen.

3.4.1.1. Steuer – Vorsteuer

An einer solchen Korrespondenz in diesem Sinne („gegenseitige Abhängigkeit“) fehlt es nach bisherigem Verständnis zu § 15 UStG (Vorsteuerabzug unabhängig davon, ob der Betrag tatsächlich geschuldet wurde), so dass bei einem Streit um eine Umsatzsteuerschuld im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bei dem Dritten eine Beiladung ausschied. Da aber der EuGH nun eine Abhängigkeit von Steuerschuld und Vorsteuer postuliert (EuGH 13. Dezember 1989, C-342/87 Genius Holding; EuGH 19. September 2000, C-454/98 Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel), ist – sowohl im Rechtsstreit des Leistenden als auch des Leistungsempfängers – eine Beiladung möglich. Korrespondenzen über die Grenze sind (bisher) nicht angesprochen (vgl. Brandis in T/K § 60 FGO Rdnr. 70).

3.4.1.2. Organträger – Organgesellschaft

Beantragt der Organträger die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen dahingehend, dass bei seiner Besteuerung die Umsätze und Leistungsbezüge der Organgesellschaft außer Ansatz bleiben, da die Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nicht erfüllt sind, kann die Organgesellschaft im finanzgerichtlichen Verfahren beigeladen werden. Eine Beiladung kommt nur dann nicht in Betracht, wenn die Interessen der Organgesellschaft durch

den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits eindeutig nicht berührt sein können (BFH 25. März 2014, Az. XI B 127/13, MwStR 2014, 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 (vgl. Brandis in T/K § 60 Rdnr. 12 m. w. N.).

3.5. Zwischenstaatliche Abkommen

Zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) existieren für den Bereich der Umsatzsteuer nicht. Zwar unterliegt ein Umsatz innerhalb der EU nur an einem Ort der Steuer, so dass eine Doppelbesteuerung, anders als bei den Ertragsteuern, systematisch ausgeschlossen ist.

Gleichwohl kommt es vor, dass das harmonisierte Recht in unterschiedlichen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt wird und zwei Staaten das Besteuerungsrecht jeweils für sich in Anspruch nehmen. Für diesen Fall fehlt es an zwischenstaatlichen Vereinbarungen, die regeln, auf welchem verfahrensrechtlichen Weg die „richtige“ korrespondierende Steuer für den Leistenden und den Leistungsempfänger festgesetzt wird.

3.6. Internationale Kooperation

Es existieren keine Verfahrensvorschriften zur einvernehmlichen Regelung grenzüberschreitender Sachverhalte.

4. Reformüberlegungen

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 seien die folgenden Reformüberlegungen angeführt. Sie setzen auf vorhandenen Regelungen auf und orientieren sich an den speziellen Anforderungen des Umsatzsteuerrechts.

4.1. Abschaffung der Vollverzinsung bei korrespondierenden Fehlern

Die Vollverzinsung soll den Liquiditätsvorteil ausgleichen, den derjenige hat, der Steuern spät zahlt bzw. zurückzahlt.

Wird Umsatzsteuer zu spät bezahlt, ist sie wie die Ertragsteuern grundsätzlich zu verzinsen.

Wird Umsatzsteuer nicht bezahlt und Vorsteuer nicht abgezogen, weil die Beteiligten irrtümlich und korrespondierend von einem nicht steuerbaren Vorgang ausgehen, so entsteht bei den beteiligten Unternehmern kein Liquiditätsvorteil und beim Fiskus kein Liquiditätsnachteil.

Eine rückwirkende Steuerfestsetzung zzgl. Zinsen bei der Versagung des Vorsteuerabzugs bis zum Besitz einer Rechnung wird dem Neutralitätsgebot nicht gerecht.

Wenn dem Fiskus saldiert eine Steuer in Höhe von 0,00 € zusteht und Steuer in Höhe von 0,00 € festgesetzt wurde 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. Weder die korrespondierende zutreffende Steuerfestsetzung noch die korrespondierende fehlerhafte Steuerfestsetzung führen zu einem Liquiditätsvorteil bzw. -nachteil, so dass für diese Fälle eine Verzinsung ausscheiden sollte.

4.2. Auskunftsverfahren – § 89b-E AO

Es wird angeregt, ausgehend von den bestehenden Regelungen zur Auskunftserteilung, ein Auskunftsverfahren wie folgt auszugestalten:

- Das Finanzamt hat auf Antrag eines an einem Umsatz Beteiligten eine Auskunft mit Bindungswirkung zu erteilen.
- Der Antrag
 - kann sowohl vor (verbindliche Auskunft)
 - als auch nach Sachverhaltsverwirklichung (verbindliche Zusage) gestellt werden.
- Antragsberechtigt ist jeder, für dessen Steuerfestsetzung die Beurteilung des Sachverhalts von Bedeutung ist.
- Der jeweils andere Beteiligte ist zum Verfahren hinzuzuziehen.
- Die für die Besteuerung des anderen Beteiligten zuständige Finanzbehörde ist zum Zwecke der Erzielung von Einvernehmen zu beteiligen.
- Für den Fall, dass Einvernehmen nicht hergestellt werden kann, ist dies festzustellen.
- In diesem Fall entscheidet das Finanzgericht.
- Die Auskunft des Finanzamtes bzw. die Entscheidung des Finanzgerichts hat Bindungswirkung für den Antragsteller, jeden Hinzugezogenen und das beteiligte Finanzamt des Hinzugezogenen.

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, da eine einmalige zeitnahe und abschließende Prüfung bei beiden Beteiligten im Ergebnis einen geringeren Aufwand erfordert, als nachgelagerte Prüfungen, Rechtsbehelfsverfahren etc., die bei für die Beteiligten zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander geführt werden. Darüber hinaus erfolgt diese vorgezogene Prüfung regelmäßig kooperativ mit dem Ziel der Erlangung von Rechtssicherheit und unter dem Eindruck eines allen Beteiligten präsenten Sachverhaltes.

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–E UStG

Es wird angeregt, ein gesondertes Feststellungsverfahren für umsatzsteuerrechtliche Besteuerungsgrundlagen wie folgt einzuführen:

- Umsatzsteuerrechtliche Besteuerungsgrundlagen i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 1a UStG sowie
- die Bestimmung des Steuerschuldners können
- 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 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. ...

Das Feststellungsverfahren bietet den Vorteil, dass für sämtliche an dem Leistungsaustausch Beteiligten Rechtssicherheit hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung entsteht und eine korrespondierende Besteuerung beim Leistenden und Leistungsempfänger sichergestellt wird.

Ein erhöhter administrativer Aufwand ist nicht zu befürchten, da das Feststellungsverfahren zum einen nur in den Fällen durchgeführt werden 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 auch gegenwärtig streitanfällig.

Ein vorgelagertes Feststellungsverfahren dürfte gegenüber einem mehrstufigen Klageverfahren mit verschiedenen Finanzämtern einen geringeren Aufwand sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzbehörden erfordern.

4.4. Änderungsvorschrift – § 174a-E AO

Es wird angeregt, eine Änderungsvorschrift in Anlehnung an § 174 AO zu schaffen, die eine korrespondierende Steuerfestsetzung bei Leistendem und Leistungsempfänger auf der Grundlage des Neutralitätsprinzips ermöglicht.

Führt eine

- andere rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts gegenüber derjenigen bei erstmaliger Steuerfestsetzung zu einer
- Änderung des Steuerbescheids (z. B. nach § 164 Abs. 2 AO, § 172 AO, § 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 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 Einvernehmen nicht hergestellt werden kann, ist dies festzustellen.
- In diesem Fall entscheidet das Finanzgericht.

Durch eine derartige Änderungsvorschrift wird eine korrespondierende Besteuerung beim Leistenden und Leistungsempfänger sichergestellt und eine widerstreitende Steuerfestsetzung vermieden. Zudem wird die Notwendigkeit, parallele Verfahren zur Sicherstellung einer korrespondierenden Steuerfestsetzung zu führen, beseitigt.

Ein erhöhter administrativer Aufwand ist 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 Beteiligte, ist zudem sichergestellt, dass die zuständigen Finanzbehörden vom selben Sachverhalt ausgehen.

4.5. Erweiterung der Möglichkeiten einer Beiladung/Hinzuziehung

Eine korrespondierende Besteuerung erfordert, dass ein Sachverhalt für alle Beteiligten einheitlich beurteilt wird, d. h., dass eine Entscheidung Bindungswirkung auch für den Steuerpflichtigen entfaltet, der das Verfahren nicht selbst führt.

Verfahrensrechtlich wird eine Erstreckung der Bindungswirkung durch Hinzuziehung bzw. Beiladung sichergestellt.

Es wird daher angeregt, die entsprechenden Vorschriften § 360 AO und § 60 FGO dahingehend zu ändern, dass von Amts wegen oder auf Antrag der an dem Umsatz Beteiligten, der andere Unternehmer hinzugezogen bzw. beigeladen wird, damit eine Entscheidung beiden beteiligten Unternehmen gegenüber einheitlich – korrespondierend – ergeht.

Des Weiteren wird angeregt zu regeln, dass auch Finanzbehörden hinzugezogen bzw. beigeladen werden können.

Ein erhöhter administrativer Aufwand ist nicht zu befürchten, da der Sachverhalt einmal für alle Beteiligten verbindlich entschieden wird und alle Beteiligten an die Entscheidung gebunden sind. Der jeweilige Sachverhalt ist lediglich einmal für alle Beteiligte zu beurteilen.

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 Artikel 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingerichtet, um die koordinierte Anwendung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie 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. Ggf. 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 EuGH in Erwägung gezogen werden.

Ein kürzlich ergangener Vorschlag der Kommission geht in diese Richtung: Die Europäische Kommission hat vorgeschlagen, dem Mehrwertsteuerausschuss zu ermöglichen, bezüglich der Interpretation bestimmter Themen des Mehrwertsteuerrechts verbindliche Entscheidungen zur Rechtsauffassung zu treffen. Der neu vorgeschlagene Artikel 397a der MwStSystRL führt die Themen auf, zu denen der Mehrwertsteuerausschuss verbindliche Entscheidungen treffen können soll und auch die Themen, deren Interpretation ausschließlich den Mitgliedstaaten vorbehalten ist. Die nun vorgeschlagene Änderung soll mehr Rechtssicherheit für europäische Unternehmen bringen.

Weitere Informationen hierzu unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_committee_proposal_0.pdf

4.7. Crossborder-Ruling

Zudem käme ein Verfahren nach dem Vorbild des EU-Modellversuchs eines so genannten „crossborder-ruling“ in Betracht. Dieser Modellversuch erlaubt Steuerpflichtigen vorab eine amtliche Auskunft („crossborder-ruling“) über die mehrwertsteuerliche Beurteilung von komplexen grenzüberschreitenden Transaktionen zu erhalten (Vorbescheid).

Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Transaktionen in zwei oder mehreren dieser teilnehmenden Mitgliedstaaten beabsichtigen, können diesbezüglich einen solchen Vorbescheid beantragen.

Der Steuerpflichtige, der einen Antrag auf einen grenzübergreifenden Vorbescheid einreicht, muss damit einverstanden sein, dass seine Angaben an die Steuerbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten weitergeleitet werden können. Konsultationen zwischen den zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten erfolgen nur auf ausdrückliches Verlangen des Steuerpflichtigen. Durch eine Konsultation wird zwar nicht gewährleistet, dass ein von den betroffenen Mitgliedstaaten vereinbarter Vorbescheid erteilt wird, ein solcher wird jedoch durch dieses Verfahren ermöglicht.

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

5. Fazit

Das geltende Verfahrensrecht erscheint im Hinblick auf die Gewährleistung des Neutralitätsprinzips der Umsatzsteuer bei der tatsächlichen Steuerfestsetzung lückenhaft.

Dem Neutralitätsprinzip widersprechende nicht korrespondierende Steuerfestsetzungen sind die Folge.

Die existierenden Normen bieten Ansatzpunkte zur Weiterentwicklung mit dem Ziel, diese Defizite zu beseitigen bzw. signifikant zu reduzieren.

Die dargestellten Vorschläge verstehen sich als Diskussionsgrundlage für eine Reform des Umsatzsteuerverfahrensrechts mit dem Ziel der verfahrensrechtlichen Garantie des Neutralitätsprinzips. Sind an dem Verfahren alle involvierten Parteien beteiligt, können auf diese Weise auch außergerichtliche Lösungen gefunden werden.