



LEUPHANA

Professional School

Masterarbeit

zur Erlangung des Grades LL.M.

zum Thema

**Die Neuregelung des § 13b UStG in Bezug auf die Bauleistungen und Gebäude-
reinigung und die Frage der Verfassungsmäßigkeit
des § 27 Abs. 19 S. 2 UStG in Bezug auf § 176 AO**

*„The revision of § 13b UStG in relation to the construction an Building cleaning and
the question of the constitutionality of § 27 (19) S. 2 UStG in terms of § 176 AO “*

Sommersemester 2015

Leuphana Professional School der Leuphana Universität Lüneburg

Master-Studiengang Corporate & Business Law

Erster Gutachter: Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Preißer

Zweiter Gutachter: RA/FA StR/ StB Matthias Bojarski

Eingereicht von:

Jan Hinnerk Zirkel

Matr.Nr.: 3010201

Waldring 16

21255 Wistedt

Lüneburg, den 26. Mai 2015

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Abkürzungsverzeichnis.....	II
1. Einleitung.....	1
2. Definitorischer Vorspann.....	4
3. Verlauf der Rechtslage und Rechtsprechung des § 13b UStG.....	7
3.1. Rechtslage bis zum 14.02.2014.....	7
3.2. Rechtslage vom 15.02.2014 bis 30.09.2014.....	9
3.3. Rechtslage und Anwendung des §13b UStG ab dem 01.10.2014.....	13
4. Problemfelder durch die Neuregelung des § 13b UStG und die Einführung des § 27 abs. 19 UStG.....	17
4.1. Übersicht über die Übergangsregelung des § 27 abs. 19 UStG.....	17
4.2. Vorgehen der Finanzverwaltung unter Anwendung des § 27 abs. 19 UStG und damit zusammenhängende Probleme.....	21
4.3. Prüfung eines möglichen Anspruchs des leistenden Unternehmers.....	31
5. Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG.....	40
5.1. Anwendbarkeit des § 176 AO.....	41
5.2. Frage der Schutzwürdigkeit des § 176 AO und wirksamen Einschränkung durch § 27 Abs. 19 S. 2 UStG.....	45
5.3. Handlungsempfehlungen für die Praxis und die beteiligten Vertragsparteien.....	54
6. Fazit/ Ausblick.....	56
7. Zusammenfassung.....	60
8. English Abstract.....	62
Literaturverzeichnis.....	IV
Abbildungsverzeichnis.....	VII
Eidesstattliche Erklärung	

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Anl.	Anlage
AO	Abgabenordnung
AEAO	Anwendungserlass zur AO
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
Ebd.	Ebenda
EStG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz

ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
i.H.v.	in Höhe von
i.R.d.	im Rahmen der
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
m.E.	meines Erachtens
Nr.	Nummer
o.g.	oben genannt
OFD	Oberfinanzdirektion
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannte
Stpfl.	Steuerpflichtige
TEUR	Tausend Euro
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
v.H.	von Hundert
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

Die deutschen Steuergesetze unterliegen einer ständigen Änderung aufgrund von nationaler Rechtsprechung oder Änderungen auch auf europäischer Ebene. Eine bedeutende und aktuell sehr stark diskutierte Änderung im Umsatzsteuerrecht ist die Änderung des § 13b UStG, die für den Sektor des Baugewerbes eine grundlegende und folgenreiche Änderung darstellt.

Hintergrund dieser Änderung des Umsatzsteuergesetzes ist die Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur Europäischen Union durch das Kroatienanpassungsgesetz (KroatienAnpG)¹. In dem KroatienAnpG sind erhebliche Änderungen für die Steuerschuldnerschaft von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen enthalten. Daneben wurden neue Regelungen für die Lieferung von Tablet-Computern und Spielekonsolen geschaffen sowie die Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen geregelt. Für das Thema der Arbeit liegt die Konzentration aber auf der Neuregelung zum Thema Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen und hier besonders bzw. ausschließlich auf den Neuregelungen für die Umsatzbesteuerung bei Bauleistungen.

Das KroatienAnpG, welches am 30.07.2014 verabschiedet wurde, stellt den Rahmen dar, indem die Neuregelungen in der Bundesrepublik eingeführt wurden. Auslöser jedoch für die Aufnahme der Änderungen des § 13b UStG in diesem Rahmen war mitunter ein Urteil des BFH vom 22.08.2013².

In diesem Urteil wurde die bisherige Verwaltungsauffassung zum Thema Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen komplett neu behandelt und neu geregelt. Die Folge war eine Flut von BMF-Schreiben, die eine neue Verwaltungsauffassung zu diesem Thema beinhaltete und die bisherige Vorgehensweise im Baugewerbe deutlich ändern sollte. Mit einher ging die Schaffung eines neuen Absatzes 19 im § 27 UStG³, welcher zum einen eine Übergangsvorschrift aber zum anderen eine neue und spezielle Änderungsvorschrift für rückwirkende Steuerfestsetzungen aus

¹ KroatienAnpG, BT-Drs. 18/1995

² BFH 22.08.2013 BStBl II 2014, 128

³ vgl. § 27 Abs. 19 UStG

dem UStG heraus darstellt. Für aktuelle Diskussionen in der Praxis und Literatur sorgt die Regelung des § 27 Abs. 19 S. 2 UStG, die den verfahrensrechtlichen Vertrauensschutz des § 176 AO aushebelt bzw. für nicht wirksam einstuft.⁴

Die nachfolgende Arbeit behandelt das Thema der Umsatzbesteuerung bei Bauleistungen und hier speziell den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger von sog. Bauleistungen. Es wird nach einem Einstieg in die Definitionen der wichtigen Begrifflichkeiten ein Überblick über die alte sowie neue Rechtslage gegeben und damit in das Thema des Überganges der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen eingeleitet. Anschließend wird die Neuregelung des § 27 Abs. 19 UStG näher betrachtet und auch die Vorgehensweise der Finanzverwaltung in der Steuerfestsetzung dargestellt. Im Abschluss wird die verfassungsrechtliche Prüfung der Neuregelung vorgenommen, um zu prüfen, ob die Aushebelung des Vertrauensschutzes und damit die Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG verfassungskonform möglich ist.

Zunächst soll aber die Grundregelung des § 13b UStG aufgezeigt werden. Schon in der Überschrift des § 13b UStG wird das Kernelement der Norm genannt. Es geht um die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers über die Umsatzsteuer. Geregelt sind also die Voraussetzungen für die Umkehr der Steuerschuld von dem Leistungserbringer, wie normal üblich im deutschen Umsatzsteuerrecht, hin zum Leistungsempfänger. Im Absatz 2 ist eine Aufzählung der Tatbestände, bei der die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats entsteht.⁵ Unter den Aufzählungen der Leistungen ist unter der Nr. 4 die Werklieferung und sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Ausgenommen ist explizit die Planungs- und Überwachungsleistung.⁶ Die Werkleistung an oder von Bauwerken ist das zentrale Element in dem § 13b UStG, in dieser Arbeit und in der Problematik, die in dieser Arbeit behandelt wird. Unter Abs. 5 wird näher auf die Umkehr der Steuerschuld eingegangen, welches aber in der Definition

⁴ vgl. § 27 Abs. 19 S. 2 UStG

⁵ vgl. § 13b Abs. 2 UStG

⁶ vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG

des leistenden Unternehmers im nächsten Abschnitt näher beschrieben wird. Der Inhalt des § 13b UStG zeigt aber deutlich, welche Notwendigkeit besteht, die Begriffe klar zu definieren, um Rechtsfolgen abzugrenzen und um die Steuerschuldumkehr rechtssicher anwenden zu können.

2. Definitiverischer Vorspann

Für das Verständnis der Normen aus dem UStG ist es entscheidend, vorweg die Begrifflichkeiten zu erläutern und zu definieren. Im Laufe der Arbeit wird sehr deutlich, weswegen eine genaue Definition der zentralen Begriffe wichtig ist, da diese, wie bereits erwähnt, ganz entscheidend für die Rechtsfolgen und deren Wirkungen sind. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Definitionen der Begrifflichkeiten nach aktuellem Recht getätigt sind und die heutige Auffassung der Finanzverwaltung widerspiegeln. Daher kann es bei den Rechtsauffassungen im Laufe der Arbeit zu anderen Interpretationen der Begrifflichkeiten durch die Finanzverwaltung kommen.

Zunächst sind die zentralen Begriffe der Regelung des § 13b UStG der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger. Eine Definition ist hier nicht so kompliziert, da es sich bei dem Leistungserbringer um den Unternehmer handelt, der eine Bauleistung erbringt, dies meistens in Form eines Handwerkerbetriebes. Bei dem Leistungsempfänger handelt es sich i.d.R. um einen Bauunternehmer oder Generalunternehmer, der diese Leistung empfängt und für ein Bauwerk nutzt.

Ein Generalunternehmer oder Bauunternehmer ist grundsätzlich ein Unternehmer, der ein Bauwerk errichtet. Besonders an der Errichtung des Bauwerkes ist dabei, dass dies auf fremden Grund und Boden geschieht. Im direkten Vergleich steht dazu der Bauträger. Der Bauträger tritt als Bauherr im eigenen Namen für eigene oder fremde Rechnung auf, um Bauvorhaben vorzubereiten oder durchzuführen und dafür Vermögenswerte, von Erwerbern oder Bewerbern um Erwerbs- oder Nutzungsrechte, verwendet.⁷

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Bauunternehmer und Bauträger liegt darin, dass der Bauträger auf eigenem Grund und Boden ein Bauwerk errichtet und dem Erwerber das Eigentum am fertigen Bauwerk mit dem Grundstück verschafft, während der Bauunternehmer lediglich das Bauwerk auf fremden Grundstück errichtet.

⁷ vgl. § 34c Abs. 1 Nr. 4 Bst. a GewO

Als einfaches Unterscheidungsmerkmal wird hier die einheitliche Leistung des Bau-trägers herangezogen.⁸

Wie mehrfach beschrieben ist die Leistung von oder an einem Bauwerk entschei-dend. Ein Bauwerk ist nach Verwaltungsauffassung ein weit auszulegender Begriff und umfasst nicht nur Gebäude, vielmehr alle mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende und aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellte Anlagen.⁹ Zudem können als Bauwerk auch Bauten gehören, die bewertungsrechtlich als Betriebsvorrichtungen einzuordnen sind.¹⁰

Damit zusammenhängend definiert sich der Begriff der Bauleistung. Der Begriff der Bauleistung orientiert sich grundsätzlich an den §§ 1 und 2 Baubetriebe-Verordnung, wonach Leistungen zu den Bauleistungen zählen, wenn sie im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden.¹¹ Dabei muss sich die Bauleistung unmittelbar auf die Substanz des Bauwerkes beziehen und eine Substanzveränderung desselben hervorbringen.¹² Zu einer Substanzveränderung zählen nach Verwaltungsauffassung eine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder eine Substanzerhaltung, welche die Erhaltungsaufwendungen explizit mit einschließt.¹³

Der § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG nutzt nicht die Bauleistung als reine Beschreibung der Leistung, sondern betitelt diese als Werklieferung. Es muss daher zunächst definiert werden, welche Leistungen als Werklieferungen eingestuft werden. Eine Werklieferung liegt dann vor, wenn eine einheitliche Leistung vorliegt, die durch Liefer- und Dienstleistungselementen besteht und dabei ein nicht dem Leistenden gehörender Gegenstand be- oder verarbeitet wird.¹⁴ Die Definition der Bauleistung wird für die Anwendung des § 13b UStG damit noch ergänzt oder auch eingeschränkt, indem es sich bei der Bauleistung um eine Werklieferung im Bereich der Bauleistung handeln muss.

Ein weiterer zentraler Begriff in der Regelung des § 13b UStG ist der des bauleisten-den Unternehmers. Nach § 13b Abs. 5 UStG muss es sich für die Umkehr der Steuer-

⁸ vgl. *Lippross*, MwStR 2013, 756, S.757

⁹ vgl. 13b.2 Abs. 1 UStAE

¹⁰ vgl. *Mößlang*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b, Rz. 34

¹¹ vgl. 13b.2 Abs.2 UStAE

¹² vgl. *Mößlang*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b, Rz. 34

¹³ vgl. 13b.2 Abs. 3 UStAE

¹⁴ vgl. *Lippross*, MwStR 2013, 756, S. 761

schuld bei dem Leistungsempfänger um einen bauleistenden Unternehmer handeln.¹⁵ Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein bauleistender Unternehmer, ein Unternehmer, der selbst Bauleistungen erbringt. Dabei stellt die Finanzverwaltung darauf ab, dass der bauleistende Unternehmer nachhaltig Bauleistungen erbringt.¹⁶ Eine Nachhaltigkeit liegt demnach vor, wenn der Anteil der Bauleistungen mindestens 10% des Weltumsatzes, also der Summe der im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze beträgt. Liegt der Umsatzanteil der Bauleistungen des Unternehmers unter der gegebenen Prozentgrenze, so ist er explizit nicht als bauleistender Unternehmer anzusehen und fällt nicht unter den Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG.¹⁷ Seit der Neuregelung des § 13b UStG als Folge des BFH-Urteils vom 22.08.2013¹⁸ ist von der Einstufung des Leistungsempfängers als bauleistender Unternehmer und damit zusammenhängend von dem Erbringen nachhaltiger Bauleistungen des Unternehmer auszugehen, wenn dieser eine Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1TG von seinem zuständigen Finanzamt erhalten hat.¹⁹ Auf die Vorgehensweise und das Bescheinigungsverfahren wird im Laufe der Arbeit näher eingegangen. Ebenso wird die Entwicklung der Definitionen und Auffassungen der Finanzverwaltung im weiteren Verlauf näher dargestellt, sodass die Begriffsbestimmungen in diesem Abschnitt als Einleitung und Vorbereitung für das Verständnis der Entwicklung des § 13b UStG einzustufen ist.

¹⁵ vgl. § 13b Abs. 5 S. 2 UStG

¹⁶ vgl. 13b.3 Abs. 1 S. 2 UStAE

¹⁷ vgl. 13b.3 Abs. 2 UStAE

¹⁸ BFH 22.08.2013, BStBl II 2014, 128

¹⁹ vgl. 13b.3 Abs. 3 UStAE

3. Verlauf der Rechtslage und Rechtsprechung des § 13b UStG

Für das Verständnis der Regelung des § 13b UStG ist es von großer Bedeutung die zeitliche Entwicklung der Norm zu kennen und die Rechtslage bis heute nachzuvollziehen. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger wurde in den letzten Jahren mehrfach angepasst bzw. hat sich die Auffassung der Finanzverwaltung im Hinblick auf die einzelnen Tatbestände des § 13b UStG verändert. Es ist daher nötig, die Rechtslage vor dem 14.02.2014, dem Tag der Anwendung der neuen Rechtsprechung des BFH, zu betrachten. Außerdem soll die Übergangsregelung bis zum 30.09.2014 näher betrachtet werden und in der heutigen Rechtslage, angewendet ab dem 01.10.2014 münden. Der Gesamtüberblick über die Entwicklung der Rechtsprechung sowie der Auffassung der Finanzverwaltung zu dem § 13b UStG ist ganz entscheidend für die heute angewendete Norm sowie die Frage einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Neuregelung in Bezug auf § 27 Abs. 19 UStG.

3.1. Rechtslage bis zum 14.02.2014

Den Ursprung hatte der § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG im Jahr 2004, genauer wurde er mit Wirkung zum 01.04.2004 durch das Haushaltbegleitgesetz (HBeglG) vom 29.12.2003²⁰ eingeführt.²¹

Der Gesetzeswortlaut des § 13b UStG a.F. ist mit der heutigen Fassung in den ersten Absätzen nahezu identisch. Der Unterschied besteht darin, dass die Bedingung für den Übergang der Steuerschuld war, dass der Leistungsempfänger Unternehmer sein musste, der selbst Leistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 S. 1 UStG erbringt.²² Damit war die Voraussetzung für den Leistungsempfänger, dass die Bauleistungen nachhaltig erbracht wurden. Diese Nachhaltigkeit wurde angenommen, wenn die Umsätze i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG mehr als 10 % der Summe der steuerbaren Umsätze betragen hat.²³ Ein weiteres Merkmal für die Nachhaltigkeit war für die Finanzver-

²⁰ vgl. Haushaltbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BStBl I 2003, 3076

²¹ vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S.680

²² vgl. BMF 31.03.2004, BStBl I 2004, 453

²³ vgl. BMF 31.03.2004, BStBl I 2004, 453, Rz 14

waltung die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG.²⁴ Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es bei der Umkehr der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht darauf an, ob dieser die empfangene Leistung unmittelbar für eine von ihm ausgeführte Leistung nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG verwendet.²⁵ Es wurde damit explizit auf den Status des Leistungsempfängers als bauleistender Unternehmer abgestellt.²⁶

Der Zweck der Norm lag damals in der Bekämpfung der Steuerausfälle im Baugewerbe. Durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft sollte die Umsatzsteuer durch den Bauleister abgeführt werden und damit auch erst der Vorsteuerabzug möglich sein. Eine ins Leere gehende Auszahlung der Vorsteuer an den Leistungsempfänger ohne Einnahme der Umsatzsteuer und die damit zusammenhängenden Steuerausfälle sollten damit vermieden werden.²⁷

Entscheidend an der damaligen Verwaltungsauffassung war die Tatsache, dass mit BMF-Schreiben vom 16.10.2009²⁸ sowie vom 11.03.2010²⁹ die Auffassung vertreten wurde, dass auch Bauträger unter die Anwendung des § 13b UStG fallen, da sie unter bestimmten Voraussetzungen Werklieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG erbringen.³⁰ Grundlegend für diese Auffassung war die Bewertung der Leistung der Bauträger als Werklieferung und damit Bauleistung, wenn der Kunde des Bauträgers bei Vertragsschluss noch Einfluss auf die Bauausführung und –gestaltung nehmen kann.³¹ Die Folge für die Auffassung der Finanzverwaltung war, dass die Bauträger unter bestimmten Voraussetzungen mit in den Geltungsbereich des § 13b Abs. 5 S. 2 UStG a.F. gehörten. Die neue Auffassung der Regelung sollte damit ab dem 01.10.2010 für die ab dem Zeitpunkt ausgeführten Umsätze gelten.³²

²⁴ vgl. BMF 31.03.2004, BStBl I 2004, 453, Rz 14

²⁵ vgl. ebd. Rz 15

²⁶ vgl. *Lippross*, MwStR 2013, 756, S. 759

²⁷ vgl. *Jansen*, UStB 2014, 714, S.714

²⁸ vgl. BStBl I 2009, 1298

²⁹ vgl. BStBl I 2010, S.254

³⁰ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 13, 912, S.913

³¹ vgl. *Lippross*, MwStR 2013, 756, S. 758

³² vgl. *Hammerl/ Fietz*, NWB 13, 912, S.913

Zu unterstreichen ist hier explizit die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG bei Bauleistungen auch auf die Bauträger angewendet wird.³³

Die Grenzen der Nachhaltigkeit des bauleistenden Unternehmers wurden durch das BMF-Schreiben vom 02.12.2004³⁴ sowie 16.10.2009³⁵ weiter angepasst. Hier wurde die Regelung der 10% der Umsätze als Ausschlussgrenze festgelegt, was zu Folge hatte, dass Unternehmer, die ihren Umsatzanteil von Bauleistungen unter dieser Grenze hatten, nicht als bauleistende Unternehmer galten.³⁶ Außerdem wurde der 10%-Anteil erweitert, indem dieser nicht mehr auf die steuerbaren Umsätze abzielt, sondern sich auf die Summe der steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze, also dem Weltumsatz, bemisst.³⁷

3.2. Rechtslage vom 15.02.2014 bis 30.09.2014

Durch die zahlreichen Rechtsunsicherheiten der Regelungen des § 13b UStG kam es folglich zu einer europarechtlichen Überprüfung des Regelungswerkes der Umkehr der Steuerschuld bei Bauleistungen. Rechtsunsicherheiten bestanden vor allem darin, dass für den Leistungserbringer schwer zu überprüfen war, inwieweit die Umsätze des Leistungsempfängers im Bereich Bauleistungen die Ausschlussgrenze von 10% des Weltumsatzes überstiegen. Außerdem konnte nur sehr schwer nachvollzogen werden, ob ein Bauträger eine Werklieferung ausführte und dessen Kunde noch Einfluss auf das Bauwerk nehmen konnte.

Für die Änderung der Rechtslage ab dem 15.02.2014 war ein Klageverfahren ursächlich, welches in einem Revisionsverfahren den BFH beschäftigte und den Streitpunkt in der Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG bei einem Bauträger als Grundlage hatte.³⁸ In diesem Zusammenhang hat der BFH den Sachverhalt dem EuGH zur Prüfung vorgelegt, inwieweit die Norm unionskonform sei und die Entscheidung des

³³ vgl. *Prätzler*, *MwStR* 2014, 680, S.680

³⁴ vgl. *BStBl I* 2004, 1129

³⁵ vgl. *BStBl I* 2009, 1298

³⁶ vgl. *BStBl I* 2004, 1129, Pkt. 2.1.1.

³⁷ vgl. *BStBl I* 2009, 1298, Abs. 3

³⁸ vgl. *Prätzler*, *MwStR* 2014, 680, S.680

BFH darauf aufbauend europarechtlich vereinbar wäre.³⁹ Der EuGH sollte die Frage beantworten, ob eine Beschränkung des § 13b Abs. 5 S. 2 UStG nur auf Bauleister als Leistungsempfänger mit dem Europarecht vereinbar ist.⁴⁰

Mit Urteil vom 13.12.2012⁴¹ hat der EuGH die Vereinbarkeit mit Europarecht bestätigt, allerdings mit dem Hinweis, dass der BFH bei seiner Entscheidung den Grundsatz der Rechtssicherheit beachten müsse.⁴²

Das Urteil des BFH vom 22.08.2013⁴³ hat die Begründung des EuGH in die Entscheidungsfindung mit aufgenommen und so hat der BFH ein Urteil gefällt, welches der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht nur widersprochen, vielmehr erheblichen Handlungsbedarf für den Gesetzgeber hervorgerufen hat.

Eine wichtige Aussage des BFH ist bezogen auf den bauleistenden Unternehmer. Demnach kommt es für den Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG bei dem Leistungsempfänger darauf an, dass dieser die empfangene Leistung für eine entsprechende unter den § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG fallende Ausgangsleistung verwendet.⁴⁴ Außerdem macht der BFH in seinem Urteil deutlich, dass die 10%-Grenze für die Einordnung der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen des Leistungsempfängers nicht entscheidend für die Einordnung des Leistungsempfängers sei. Dies macht der BFH daran fest, dass es selbst für den Leistungsempfänger schwierig sei, den Anteil der eigenen Bauleistungen am Weltumsatz festzumachen und daraus folgend für den Leistungserbringer nahezu ausgeschlossen ist, anhand der 10%-Grenze die Einordnung des Leistungsempfängers als bauleistender Unternehmer vorzunehmen.⁴⁵ Demnach kommt es auf den Anteil der vom Leistungsempfänger erbrachten Bauleistungen an seinem Weltumsatz nicht an.⁴⁶

Eine schwerwiegende Entscheidung trifft der BFH in Bezug auf die Beurteilung der Bauträger als Leistungsempfänger. Nach Auffassung des BFH erbringen Bauträger keine Werklieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, da sie eigene Grundstücke

³⁹ vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S.680

⁴⁰ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 13, 912, S. 913

⁴¹ vgl. EuGH v. 13.12.2012, C-395/11

⁴² vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S. 680

⁴³ BFH-Urteil v. 22.08.2013, V R 37/10, BStBl II 2014, 128

⁴⁴ vgl. *Jansen*, UStB 2014, 174, S.175

⁴⁵ vgl. BFH 22.08.2013, BStBl II 2014, 128, Rz.48/49

⁴⁶ vgl. *Jansen*, UStB 2014, 174, S.175

bebauen.⁴⁷ Da die Voraussetzung der Steuerschuldumkehr des § 13b UStG aber das Ausführen einer Werklieferung als Bauleistung darstellt, fällt der Bauträger nicht unter den Anwendungsbereich des § 13b UStG. Eine genaue Differenzierung nimmt der BFH in Rz. 51⁴⁸ vor, indem er die typischen Leistungen eines Bauträgers und eines Generalunternehmers gegenüber stellt. Demnach baut ein Generalunternehmer regelmäßig auf einem Grundstück seines Auftraggebers, wohingegen der Bauträger auf eigenem Grund und Boden baut und das fertige Haus mit Grundstück veräußert. Folglich erfüllt die Voraussetzung der Be- und Verarbeitung einer fremden Sache nur der Generalunternehmer, nicht aber der Bauträger. Nach Meinung des BFH kommt es dabei auch nicht darauf an, ob die Kunden des Bauträgers noch einen gewissen Einfluss auf die Gestaltung des Bauwerkes ausüben können.⁴⁹ Damit ist die Anwendung der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG auf Bauträger durch Rechtsprechung des BFH ausgeschlossen, da die Bauträger keine Werklieferung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG ausführen und somit keine bauleistenden Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 5 S. 2 UStG darstellen.

Damit zusammenhängend wurde auch das Dispositionsrecht der Vertragsparteien vom BFH verworfen. In Rz. 55 des Urteils weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass das Gesetz den Übergang der Steuerschuldnerschaft zur Sicherung des Steueranspruchs nicht zur Disposition der Parteien stellt.⁵⁰ Damit ist es für den Gesetzgeber unerheblich und unwirksam, wenn sich die Vertragsparteien über die Anwendung der Umkehr der Steuerschuld nach § 13b UStG einig waren und der § 13b UStG damit auch fehlerhaft angewendet wurde.

Insgesamt hat der BFH in seinem Urteil ganz deutlich eine mangelnde Rechtssicherheit des § 13b UStG angemahnt, da die Norm bzw. der Regelungsinhalt eine zuverlässige Beurteilung und Einordnung des Leistungsempfängers zulasse.⁵¹ Hieraus ist folglich auch der Handlungsbedarf für den Gesetzgeber zu erkennen.

Die Finanzverwaltung hat auf das BFH-Urteil mit einem BMF-Schreiben vom 05.02.2014⁵² reagiert und in diesem die Meinung des BFH umgesetzt und nahezu

⁴⁷ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 13, 912, S. 913

⁴⁸ vgl. BFH 22.08.2013, BStBl II 2014, 128, Rz. 51

⁴⁹ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 13, 912, S.914

⁵⁰ vgl. BFH 22.08.2013, BStBl II 2014, 128, Rz.55

⁵¹ vgl. *Jansen*, UStB 2014, 174, S.175

⁵² vgl. BMF-Schreiben v. 05.02.2014, BStBl I 2014, 233

übernommen. Die Anwendung der neuen Grundsätze der Finanzverwaltung, als Folge des BFH-Urteils vom 22.08.2013, soll ab dem 14.02.2014, dem Tag der Veröffentlichung des Urteils sowie des BMF-Schreibens im BStBl, gelten. Somit sind die neuen Regelungen für Umsätze ab dem 15.02.2014 anzuwenden.

Die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung decken sich nahezu mit den o.g. Ansichten des BFH. Demnach muss für die Anwendung der Umkehr der Steuerschuld eine unmittelbare Verwendung der Bauleistung des Leistungsempfängers vorliegen. Das bedeutet, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung auch für eine solche Bauleistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG verwenden muss.⁵³ Nach neuer Ansicht der Finanzverwaltung, ist die vorher geltende 10%-Ausschlussgrenze nicht mehr anzuwenden.⁵⁴

Der Nachweis des Leistungsempfängers als bauleistende Unternehmer anhand der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG kann nach Auffassung der Finanzverwaltung hinzugezogen werden jedoch mit der Einschränkung, dass die Bescheinigung lediglich ein Indiz für die Einordnung als Bauleister dient.⁵⁵ Wie bereits erläutert, schließt sich die Finanzverwaltung auch dem Wegfall der Nichtbeanstandungsregelung an. Demnach wurde die bisherige Verwaltungsregelung, nämlich das die Anwendung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG nicht beanstandet wurde, solange die Vertragsparteien an dem Vorgehen mit Einigkeit festgehalten haben, ebenfalls mit Anwendung des BMF-Schreibens aufgegeben.⁵⁶

Das BMF-Schreiben vom 05.02.2014 zeigt damit deutlich, dass die Finanzverwaltung dem Urteil des BFH vollständig gefolgt ist und die vorher durchaus andere Auffassung der Finanzverwaltung abgeändert wird. Die neuen Grundsätze und auch das neue Verständnis der Finanzverwaltung sollen ab dem 15.02.2014 gelten. Auf den Umgang mit den sog. Altfällen seitens der Finanzverwaltung wird im Laufe der Arbeit näher eingegangen, sodass in diesem Abschnitt die reine gesetzliche Lage sowie Auffassung der Finanzverwaltung seit dem 15.02.2014 dargestellt werden soll.

⁵³ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 13, 912, S.914

⁵⁴ vgl. BMF-Schreiben v. 05.02.2014, BStBl I 2014, 233, 1.a

⁵⁵ vgl. *Hammerl/ Fietz*, NWB 13, 912, S.915

⁵⁶ vgl. ebd.

3.3. Rechtslage und Anwendung des §13b UStG ab dem 01.10.2014

Durch das KroatienAnpG und der damit zusammenhängenden Neufassung oder Ergänzung des § 13b UStG zum 01.10.2014 hat sich die Verwaltungsauffassung bei der Anwendung des § 13b UStG und dessen einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen nochmals geändert. Durch die Umsetzung des KroatienAnpG bezieht sich neue Rechtsauslegung und Neufassung des § 13b UStG auf den Zeitraum ab dem 01.10.2014. Eine bedeutende Änderung parallel zum KroatienAnpG ist der § 27 Abs. 19 UStG, der speziell die Fälle abdecken und rechtssicher behandeln soll, die vor dem 15.02.2014 Leistungen nach § 13b UStG erbracht und fälschlicherweise die Regelung des § 13b UStG angewendet haben.⁵⁷ Auf die genaue Vorgehensweise unter Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG wird im Laufe der Arbeit näher eingegangen.

Mit BMF-Schreiben vom 31.07.2014⁵⁸ hat die Finanzverwaltung auf die Neuregelung des § 13b UStG reagiert und die damit aktuelle Rechtslage näher erläutert.

Bei der Auslegung vor dem BFH-Urteil vom 22.08.2013 hatte die Finanzverwaltung für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG auf den Status des Leistungsempfängers als bauleistender Unternehmer abgestellt. Demnach war dieser bauleistender Unternehmer, wenn er selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Die geforderte Nachhaltigkeit wurde angenommen, wenn der Umsatzanteil der Bauleistungen am Weltumsatz mindestens 10% betragen hat.⁵⁹ Nach dem Urteil des BFH stellte die Finanzverwaltung, wie auch vom BFH gefordert, auf die jeweilige Ausgangsleistung des Leistungsempfängers ab. Es war also für den Übergang der Steuerschuldnerschaft entscheidend, dass die empfangene Bauleistung auch für eine solche Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG verwendet wurde.⁶⁰ In der Neufassung des § 13b Abs. 5 S. 2 UStG wird nun aber wieder der Begriff der Nachhaltig genutzt und auch fest im Gesetz verankert. Hier heißt es in der aktuellsten Fassung, dass der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wenn er selbst als Unternehmer nachhaltig entsprechende Leistungen, also Bauleistungen erbringt. Unabhängig ist dabei, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2

⁵⁷ vgl. § 27 Abs. 19 S. 1 UStG

⁵⁸ BMF-Schreiben 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073

⁵⁹ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2688

⁶⁰ vgl. BMF-Schreiben v. 05.02.2014, BStBl I 2014, 233

Nr. 4 S. 1 UStG verwendet.⁶¹ Die damalige 10%-Grenze wurde hingegen nicht in das Gesetz aufgenommen, welches sich aber durch ein neu eingeführtes Bescheinigungsverfahren erübrigt.⁶² Die vom BFH geforderte Rechtssicherheit in Bezug auf die Anwendung des § 13b UStG wird durch § 13b Abs. 5 S. 2 2.Hs UStG Rechnung getragen. Hier wird die Nachhaltigkeit vorausgesetzt bzw. ist diese anzunehmen, wenn der Leistungsempfänger eine von seinem Finanzamt ausgestellte Bescheinigung erhalten hat, die bescheinigt, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Bauleistungen ausführt.⁶³

Die sog. USt 1 TG Bescheinigung⁶⁴ kann sowohl von Amts wegen, als auch auf Antrag des Leistungsempfängers von dessen zuständigen Finanzamt ausgestellt werden.⁶⁵ Dabei ist zu beachten, dass die Bescheinigung zum Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes ausgestellt sein muss und diese auf längstens drei Jahre befristet ist.⁶⁶ Die Voraussetzung für den Erhalt einer solchen Bescheinigung ist die Ausführung des Leistungsempfängers von nachhaltigen Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG, welche dem Finanzamt in geeigneter Form glaubhaft zu machen sind.⁶⁷ Der Nachweis der Nachhaltigkeit erfolgt wieder anhand der 10%-Grenze, abgestellt auf den Weltumsatz des Steuerpflichtigen. Hier kann aus Vereinfachungsgründen bei erstmaliger Ausstellung auf den abgelaufenen Besteuerungszeitraum des Stpfl. abgestellt werden, da für diesen Zeitraum dem Finanzamt Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder Umsatzsteuer-Jahreserklärungen vorliegen.⁶⁸ Die Gültigkeitsdauer beträgt, wie bereits dargestellt, längstens drei Jahre und kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden.⁶⁹ Damit wird der Gesetzgeber den Anspruch der Rechtssicherheit in diesem Punkt gerecht, da der Leistungserbringer damit sicher feststellen kann, ob es sich bei dem Leistungsempfänger um einen bauleistenden Unternehmer handelt. Ferner werden so rückwirkende Änderungen in dem Status des Leistungsempfängers ausgeschlossen. Die Rechtssicherheit wird nochmal untermauert, da die Stellung als bauleistender Unternehmer auch dann gilt, wenn die ent-

⁶¹ vgl. § 13b Abs. 5 S. 2 UStG n.F.

⁶² vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2689

⁶³ vgl. § 13b Abs. 5 S. 2 2. Hs. UStG

⁶⁴ siehe Abb. 1

⁶⁵ vgl. UStAE Abschn. 13b.3, Abs.3

⁶⁶ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2689

⁶⁷ vgl. UStAE, 13b.3, Abs.3, S.2

⁶⁸ vgl. UStAE, 13b.3, Abs.3, S.3

⁶⁹ vgl. UStAE 13b.3, Abs.4

sprechende Bescheinigung dem Leistungserbringer nicht vorgelegt wird.⁷⁰ Somit ist das Risiko des Leistungserbringers nicht mehr vorhanden, da dieser rechtssicher seine Leistung mit dem jeweils richtigen Umsatzsteuerausweis entsprechend abrechnen kann.

Im § 13b Abs. 5 UStG wurde ein weiterer Aspekt durch den Gesetzgeber fest normiert. Dies geschieht in Absatz 5 Satz 7, der die bereits genannte Nichtbeanstandungsregel nun gesetzlich festschreibt. Auch hier sah die Auffassung der Finanzverwaltung vor dem 01.10.2014 anders aus, da diese die Ansicht des BFH geteilt bzw. übernommen hatte, dass eine Vereinfachungsregel für den Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht zur Disposition der Vertragsparteien stehe.⁷¹ Durch den Satz 7 im Absatz 5 wurde nun auch hier eine gewisse Rechtssicherheit geschaffen, indem die Parteien an der angewandten Umkehr der Steuerschuldnerschaft festhalten können, solange übereinstimmend von einer Bauleistung ausgegangen wurde und dies nach objektiven Kriterien nicht zutreffend war.⁷² Diese nun normierte Nichtbeanstandungsregel ist aber an die objektiven Voraussetzungen geknüpft, sodass eine Anwendung bei Nichtvorliegen ausgeschlossen ist.⁷³ Außerdem wird hier nochmal unterstrichen, dass die Vereinfachungsregelung nicht anzuwenden ist, wenn bei der Umkehr der Steuerschuld unklar bleiben sollte, ob die Voraussetzungen hierfür in der Person der beteiligten Unternehmer erfüllt sind.⁷⁴ Damit schließt die Finanzverwaltung ein Festhalten der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Frage nach dem Status des Leistungsempfängers als Bauleister explizit aus. Eine Anwendung für einen Bauträger als Leistungsempfänger ist damit ausgeschlossen. Die Normierung und Aufnahme der Vereinfachungsregelung in das Gesetz ist grundsätzlich aber zu begrüßen, da der Gesetzgeber auch hier eine Rechtssicherheit für zweifelhafte Sachlagen für die Parteien herstellt.⁷⁵

Die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung bei der Anwendung des § 13b UStG bei Bauträgern als Leistungsempfänger, nämlich dass diese nicht unter den Anwendungsbereich fallen, ist nicht explizit im Gesetz erfasst oder neu geregelt. Dies ist

⁷⁰ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2689

⁷¹ vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S. 681

⁷² vgl. ebd.

⁷³ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2689

⁷⁴ vgl. UStAE 13b.8, Abs.2

⁷⁵ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2688, S.2690

soweit auch nachzuvollziehen, da die Auffassung dahingehend geändert wurde, dass ein Bauträger nicht unter die Anwendung des § 13b UStG fällt. Dies aber bereits, wie auch die Auffassung des BFH zeigt, allein schon deswegen, da ein Bauträger eigene Grundstücke bebaut und schon dadurch keine Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG erbringt. Mit dem Tatbestandsmerkmal des § 13b Abs. 5 S. 2 UStG i.V.m. Abs. 2 Nr. 4, der Erbringung des Leistungsempfängers von einer Werklieferung an Bauwerken, also einer Bauleistung, ist dies aber für die Anwendung des § 13b UStG zwingend erforderlich. Damit ist die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Bauträger nicht unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG fallen, hinreichend im Gesetz vertreten und entsprechend normiert.

4. Problemfelder durch die Neuregelung des § 13b UStG und die Einführung des § 27 Abs. 19 UStG

Wie bereits angekündigt soll in diesem Abschnitt der Arbeit die Übergangsregelung für die Änderung des § 13b UStG behandelt werden. Diese findet sich in dem § 27 Abs. 19 UStG, der mit Wirkung zum 01.08.2014 zur Anwendung kommt und alle Fälle behandeln soll, die Leistungen vor dem 15.02.2014 erbracht haben. Speziell sollen mit dieser Norm die Folgen für die Leistungserbringer geregelt werden, die an Leistungsempfänger eine Bauleistung vor dem 15.02.2014 unter Anwendung der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG ausgeführt haben. Es handelt sich nicht nur aber speziell um die Fälle, in denen an einen Bauträger geleistet wurde und dieser die von ihm gezahlte oder geschuldete Umsatzsteuer nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22.08.2013 nun vom Finanzamt zurückfordert.⁷⁶

Dabei soll zunächst ein Überblick über die Norm geschaffen werden, um anschließend das Vorgehen der Finanzverwaltung unter Anwendung dieser Übergangsregelung zu beleuchten. Als ein Kernelement des § 27 Abs. 19 UStG ist die Abtretung eines möglichen Nachforderungsanspruchs der Umsatzsteuer des Leistungserbringers zu beurteilen. Hier soll rechtlich, speziell zivilrechtlich geprüft werden, ob ein solcher Anspruch wirklich entstanden ist und eine Abtretung an das Finanzamt möglich ist.

4.1. Übersicht über die Übergangsregelung des § 27 Abs. 19 UStG

Durch die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG versucht der Gesetzgeber die sog. „Altfälle“⁷⁷ abzuwickeln und das, grundsätzlich im Vordergrund stehende Ziel zu erreichen, Steuerausfälle bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG zu vermeiden.

⁷⁶ vgl. *Langer*, DStR 2014, 1897, S. 1901

⁷⁷ vgl. *Lippross*, NWB 10 2015, 677, S.678

Die Finanzverwaltung hat mit einem BMF-Schreiben vom 31.07.2014⁷⁸ die Regelungen des § 27 Abs. 19 UStG und deren Anwendung beschrieben. Demnach greift dieser bei Fällen, in denen der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger bei einer vor dem 15.02.2014 erbrachten steuerpflichtigen Bauleistung davon ausgegangen sind, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet, sich diese Auffassung nach dem BFH-Urteil vom 22.08.2013 aber als unrichtig herausstellt. Weitere Voraussetzung ist, dass die beteiligten Unternehmer keinen Gebrauch von der Nichtbeanstandungsregelung machen und dass der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme geleistet hatte, Steuerschuldner nach § 13b UStG zu sein.⁷⁹ Der BMF führt weiter aus, dass in dem o.g. Fall gegen den leistenden Unternehmer die wirkende Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG für noch nicht festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume zu ändern ist. Außerdem stehe der beschriebenen Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer die Vertrauensschutzregelung nach § 176 AO nicht entgegen.⁸⁰

Die eben dargelegte Beschreibung des BMF wurde in der Form nicht vollständig in das Gesetz übernommen. Im § 27 Abs. 1 S. 1 UStG steht wörtlich: *„Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b auf eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner zu sein.“*⁸¹.

Auffallend an der Beschreibung des BMF und an der Normierung im Gesetz ist, dass die vom BMF erwähnte Nichtbeanstandungsregelung nicht im Gesetzestext des § 27 UStG aufgenommen ist. Wie bereits erwähnt hat die Finanzverwaltung die Anwendung der Nichtbeanstandungsregel bei der Frage nach der Person der beteiligten Unternehmer, also ob der Leistungsempfänger den Status des bauleistenden Unternehmers inne hat, ausgeschlossen. Das bedeutet m.E., dass bei einem Bauträger als Leistungsempfänger eine Nichtbeanstandungsregelung nicht gewollt ist. Die Unterschei-

⁷⁸ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073

⁷⁹ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073 Rz. 6

⁸⁰ vgl. ebd.

⁸¹ § 27 Abs. 19 S. 1 UStG

dung diesbezüglich in dem BMF-Schreiben vom 31.07.2014 und dem genauen Wortlaut des § 27 Abs. 1 S. 1 UStG untermauert diesen Eindruck auch vorerst. Eine Änderung der Steuerfestsetzung bei dem Leistungserbringer erfolgt nach dem Gesetz aber nur dann, soweit der Leistungsempfänger seinen Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt geltend macht. Damit wurde folglich faktisch die Anwendung einer Nichtbeanstandungsregelung auch für Bauträger generiert. Sollte nämlich der Bauträger nicht seinen Erstattungsanspruch geltend machen, bleibt die Steuerfestsetzung, wie sie auch vorher schon war, welches m.E. einer Nichtbeanstandungsregelung gleich kommt. Schon in diesem Punkt ist eine Inkonsequenz in der Gesetzgebung und der Auffassung der Finanzverwaltung zu erkennen. Außerdem bleibt dem Leistungserbringer im Bezug auf einen Bauträger als Leistungsempfänger der Aspekt der Rechtssicherheit verwehrt. Eine rechtssichere Vereinfachungsregelung auch für diese Fälle wäre m.E. zu begrüßen gewesen. Dies zeigt aber bereits deutlich, dass die Finanzverwaltung unter einem großen Druck steht, mögliche Steuerausfälle zu vermeiden und das Risiko diesbezüglich so gering wie möglich zu halten.

Der durchaus im Mittelpunkt stehende § 27 Abs. 19 S. 2 UStG schließt eine Anwendung der Vertrauensvorschrift des § 176 AO bei der Umsatzsteueränderung gegen den Leistungserbringer aus. Die Frage, inwieweit ein Ausschluss einer Vertrauensvorschrift in diesem Fall als rechtmäßig und verfassungskonform zu beurteilen ist, wird im Laufe der Arbeit in einem eigenen Abschnitt behandelt. Für die Bearbeitung in diesem Abschnitt wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass die Regelung unter Ausschluss des § 176 AO korrekt und verfassungskonform sei.

Der BMF hat die Regelungen des § 27 Abs. 19 UStG in dessen Schreiben vom 31.07.2014 weiter konkretisiert. So ist durch die Sätze drei und vier im Absatz 19 ein „Ersatz“ für die nicht anzuwendende Vertrauensvorschrift aus dem Verfahrensrecht eingefügt, der den Leistungserbringer vor einer nachträglichen Belastung des Finanzamtes schützen soll. Der § 27 Abs. 19 S. 3 UStG eröffnet dem Leistungserbringer die Möglichkeit durch Antrag, dem Finanzamt den ihm zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlichen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger abzutreten. Dies kann unter der Voraussetzung geschehen, dass die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen An-

spruchs mitwirkt.⁸² Der BMF ist der Auffassung, dass der Leistungserbringer die durch § 27 Abs. 19 S. 1 UStG gesetzlich entstandene und geschuldete Umsatzsteuer, berechnet auf das Netto-Entgelt, zivilrechtlich gegen den Leistungsempfänger gelten machen kann.⁸³ Die Abtretung der Umsatzsteuernachforderung erfolgt dann ebenfalls zivilrechtlich durch Angebot des Leistungserbringers und Annahme des zuständigen Finanzamtes. Die Verpflichtung des Leistungserbringers bei der Durchsetzung des Anspruchs mitzuwirken geht mit dem Angebot einher.⁸⁴ Laut BMF bezieht sich die Mitwirkungspflicht hierbei auf den Nachweis der Richtigkeit und den Bestand der abgetretenen Forderung sowie dessen Wirksamkeit.⁸⁵

Die Abtretung des Leistungserbringers wirkt gem. § 27 Abs. 19 S. 4 UStG an Zahlungs statt, wenn die Voraussetzungen in Nr. 1-4 erfüllt sind. Demnach muss der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige bzw. geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellen. Die getätigte Abtretung an das Finanzamt muss wirksam bleiben. Der Leistungserbringer hat dem Leistungsempfänger unverzüglich die Abtretung an das Finanzamt mitzuteilen und ihm den Hinweis zu geben, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat. Die letzte Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer seinen Mitwirkungspflichten nachkommt.⁸⁶ Der BMF macht in seinem Schreiben nochmal explizit deutlich, dass die beschriebene Abtretung an das Finanzamt an Zahlungs statt wirkt und damit zum Erlöschen des Umsatzsteueranspruchs gegen den leistenden Unternehmer nach § 47 AO führt.⁸⁷ Der Leistungserbringer ist somit nach Ansicht des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung durch die Abtretung vor dem Zugriff des Finanzamtes vorerst geschützt, was mit dem möglichen o.g. „Ersatz“ einer Vertrauensvorschrift für den leistenden Unternehmer beschrieben werden sollte.

Ein weiterer Schutzgedanke betrifft den Leistungserbringer im Bereich der Verzinsung. Demnach gilt der Antrag des Leistungsempfängers auf Erstattung der von ihm errichteten Umsatzsteuer als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 233a Abs. 2a AO. Das

⁸² vgl. § 27 Abs. 19 S. 3 UStG

⁸³ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz.7

⁸⁴ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz.7

⁸⁵ vgl. ebd.

⁸⁶ vgl. § 27 Abs. 19 S. 4 Nr.1-4 UStG

⁸⁷ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz.8

bedeutet, dass der Zinslauf der Nachzahlungszinsen der nachträglichen Umsatzsteuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, beginnt.⁸⁸ Der Schutz des leistenden Unternehmers geschieht in der Form, dass eine unangemessene Zinsbelastung des nachträglich in Anspruch genommenen Leistungserbringers durch die Finanzverwaltung vermieden wird.⁸⁹

4.2. Vorgehen der Finanzverwaltung unter Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG und damit zusammenhängende Probleme

Vorweg bleibt nochmal festzuhalten, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des § 27 Abs. 19 UStG das Grundziel verfolgt, durch die Änderung der Rechtsprechung und Neuregelung in Bezug auf die Steuerschuldumkehr durch § 13b UStG, Steuerausfälle in Milliardenhöhe zu vermeiden.⁹⁰ Die Intention des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung ist die Abwicklung der Fälle vor dem 15.02.2014, bei denen der Leistungsempfänger auf Grundlage der BFH Rechtsprechung die fälschlicherweise von ihm gezahlte Umsatzsteuer zurückfordert, ohne den Verlust der Umsatzsteuer aus den Geschäften und ohne den Leistungserbringer nachträglich zu belasten. Da es sich bei den Leistungserbringern in den meisten Fällen um kleine und mittelständische Handwerksbetriebe handeln dürfte, ist das Schutzinteresse dieser Leistungserbringer auch nachvollziehbar und zu begrüßen. Im nachfolgenden Abschnitt soll nun die Vorgehensweise des Finanzamtes bei der Abwicklung dieser besagten Fälle erläutert werden. Ebenso sollen aber auch die Problemfelder sowie offene Fragen der Rechtmäßigkeit, die durch dieses Vorgehen entstehen, aufgezeigt und mitunter die Handlungsmöglichkeiten der Parteien deutlich gemacht werden. Alle nachfolgend beschriebenen Fälle sind unter der Annahme zu beurteilen, dass die Aushebelung des Vertrauensschutzes durch den § 27 Abs. 19 S. 2 UStG mit dem Verfassungsrecht vereinbar sei. Eine derartige Prüfung und Beurteilung der Norm soll im weiteren Verlauf vorgenommen werden.

Durch den § 27 Abs. 19 S. 1 UStG hat der Gesetzgeber zusätzlich zu den Änderungsvorschriften der AO, wie den §§ 164 Abs. 2 und 172 ff. AO, eine weitere all-

⁸⁸ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz.16

⁸⁹ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 680

⁹⁰ vgl. *Widmann*, MwStR 2014, 495, S. 496

gemeingültige Änderungsvorschrift für speziell Umsatzsteuerbescheide und Steuerfestsetzungen der Umsatzsteuer eingeführt.⁹¹ Konnte die Finanzverwaltung bislang einen festgesetzten Steuerbescheid, so auch in der Umsatzsteuer, durch den meist angewandten § 164 Abs. 2 AO vornehmen, so kann ein Zugriff auf diese Steuerfestsetzung zukünftig auch unter Anwendung des § 27 Abs. 19 S. 1 UStG geschehen. Dabei ist bei der Regelung des § 27 UStG das Tatbestandsmerkmal der vorläufigen Festsetzung keine Voraussetzung, um die Steuerfestsetzung rückwirkend ändern zu können. Vielmehr muss die Voraussetzung vorliegen, dass der Leistungsempfänger seinen Umsatzsteuererstattungsanspruch gegen das Finanzamt geltend gemacht hat. Eine weitere Besonderheit daran ist die Tatsache, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung nach den Regelungen der AO immer und ausnahmslos dem hier geregelten Vertrauensschutz des § 176 AO unterliegt. Die Änderung der rückwirkenden Steuerfestsetzung nach § 27 UStG hingegen, schließt die Anwendung der Vertrauensschutzregelung explizit aus.⁹² Betrachtet man diese Vorgehensweise vor dem Hintergrund der Grundintention der Finanzverwaltung, nämlich jegliches Risiko des Steuerausfalles zu vermeiden, ist diese Regelung nachzuvollziehen. Durch den Ausschluss der Vertrauensvorschrift kann das Finanzamt ohne Hindernisse auf die Steuerschuldner durchgreifen. Einen normierten möglichen Schutz des Steuerschuldners gibt es folglich nicht.

Die Voraussetzung für die Anwendung des § 27 Abs. 19 S. 1 UStG ist das Vorliegen eines Antrages des Leistungsempfängers nach § 164 Abs. 2 AO auf Änderung der gegen ihn ergangenen Steuerfestsetzung sowie eines Antrags, der auf Grundlage des BFH-Urteils vom 22.08.2013 die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer fordert.⁹³ Außerdem betont die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben vom 31.07.2014, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in der Annahme entrichtet haben muss, der Steuerschuldner zu sein.⁹⁴ Der beiderseitige Irrtum der beteiligten Parteien über die Rechtslage ist grundsätzlich die Grundvoraussetzung für die Anwendung des § 27 UStG.⁹⁵

⁹¹ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 678

⁹² vgl. § 27 Abs. 19 S. 2 UStG

⁹³ vgl. § 27 Abs. 19 S. 1 2. Hs UStG

⁹⁴ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 9

⁹⁵ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 678

Grundsätzlich beginnt das Vorgehen mit dem Antrag des Leistungsempfängers auf Rückerstattung seiner gezahlten Umsatzsteuer. Das Finanzamt hat nun die dazugehörigen und entsprechenden Umsätze, die der Leistungsempfänger originär erhalten hat, zu ermitteln. Dazu, so der BMF, hat der Leistungsempfänger seinem zuständigen Finanzamt den Namen mit Anschrift und Steuernummer des leistenden Unternehmers mitzuteilen. Daneben muss der Leistungsempfänger Angaben zu dem Rechnungsdatum, der Rechnungsnummer, der Bezeichnung der erbrachten Bauleistung, dem Entgelt, dem Zeitpunkt der Zahlung sowie zu möglichen Teilzahlungen erbringen. Wichtige Auflage für den Leistungsempfänger seitens der Finanzverwaltung sind die Angaben zu der Zuordnung der bezogenen Bauleistung zu dem jeweiligen Ausgangsumsatz, um einen objektbezogenen Nachweis zu erlangen und auszuschließen, dass die empfangene Bauleistung nicht für eine selbst erbrachte Bauleistung genutzt wurde.⁹⁶ Die Angaben fallen laut Finanzverwaltung unter die Mitwirkungspflichten nach §§ 90,93 AO und werden für die nötige Zustimmung des Finanzamtes nach § 168 S. 2 AO herangezogen.⁹⁷ Aus der Praxis kann bereits deutlich festgestellt werden, dass die Finanzverwaltung diese Angaben des Leistungsempfängers als Druckmittel verwendet, um den Erstattungsantrag überhaupt erst zu bearbeiten und zu verfolgen. Da es im Verlauf der Arbeit auch um die prohibitive Wirkung des § 27 Abs. 19 UStG geht, sei an dieser Stelle genannt, dass viele Leistungsempfänger aufgrund dieses Druckmittels die Angaben an das Finanzamt geben und damit der Weg zu der Steueränderung bei dem leistenden Unternehmer eröffnet ist. Das Kernziel der Finanzverwaltung bleibt auch hier klar zu erkennen, nämlich die Belastung des Subunternehmers bzw. leistenden Unternehmers mit der Umsatzsteuer, um keinen Steuerausfall zu riskieren.⁹⁸ Dies wird auch explizit im BMF-Schreiben deutlich gemacht, da nach Auffassung der Finanzverwaltung der Leistungsempfänger darauf hingewiesen wird, dass seine getätigten Angaben zum Zweck der Besteuerung des Leistungserbringers gefordert werden.⁹⁹ Im Grunde ist die Vorgehensweise der Finanzverwaltung ein Viereck, denn das zuständige Finanzamt des Leistungsempfängers informiert umgehend nach dessen Erstattungsantrag das zuständige Finanzamt des leistenden Unternehmers über die erhaltenen Informationen und Tatsachen, die für die Steuerfestsetzung der Umsatzsteuer nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG nötig sind. Das für

⁹⁶ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 10

⁹⁷ vgl. *Langer*, DStR 2014, 1897, S. 1901

⁹⁸ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2690

⁹⁹ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 11

den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt hat folglich unverzüglich den Leistungserbringer darüber in Kenntnis zu setzen, dass der Leistungsempfänger auf Grundlage des BFH-Urteils vom 22.08.2013 die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer beantragt hat.¹⁰⁰ Genau dies ist der Moment des Zugriffs auf den leistenden Unternehmer als Steuerschuldner.

Der leistende Unternehmer wird darauf hin von seinem zuständigen Finanzamt auf das weitere Vorgehen hingewiesen. Dazu gehört die Information und Aufklärung, dass dieser nun Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist und eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG beabsichtigt wird. Gleichzeitig wird dem sodann „neuen“ Steuerschuldner die Möglichkeit eröffnet, seine Steuerschuld nach § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG durch die Abtretung seines zivilrechtlichen Forderungsanspruchs gegen den Leistungsempfänger an das Finanzamt seine Steuerschuld zu begleichen. Entscheidend ist hier auch wieder, dass die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der Leistungserbringer sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitzuwirken.¹⁰¹ Dabei betont die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben v. 31.07.2014 nochmal, dass die Abtretung des zivilrechtlichen Anspruchs nach § 27 Abs. 19 S. 3 UStG bereits vor einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 1 S. 1 UStG erfolgen sollte, um das Verfahren der Finanzverwaltung insgesamt zu beschleunigen.¹⁰² M.E. zeigt diese Aussage der Finanzverwaltung noch einmal die Brisanz, die mit diesem Vorgehen verbunden ist. Um jeglichen Steuerausfall durch rechtliche Einreden der Parteien oder aber Verjährungsfristen zu vermeiden, geht die Finanzverwaltung hier sehr schnell und verfahrensrechtlich unkompliziert gegen den Steuerschuldner vor.

Der letzte Schritt in dem „Viereck“ der Finanzverwaltung stellt die Rückmeldung unter den beiden jeweils zuständigen Finanzämtern dar. Die Entscheidung über den Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers soll nach Meinung der Finanzverwaltung solange zurückgestellt werden, bis eine wirksame Abtretung nach § 27 Abs. 19 S. 4 UStG vorliegt. Über diese hat das zuständige Finanzamt des leistenden Unternehmers dann das Finanzamt des Leistungsempfängers in Kenntnis zu setzen. Dieses

¹⁰⁰ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 13

¹⁰¹ vgl. ebd.

¹⁰² vgl. ebd. Rz. 14

kann dann die Aufrechnung gegen die Erstattung der Umsatzsteuer des Leistungsempfängers erklären. Diese Aufrechnung ist grundsätzlich nach den § 226 AO i.V.m. §§ 387-396 BGB ab der Fälligkeit des erworbenen zivilrechtlichen Anspruchs möglich.¹⁰³

Nach Meinung der Finanzverwaltung dient dieses Vorgehen der gerechten und rechtssicheren Einforderung der Umsatzsteuer. Durch die Verrechnung bzw. Aufrechnung ist die Einholung der Umsatzsteuer gesichert und der leistende Unternehmer vor einer akuten Belastung geschützt. Dadurch sollen sich die Interessen, die Schutzwürdigkeit des leistenden Handwerksbetriebes sowie die Gerechtigkeit der Steuerbelastung, unter der Norm des § 27 Abs. 19 UStG vereinen und auch vereinbaren lassen. Dennoch bleiben bei der Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG Problemfelder offen, die durch die Finanzverwaltung nicht oder noch nicht aufgegriffen wurden.

Ein erster Problemfall liegt dann vor, wenn die Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger noch nicht gezahlt wurde. Danach stellt der Leistungsempfänger trotzdem seinen Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013, was im Ergebnis aber nicht zu einer Erstattung, sondern vielmehr zu einer Verminderung seiner Steuerschuld führt.¹⁰⁴ Demnach hat der Leistungsempfänger keine Erstattung gefordert, was zu einer Nichtanwendung des § 27 Abs. 19 S.1 UStG führt. Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG besagt, dass die Steuerfestsetzung bei dem Leistungserbringer zu ändern ist, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung seiner zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer fordert.¹⁰⁵ Der Leistungsempfänger hat die Umsatzsteuer aber noch nicht entrichtet und fordert daher nur die Verminderung seiner Steuerschuld. Das hätte zur Folge, dass das Finanzamt die Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers nicht nach dem neu geschaffenen § 27 Abs. 19 S. 1 UStG ändern kann und die allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften des § 164 Abs. 2 AO anwenden muss.¹⁰⁶ Das hätte aber wiederum die Folge, dass die Vertrauensvorschrift des § 176 AO beachtet und angewendet werden muss. Ein, angenommen rechtskonformer, Ausschluss der Vertrau-

¹⁰³ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 15 u. 17

¹⁰⁴ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 678

¹⁰⁵ vgl. § 27 Abs. 19 S.1 UStG

¹⁰⁶ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 679

ensvorschrift des § 27 Abs. 19 S. 2 UStG ist nur bei der Anwendung der Änderung einer Steuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG möglich.¹⁰⁷ Damit wäre das Zugriffsrecht auf den Leistungserbringer durch das Finanzamt in diesem Fall m.E. verfahrensrechtlich gestört und würde nicht zu einer Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten einer der Vertragsparteien führen bzw. führen können.

Eine weitere Frage die sich stellt, ist die der Wirkung der neu eingeführten Norm. Demnach hat der § 27 Abs. 19 UStG nach Auffassung des Gesetzgebers eine prohibitive Wirkung, die den Leistungsempfänger vorbeugend davon abhalten soll, einen Antrag auf Erstattung seiner Umsatzsteuer bei seinem Finanzamt zu stellen. Dies macht die Finanzverwaltung daran deutlich, dass eine Rückforderung und folglich eine Erstattung sich, wirtschaftlich gesehen, neutral gestaltet, da sich der Erstattungsbetrag mit der abgetretenen zivilrechtlichen Forderung aufgerechnet zu keinem Mehr- oder Wenigerergebnis führt. Insofern kann der Leistungsempfänger den Antrag unterlassen, da sich dadurch kein Vorteil für ihn ergeben würde.¹⁰⁸

Ein weiterer Fall, dessen Behandlung für den Leistungsempfänger sehr interessant sein dürfte, ist der Fall, wenn der Leistungsempfänger selbst noch offene Forderungen gegen den leistenden Unternehmer hat. Dies können z.B. Forderungen aus Nacherbringung von Leistungen oder Forderungen aus Mängeln an dem Bauwerk sein. In dem Fall sollte der Leistungsempfänger die Erstattung der Umsatzsteuer beantragen, da das Finanzamt durch die Abtretung des Leistungserbringers eine Einrede behaftete Forderung i.S.d. § 404 BGB erhält, gegen die der Leistungsempfänger nach § 406 BGB mit seinen Gegenansprüchen aus den o.g. Forderungen aufrechnen kann.¹⁰⁹ Dies würde für die Finanzverwaltung ein nicht unerhebliches Risiko darstellen, da dieses nun als Vertragspartner dem Leistungsempfänger gegenüber tritt.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob das Finanzamt einer wirksamen Abtretung nach § 27 Abs. 19 S. 3 UStG ablehnen kann. Die Abtretung wird als einzelnes und abstraktes Verfügungsgeschäft gesehen.¹¹⁰ Dieses entsteht regelmäßig durch Angebot und Annahme. Wenn nun der leistende Unternehmer seine zivilrechtliche Forderung dem Finanzamt abtreten möchte und damit dem Finanzamt das An-

¹⁰⁷ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 679

¹⁰⁸ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 679

¹⁰⁹ vgl. ebd.

¹¹⁰ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 688

gebot macht, so muss das Finanzamt dieses durch Annahme auch annehmen. Wie bereits dargestellt ist dies aber eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes. Das bedeutet, wenn die zivilrechtliche Forderung gegen den Leistungsempfänger fraglich ist, weil dieser entweder Gegenansprüche hat oder sogar insolvent geworden ist, könnte das Finanzamt die Abtretung auch ausschlagen. Voraussetzung dabei ist natürlich immer, dass der abtretende Leistungserbringer von diesen beschriebenen Tatsachen nichts wissen kann, da er sonst gegen seine Mitwirkungspflichten nach § 27 Abs. 19 S. 3 UStG verstoßen würde. Wenn diese Freiheit dem Finanzamt aber uneingeschränkt zusteht, ist die Frage, inwieweit die Regelung der Abtretung wirklich einen Ersatz einer Vertrauensvorschrift i.S.d. § 176 AO ersetzen kann. Unter diesen Umständen würde das Risiko stetig bei dem leistenden Unternehmer bleiben und das Finanzamt könnte sich soz. die Forderungen, die sich „lohnen“ für die Abtretung herausuchen und folgende gegen den Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers aufrechnen. Die risikobehaftete Forderung kann das Finanzamt hingegen bei dem leistenden Unternehmer belassen und durch die Änderung der Steuerfestsetzung, diesen als Steuerschuldner in Anspruch nehmen. Hier stellt sich dann aber wiederum die Frage, ob die Finanzverwaltung in solch einem Fall die Änderung der Steuerfestsetzung trotzdem nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG durchführen kann. Diese Vorschrift impliziert m.E. die Möglichkeit einer wirksamen Abtretung und damit zusammenhängend die Befreiung der Steuerschuld des leistenden Unternehmers. Dies ist auch zwingend nötig, da die ersetzende Wirkung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO in den Sätzen 3 und 4 gesichert sein muss. Wird diese Abtretung nun nicht angenommen seitens des Finanzamtes, hat dies m.E. zur Folge, dass die Steuerfestsetzung nach den verfahrensrechtlichen Änderungsvorschriften vorgenommen werden müsste. Dies hätte nun wiederum zur Folge, dass der Vertrauensschutz des § 176 AO nicht ausgeschlossen ist und damit zur Anwendung kommt. Eine Änderung der Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers wäre damit m.E. wieder ausgeschlossen.

Eine weitere Frage in diesem Zusammenhang ist die Frage nach der Form einer Abtretungserklärung. Es gibt bislang keine amtlichen Vordrucke der Finanzverwaltung, die eine rechtssichere Abtretung der Umsatzsteuernachforderung des leistenden Unternehmers möglich machen. Es werden in der Praxis aber bereits Vordrucke der Finanzämter verwendet, nach denen der leistende Unternehmer versichern soll, dass keine Einwendungen oder Einreden gegen die Forderung bestehen und der Schuldner

die Forderung nicht durch Aufrechnung o.ä. tilgen kann.¹¹¹ Auch hier ist sehr fraglich, ob eine solche Versicherung des Leistungsempfängers durch das Finanzamt verlangt werden kann, denn auch hier fällt das Risiko bei Vorhandensein solcher Einreden oder Einwendungen wieder auf den leistenden Unternehmer zurück.¹¹² Diese Risikoverteilung bzw. Risikobelastung des Leistungsempfängers widerspricht jeglichem Konzept des § 27 Abs. 19 UStG. Dem leistenden Unternehmer wird durch die Norm der Vertrauensschutz nach § 176 versagt, da er durch die Abtretung eines zivilrechtlichen Anspruchs aus der Umsatzsteuernachforderung gegen den Leistungsempfänger die Möglichkeit bekommt, sich von der Steuerschuld zu befreien.¹¹³

Allein dieses Beispiel zeigt nochmal deutlich, dass die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG mit dem zusammenhängenden Ermessensspielraum der Finanzverwaltung ein erhebliches Potential für eine Ungleichbehandlung in sich trägt. Auch der Aspekt der Rechtssicherheit für den leistenden Unternehmer ist m.E. damit nicht hinreichend erfüllt, da dieser trotz Vertrauensschutzersatz des § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 ein erhebliches Risiko trägt.

Besonders wichtig in der Frage einer wirksamen Abtretung eines Anspruchs ist die Frage der Höhe des Anspruchs. In dem Fall des Vorgehens nach § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG und nach Meinung der Finanzverwaltung entsteht in dem Zeitpunkt des Erstattungsantrages des Leistungsempfängers, eine Änderung der Steuerfestsetzung bei dem leistenden Unternehmer. Diesem steht lt. Gesetzgeber ein Anspruch gegen den Leistungsempfänger i.H. der entstanden Umsatzsteuer zu. Laut BMF-Schreiben v. 31.07.2014 muss eine berechnete Rechnung gegen den Leistungsempfänger vorliegen, die einen offenen Umsatzsteuerausweis beinhaltet.¹¹⁴ Hierzu kann bei mehreren Leistungen auch eine Sammelrechnung geschrieben werden, was das Vorgehen der Rechnungskorrektur als solches Recht einfach gestalten lässt.¹¹⁵

Die Frage, die sich hier aber nun stellt, ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer und damit zusammenhängend die Höhe des möglicherweise entstandenen Anspruchs gegen den Leistungsempfänger. Die Finanzverwaltung vertritt offensichtlich die Auffassung, dass die Umsatzsteuer zusätzlich zum Netto-Entgelt der ursprüngli-

¹¹¹ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 688

¹¹² vgl. ebd.

¹¹³ vgl. ebd.

¹¹⁴ vgl. BMF-Schreiben v. 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz. 13

¹¹⁵ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 687

chen Rechnung berechnet wird und diese Umsatzsteuer dann den Anspruch gegen den Leistungsempfänger darstellt.¹¹⁶ Bei einer fehlenden vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien ist ein vereinbarter Kaufpreis aber immer ein Bruttopreis, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.¹¹⁷ Dies gelte grundsätzlich auch für die Anwendung unter Kaufleuten.¹¹⁸ Die fehlende vertragliche Regelung über ein Nettokaufpreis dürfte grundsätzlich die Regel sein bei der Anwendung der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG. Wenn auf der ursprünglichen Rechnung aber ein deutlicher Hinweis auf die Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG enthalten ist, so geht man bei der vereinbarten Vergütung von einem Netto-Entgelt aus.¹¹⁹ Gerade aber bei kleineren leistenden Unternehmen, wie es bei den Handwerkerbetrieben die Regel sein dürfte, ist davon auszugehen, dass es an den nötigen Regelungen zur Umsatzsteuer in den Rechnungen fehlen werde und dies folglich zu erheblichen Problemen führen wird bei der Geltendmachung eines zusätzlichen Anspruchs i.H. der vollen Umsatzsteuer.¹²⁰ Diesen Gedanken weiter ausgeführt, kann das Fehlen einer solchen Vereinbarung dazu führen, dass gar kein Anspruch gegen den Leistungsempfänger entstanden ist und somit kein Anspruch an das Finanzamt abgetreten werden kann.¹²¹

Grundsätzlich ist bei der Bearbeitung der alten und ggf. noch offenen Fälle auch die Verjährung zu beachten. Für die Verjährung sind die verfahrensrechtlichen Regelungen des § 169 AO zu beachten. Danach beträgt die Festsetzungsfrist für Umsatzsteuerfestsetzungen gem. § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Das bedeutet, dass als relevante Besteuerungszeiträume für die Änderung nach § 27 Abs. 19 UStG die Kalenderjahre 2010 bis 14. Februar 2014 in Betracht kommen und bei diesen Zeiträumen die Nacherhebung der Umsatzsteuer bei den leistenden Unternehmen erfolgen werden.¹²² Auch für den Leistungsempfänger sind die Festsetzungsfristen möglicherweise zu beachten. Regelmäßig werden Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durch das Finanzamt i.S.d. § 164 AO erlassen. Soweit Steuerfest-

¹¹⁶ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2692

¹¹⁷ vgl. *Langer*, DStR 2014, 1897, S. 1902

¹¹⁸ vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S.685

¹¹⁹ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 687

¹²⁰ vgl. *Prätzler*, MwStR 2014, 680, S.685

¹²¹ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2692

¹²² vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S.2691

setzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, können sie jederzeit gem. § 164 Abs. 2 AO geändert werden. Droht nun der Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 4 AO, weil die Festsetzungsfrist abzulaufen droht, so hat der Leistungsempfänger umgehend einen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO bei seinem zuständigen Finanzamt zu stellen, um den Erstattungsanspruch der Umsatzsteuer aufgrund der geänderten Rechtslage durchsetzen zu können.¹²³ Hier zeigt sich in der Praxis auch wieder das Bestreben der Finanzverwaltung danach, Steuerausfälle zu vermeiden, da die Finanzämter bei den Bauträgern deutlich verstärkt den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 3 S. 1 AO aufheben, um die Erstattungs- und Änderungsanträge zu umgehen bzw. denen mit der Festsetzung zuvor zu kommen.¹²⁴

Als Zwischenergebnis bleibt nun festzuhalten, dass mit der Regelung des § 27 Abs. 19 UStG durchaus eine Regelung für die Abwicklung bzw. Behandlung der Fälle vor dem 15.02.2014 geschaffen wurde. Diese Regelung wirft allerdings erhebliche und weiterführende rechtliche Fragen auf. Die durch den BFH angemahnte Rechtssicherheit wurde durch § 27 Abs. 19 UStG sicherlich nicht umgesetzt. Dafür ist in der Regelung zu sehr der Widerspruch zwischen Schutz des leistenden Unternehmers und der Risikobehaftung desselben bei der nachträglichen Steuerbelastung vorhanden und im Vordergrund. Außerdem kann die Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG zu erheblichen zivilrechtlichen Auseinandersetzungen zwischen dem Finanzamt und dem Leistungsempfänger sowie dem Leistungserbringer führen, da die Frage der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer in den meisten Fällen nicht explizit geklärt sein dürfte. Daneben ist auch die Frage der Einrede und Einwendung gegen eine mögliche Umsatzsteuernachforderung und das damit zusammenhängende Risiko für die Finanzverwaltung nicht zu unterschätzen.

Die Hauptfrage, die sich jedoch in der Vorgehensweise der Finanzverwaltung unter Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG nahezu aufdrängt, ist die grundsätzliche Frage, ob überhaupt ein Anspruch des leistenden Unternehmers auf eine Nachforderung der Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger entstanden ist. Eine weitere Frage, die noch abschließend in dieser Arbeit geprüft und beantwortet werden soll, bleibt die

¹²³ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 681

¹²⁴ vgl. ebd.

Frage der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des § 27 Abs. 19 S. 2 und die damit zusammenhängende Aushebelung der Vertrauensvorschrift des § 176 Abs. 2 AO.

4.3. Prüfung eines möglichen Anspruchs des leistenden Unternehmers

Entscheidend für die Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG und hier speziell für die Anwendung des § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG ist ein entstandener Anspruch des leistenden Unternehmers auf Nachforderung der Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger.

Da es sich bei dem Anspruch der Umsatzsteuernachforderung um einen zivilrechtlichen Anspruch handelt, muss im Zivilrecht erst einmal eine passende Anspruchsgrundlage gefunden werden.

Ein möglicher Anspruch des leistenden Unternehmers auf eine Umsatzsteuernachforderung gegen den Leistungsempfänger kann nur auf dem Wegfall der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB entstehen.¹²⁵ Der § 313 BGB ist im allgemeinen Teil des Schuldrechts einzuordnen und hier unter den Anpassungs- und Beendigungsregeln von Verträgen zu subsumieren.

In § 313 Abs. 1 BGB heißt es, dass eine Anpassung des Vertrags verlangt werden kann, wenn sich Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, nach Vertragsschluss schwerwiegend geändert haben und die Parteien den Vertrag unter den Voraussetzungen nicht oder nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten.

Für die Prüfung, ob der Anspruch des Leistungserbringers gegen den Leistungsempfänger entstanden ist, ist eine Subsumtion durchzuführen. Diese soll einer oberflächlichen rechtlichen Überprüfung dienen, die im Ergebnis aufzeigen soll, ob die Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG und die damit zusammenhängende Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs des leistenden Unternehmers an das Finanzamt im Grunde überhaupt möglich ist.

Die Vorfrage, die sich für die Prüfung des Anspruchs stellt ist damit der Obersatz.

¹²⁵ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 685

Der leistende Unternehmer könnte einen Anspruch auf Vertragsanpassung und damit zusammenhängend die Nachforderung der Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger aus § 313 Abs. 1 BGB haben. Dafür müsste der Anspruch entstanden sein.

Voraussetzung des § 313 Abs. 1 BGB ist das Vorliegen eines wirksamen Schuldverhältnisses. Bei den Parteien des Leistungserbringers und Leistungsempfängers ist grundsätzlich von einem vorliegenden wirksamen Schuldverhältnis in Form eines Werkvertrags oder auch Kaufvertrags auszugehen. Da es sich um alte Fälle handelt, ist das Rechtsgeschäft bereits beendet, womit auch die Prüfung eines wirksamen Kaufvertrags i.S.d. § 433 BGB oder eines Werkvertrags i.S.d. § 631 BGB vernachlässigt werden kann und ein wirksamer Vertrag in der o.g. Form vorausgesetzt wird.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 313 Abs. 1 BGB ist das Vorliegen eines Umstandes, der zur Grundlage des Vertrags gehört und sich nach Vertragsabschluss schwerwiegend geändert hat. Dieser Umstand müsste auch als Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB in Frage kommen. Geschäftsgrundlage sind bei Vertragsabschluss alle Umstände, die mindestens eine Partei bewusst oder auch unbewusst vorausgesetzt hat (tatsächliches Element), die für die Partei so entscheidend und wichtig waren, dass die Parteien den Vertrag nicht oder anders bei Kenntnislage der Sachlage abgeschlossen hätten (hypothetisches Element) und auf deren Berücksichtigung der Vertragspartner sich hätte einlassen müssen (normatives Element).¹²⁶ Entscheidend ist, dass der Geschäftswille der Vertragsparteien bei Vertragsschluss auf einen dieser Umstände basiert.

Fraglich ist, ob die Regelung bzw. Vereinbarung über den Umsatzsteuertatbestand eine solche wichtige Geschäftsgrundlage i.S.d. § 313 Abs. 1 BGB darstellt.

In den meisten Verträgen unter Anwendung der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG wird eine Regelung über den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu erwarten sein. Die Anwendung der Steuerschuldumkehr wird m.E. nach auch beiden Vertragsparteien regelmäßig bekannt sein und im Einvernehmen geschehen sein. Damit ist der Umstand der Einigung über den Übergang m.E. als hypothetisches Element einzustufen, da die Parteien bei Änderung dieses Umstandes den Vertrag anders abgeschlossen hätten. Ein hypothetisches Element ist grundsätz-

¹²⁶ vgl. *Führich*, Wirtschaftsprivatrecht, S.193

lich als wichtige Geschäftsgrundlage einzustufen. Nun muss beachtet werden, dass gerade im Steuerrecht gewissermaßen häufig Änderungen stattfinden und daher fraglich bleibt, ob ein Steuertatbestand als Geschäftsgrundlage eingeordnet werden kann. Nach h.M. ist dieses zu bejahen, soweit der Steuertatbestand und dessen steuerrechtlichen Folgen zu Vertragsinhalt der Parteien gemacht wurde und die Vereinbarung derer darauf beruht, dass die steuerrechtliche Situation und Regelung unverändert bleibt.¹²⁷

Bei dem Übergang der Steuerschuld von dem Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger ist der Tatbestand des Wechsels des Steuerschuldners m.E. ein Kernelement des Vertrags. Es steht nicht im Vordergrund, denn hier befindet sich unstrittig die Werklieferung oder beschriebene Bauleistung zwischen den Parteien, dennoch ist die Zahlung der durch die Leistung entstandene Umsatzsteuer ein wichtiger Bestandteil des Vertrags. Hinzu kommt, dass die Steuerschuld bei der Anwendung des § 13b UStG einen besonderen Tatbestand darstellt, da von der standardmäßigen Regelung der Steuerschuld abgewichen wird. Auch für die beteiligten Vertragsparteien ist es von großer Bedeutung, wer die entstandene Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss, da es im Baugewerbe und im Bereich von Bauleistungen häufig um größere Beträge gehen kann. Diese Tatsachen zeigen, dass der Steuertatbestand bei Verträgen unter der Anwendung des § 13b UStG einen wichtigen Umstand darstellt und somit als Geschäftsgrundlage nach § 313 Abs. 1 BGB einzuordnen ist.

Weiterhin müsste gem. § 313 Abs. 1 BGB eine schwerwiegende Veränderung der Geschäftsgrundlage vorliegen.

Hierfür muss die nachträglich eingetretene Veränderung unter eine der folgenden drei Fallgruppen fallen. Diese wäre eine Äquivalenzstörung, welche von äußeren Umständen beeinflusst wird, wie beispielsweise politische, wirtschaftliche oder naturtechnische Ereignisse, die eine gleichwertige Leistung und Gegenleistung nicht mehr garantieren können. Diese Störung ist auch mit dem Stichwort „höherer Gewalt“ zusammenzufassen. Als nächstes könnte es unter den beiderseitigen Irrtum fallen, d.h. dass die Vertragsparteien sich über die Vertragsgrundlage bzw. dessen Auswirkungen im Unklaren und Irrtum befanden.

¹²⁷ vgl. *Roth*, in Münchener Kommentar BGB, Band 2a, 4. Auflage, § 313 Rn. 180

Zuletzt kann es unter die Zweckstörung fallen, welches das Fehlen des vorausgesetzten Zweckes umfasst. Das heißt, dass der eigentliche Zweck des Vertrages nicht oder unter anderen Voraussetzungen eintreten wird.¹²⁸

Das Kernelement in allen drei Fallgruppen ist die Änderung der Geschäftsgrundlage, die nicht in den Risikobereich einer Vertragspartei fällt.

Wie bereits geprüft, stellt der Tatbestand der Umsatzsteuerschuld eine wichtige Grundlage des Vertrags dar. Damit ist hier nun zu prüfen, ob die Änderung der Steuerschuldnerschaft im Nachhinein unter eine der drei Fallgruppen zu subsumieren ist. Die Rechtslage bei Vertragsabschluss war die, dass der Bauträger bei empfangen einer Bauleistung durch einen z.B. Handwerker gem. § 13b UStG zum Steuerschuldner wurde und die Umsatzsteuer aus der Leistung an das Finanzamt zu leisten hatte. Mit Rechtsprechung vom BFH sowie der Änderung der Verwaltungsauffassung wurde dies geändert. Der Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger, welches die steuerliche Geschäftsgrundlage darstellt, wurde folglich nachträglich durch Rechtsprechung geändert. Fraglich bleibt, ob die nachträgliche Änderung eine schwerwiegende Änderung i.S.d. § 313 Abs. 1 BGB darstellt.

Die nachträgliche Änderung durch Rechtsprechung stellt m.E. nach eine Äquivalenzstörung dar. Durch äußere Umstände, wie hier das Urteil des BFH und die folgende geänderte Verwaltungsauffassung, hat sich der Tatbestand der Umsatzsteuerschuld wesentlich geändert. Dadurch, dass der Leistungsempfänger in Form des Bauträgers seine gezahlte Umsatzsteuer zurückfordert, wird der Leistungserbringer nachträglich zum Schuldner der Umsatzsteuer, ohne dass dieser die Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger erhalten hat. Voraussetzung des Wegfalls der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB ist das Vorhandensein einer Geschäftsgrundlage, die nicht in den Risikobereich einer einzelnen Vertragspartei fällt. Nun könnte man davon ausgehen, dass die nachträgliche Belastung des leistenden Unternehmers als Steuerschuldner allein in seinen Risikobereich fällt und die Anwendung des § 313 BGB damit ausgeschlossen wird. Bei einem Vertragsabschluss mit umsatzsteuerlicher Fragestellung liegt das Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung darin, dass die Leistung zuzüglich Umsatzsteuer abgerechnet wird und die Gegenleistung des Empfängers die Zahlung des Rechnungsbetrages zuzüglich der Umsatzsteuer beinhaltet. Bei der An-

¹²⁸ vgl. *Führich*, Wirtschaftsprivatrecht, S. 193

wendung des Reverse-Charge-Verfahrens des § 13b UStG ist dieses Gleichgewicht ebenfalls hergestellt, indem die Leistung netto abgerechnet wird und der Leistungsempfänger auf Grundlage der Netto-Rechnung die entstandene Umsatzsteuer selbst an das Finanzamt abführt. Liegt nun aber eine Netto-Rechnung vor und der Leistungsempfänger führt entsprechend § 13b UStG die entstandene Umsatzsteuer nicht ab, dies ist aufgrund neuer Rechtsprechung rechtlich korrekt und konform, so ist bei der Inanspruchnahme der Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers das Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung belastet. Dadurch, dass durch äußeren Einfluss die Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung keinen Bestand mehr hat, ist dieser Tatbestand unter die Fallgruppe der Äquivalenzstörung zu subsumieren. Damit ist folglich die Frage einer schwerwiegenden Änderung der Geschäftsgrundlage ebenfalls zu bejahen.

Im nächsten Schritt müsste gem. § 313 Abs. 1 BGB eine hypothetische Kausalität vorliegen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 313 Abs. 1 BGB, dass die Vertragsparteien den Vertrag nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten, wenn sie die Veränderung vorausgesehen hätten. Es muss also geprüft werden, ob die Vertragsparteien den Vertrag nicht oder anders abgeschlossen hätten, wäre die Veränderung des Tatbestands der Geschäftsgrundlage bekannt gewesen. Es handelt sich dabei um eine hypothetische Kausalität, da diese Prüfung des Tatbestandmerkmals nur angenommen werden kann und nicht explizit nachzuweisen ist. Der hergestellte Sachverhalt ist das Leistungsverhältnis zwischen dem leistenden Handwerker und dem Leistungsempfänger in Gestalt eines Bauträgers. Der Kern der Leistungsbeziehung ist die Bauleistung und die Anwendung des § 13b UStG für den Übergang der Steuerschuld. Aus dieser Annahme eines Sachverhalts wird m.E. nach sehr deutlich, dass eine hypothetische Kausalität vorliegt. Dieser Prüfungspunkt kann daher sehr kurz gehalten werden. Hätten die Vertragsparteien Kenntnis über die Änderung der Rechtsprechung in Bezug auf den Übergang der Umsatzsteuerschuld nach § 13b UStG gehabt, so hätten diese unstrittig den Vertrag anders gestaltet. Dies wäre in der Form gewesen, dass der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung zuzüglich Umsatzsteuer ausgestellt hätte und der Leistungsempfänger diese zusammen mit dem Rechnungsbetrag an den Leistungserbringer beglichen hätte. Damit wäre der leistende Unternehmer zweifelsfrei Steuerschuldner der Umsatzsteuer gewesen und hätte diese an das Finanzamt abgeführt. Da die erbrachte Leistung

unstrittig der Umsatzsteuer unterliegt, ist dieser Vorgang die einzige weitere rechtskonforme Möglichkeit neben dem Steuerschuldwechsel i.S.d. § 13b UStG und damit auch zweifelsfrei als hypothetische Kausalität anzunehmen. Damit ist deutlich, dass die Vertragsparteien den Vertrag mit Kenntnis der Änderung in Bezug auf die Umsatzsteuerschuld mit anderem Inhalt abgeschlossen hätten. Folglich ist auch das Vorliegen einer hypothetischen Kausalität gem. § 313 Abs. 1 BGB gegeben.

Als letztes Tatbestandsmerkmal müsste gem. § 313 Abs. 1 BGB das Festhalten am unveränderten Vertrag unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls einer Partei nicht zumutbar sein.

Hier ist zu prüfen, ob die Änderung der Geschäftsgrundlage so schwerwiegend ist, dass es mindestens einer Vertragspartei nicht zuzumuten ist, an dem bestehenden Vertrag festzuhalten. Aus dem hergestellten Sachverhalt geht die Risikobelastung nach der Änderung der Rechtslage vom 22.08.2013¹²⁹ auf den leistenden Unternehmer über, da dieser nachträglich zum Schuldner der Umsatzsteuer wird, ohne diese von dem Leistungsempfänger erhalten oder beglichen zu haben. Damit ist der leistende Unternehmer dahingehend ungleich beschwert, dass er die Umsatzsteuer abführen muss und diese von seinem Leistungsentgelt quasi abgezogen wird. Aufgrund der ausgestellten Netto-Rechnung unter Anwendung des § 13b UStG hat der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer weder ausgewiesen, noch dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellt. Es kann hier unter Abwägung der Interessen der Vertragsparteien festgestellt werden, dass diese nachträgliche Mehrbelastung des leistenden Unternehmers eine Ungleichbehandlung darstellt und den Geschäftswillen, nämlich die rechtmäßige Belastung einer Vertragspartei mit der Umsatzsteuer, der Parteien nicht bedient. Auch die gesetzliche oder vertragsmäßige Risikoverteilung des Rechtsgeschäfts wird hier überschritten, da es sich m.E. um eine über die normale Risikoverteilung und –belastung hinausgehende und einseitige Belastung einer Vertragspartei handelt. Damit ist einer Vertragspartei das Festhalten an dem unveränderten Vertrag gem. § 313 Abs. 1 BGB nicht zuzumuten.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Frage des Steuerschuldners der Umsatzsteuer einen wichtigen Umstand darstellt und nach h.M. als Geschäftsgrundlage i.S.d. § 313 BGB einzuordnen ist. Dieser hat sich nach Vertragsschluss außerdem

¹²⁹ vgl. BFH-Urteil v. 22.08.2013, BStBl II 2014, 128

schwerwiegend geändert und ist als Äquivalenzstörung einzuordnen. Die angenommene Kausalität zwischen der Störung und dem Vertragsabschluss mit anderem Inhalt bei Kenntnis der nachträglichen Änderung ist ebenfalls gegeben. Als Ergebnis kann einer Vertragspartei das Festhalten an dem bestehenden Vertrag nicht zugemutet werden, da eine Partei rechtlich unverhältnismäßig beschwert ist.

Damit ist der Anspruch des leistenden Unternehmers gegen den Leistungsempfänger auf Anpassung des Vertrages gem. § 313 Abs. 1 BGB entstanden. Damit zusammenhängend ist der Anspruch auf die Nachforderung der entstandenen Umsatzsteuer des leistenden Unternehmers gegen den Leistungsempfänger ebenfalls entstanden.

Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob der Anspruch untergegangen sein könnte. Für den Untergang des Anspruchs ist zunächst die Verjährung zu prüfen. Die Verjährungsfrist des Nachforderungsanspruchs bzw. des Anspruchs auf Anpassung des Vertrages nach § 313 BGB unterliegt den allgemeinen Regelungen zu der Verjährung und ist als solche als regelmäßige Verjährungsfrist gem. § 195 BGB einzuordnen. Danach beträgt die Verjährungsfrist drei Jahre. Fraglich bleibt, wann die Verjährungsfrist beginnt. Gem. § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB beginnt die regelmäßige Verjährungsfrist grundsätzlich mit dem Schluss des Jahres, in dem der Gläubiger von den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt hat oder erlangen müsste. Die Vertragsparteien konnten von den Anspruch begründenden Umständen erst am 22.08.2013 Kenntnis erlangen, da das Urteil des BFH und die damit zusammenhängende Änderung und der Wegfall der Geschäftsgrundlage die anspruchrelevante Tatsache darstellt. Demnach beginnt die Verjährungsfrist gem. § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB für den Nachforderungsanspruch der Umsatzsteuer bzw. den Anspruch auf Nachbesserung des Vertrags erst mit Ablauf des Jahres 2013 und endet folglich mit dem Ablauf des Kalenderjahres 2016. Für sämtliche Ansprüche, um die es hier gehen kann, ist eine Verjährung demnach noch nicht eingetreten. M.E. kann der Beginn der Verjährungsfrist sogar erweitert werden, da die Vertragsparteien von dem Rückwechsel der Steuerschuldnerschaft erst in dem Moment Kenntnis erlangen, wenn der Leistungsempfänger die bereits abgeführte Umsatzsteuer von dem Finanzamt zurückfordert. Würde dieser die Rückforderung nicht verlangen, würde die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt bleiben und der Steueranspruch wäre nach §§ 47,48 AO erloschen. Von dem Hintergrund kann m.E. auch davon ausgegangen werden, dass allein die Rückforderung den Anspruch begründet.

denden Umstand darstellt und somit die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Rückforderung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger geltend gemacht wird. Da diese Ansicht den Beginn der Verjährungsfrist nur verlängert, ist dies nicht weiter und näher zu überprüfen.

Folglich ist der oben geprüfte Anspruch nicht untergegangen und ohne weitere Prüfung angenommen, auch durchsetzbar. Zu beachten gilt, dass die Prüfung grundsätzlich unter Annahme vollzogen wurde, dass der § 27 Abs. 19 UStG verfassungskonform ist. Sollte dieses aus dem letzten Prüfungsschritt dieser Arbeit als nicht zutreffend hervorgehen, hätte dies folglich auch Auswirkungen auf den Bestand des o.g. Anspruchs.

Nach der soeben durchgeführten Prüfung des Anspruchs ist aber vorerst das Ergebnis, dass der leistende Unternehmer zivilrechtlich einen Anspruch auf Anpassung des Vertrages nach § 313 Abs. 1 2. Hs. BGB gegen den Leistungsempfänger auf Grundlage des Wegfalls der Geschäftsgrundlage hat. In diesem bestimmten Fall und der Frage der Umsatzsteuerschuld heißt dies, dass der leistende Unternehmer, der nachträglich zum Steuerschuldner geworden ist, einen zivilrechtlichen Anspruch gegen den Leistungsempfänger auf Zahlung der entstandenen Umsatzsteuer hat. Der Zweck des § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG ist damit erfüllt und durch die Finanzverwaltung richtigerweise anzuwenden.

Um den Anspruch entsprechend durchsetzen zu können, muss der leistende Unternehmer eine berichtigte Rechnung an den Leistungsempfänger ausstellen, in der die Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Ist dies geschehen, so kann der leistende Unternehmer entsprechend § 27 Abs. 19 UStG seinen Anspruch gegen den Leistungsempfänger wirksam an das Finanzamt abtreten und sich möglicherweise so von der Zahlungspflicht der Umsatzsteuer befreien.

Kritisch bleibt jedoch die Frage der Bemessungsgrundlage zu beurteilen, auf die an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden soll. Wie aber bereits erläutert, ist im deutschen Recht davon auszugehen, dass eine Kaufpreisabrede grundsätzlich eine Bruttopreisvereinbarung darstellt.¹³⁰ M.E. bietet die Frage der Höhe der Umsatzsteuer in diesen zivilrechtlichen Auseinandersetzungen noch ein erhöhtes Konfliktpoten-

¹³⁰ vgl. *Prätzler*, *MwStR* 2014, 680, S. 685

zial, welches das Vorgehen der Finanzverwaltung unter Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG und speziell der Abtretung der Nachforderungsansprüchen dennoch erschweren wird.

Abschließend kann aber festgestellt werden, dass die Neuregelung durch den § 27 Abs. 19 UStG in Bezug auf den Anspruch zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger aus zivilrechtlicher Sicht soweit nicht zu beanstanden ist. Damit ist die grundsätzliche Regelungsentention des Gesetzgebers in § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG nachzuvollziehen und rechtlich korrekt, da die fragliche Entstehung eines Anspruchs gegeben ist.

5. Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG

Nachdem die zivilrechtliche Überprüfung der neuen Vorgehensweise der Finanzverwaltung in Form des § 27 Abs. 19 UStG positiv ausgefallen ist und soweit nicht zu beanstanden ist, drängt sich die deutlich wichtigere Frage der Verfassungsmäßigkeit auf. Entscheidendes Tatbestandsmerkmal des § 27 Abs. 19 UStG ist die Aushebelung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO durch den Satz 2, der explizit die Anwendung der allgemeinen Vertrauensschutzvorschrift der Abgabenordnung ausschließt.¹³¹

Durch die neue Verwaltungsauffassung als Folge der Rechtsprechung des BFH vom 22.08.2013 wurde durch den Gesetzgeber der § 27 Abs. 19 UStG geschaffen. Die Absicht hinter der Regelung ist die Erfassung der Altfälle vor dem BFH-Urteil bzw. vor dem 15.02.2014 und die Vermeidung von Steuerausfällen in der Umsatzsteuer. Die Gefahr durch die neue Rechtsprechung ist, dass die nach neuer Verwaltungsauffassung fälschlicherweise zu Steuerschuldner gewordenen Leistungsempfänger in Form von Bauträgern die abgeführte Umsatzsteuer auf Grundlage des BFH-Urteils vom Finanzamt zurückfordern und die leistenden Unternehmer von Bauleistungen nicht in Anspruch genommen werden können. Die Folge dessen wären erhebliche Steuerausfälle für den Fiskus. Das Kernelement in der neuen Regelung, um überhaupt an den leistenden Unternehmer als nachträglichen Steuerschuldner heranzukommen, ist dabei der Ausschluss des Vertrauensschutzes, welches durch den Satz 2 umgesetzt wurde. Äußerst fraglich bleibt dabei aber, ob dieser Ausschluss der Vertrauensvorschrift mit dem Verfassungsrecht konform ist. In der Folge steht damit auch die Frage im Vordergrund, ob das Vorgehen der Finanzverwaltung generell verfassungskonform ist oder ob die Regelung für die Altfälle im Grunde nochmal neu geregelt und überarbeitet werden muss.

Im folgenden Teil der Arbeit soll nun abschließend die Frage der Verfassungsmäßigkeit geprüft werden. Dafür soll vorweg die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 176 AO auf die vorliegenden Fälle geprüft werden. Im Vordergrund steht die Frage, ob für den leistenden Unternehmer überhaupt schutzwürdiges Vertrauen und damit Ver-

¹³¹ vgl. § 27 Abs. 19 S. 2 UStG

trauensschutz nach § 176 AO entstanden ist. Anschließend ist die Schutzwürdigkeit des § 176 AO zu untersuchen sowie soll die Rückwirkung dieser Gesetzgebung näher betrachtet werden. Hier soll die Frage geklärt werden, ob der § 176 AO zwingend verfassungsmäßig geschützt werden muss und ob § 27 Abs. 19 S. 2 UStG diese Schutznorm wirksam einschränken kann.

Im Ergebnis sollen dann daran Handlungsempfehlungen für die Praxis und die beteiligten Parteien abgeleitet werden.

5.1. Anwendbarkeit des § 176 AO

Grundlegend ist die Frage zu beantworten, ob die Schutzvorschrift des § 176 AO überhaupt in den vorliegenden Fallbeispielen zur Anwendung kommt. Um eine verfassungsmäßige Überprüfung des § 27 Abs. 19 UStG und hier speziell die Aushebelung des § 176 AO durchführen zu können, ist die entscheidende Frage, ob die Vertrauensvorschrift im Grunde für den leistenden Unternehmer anzuwenden ist. Hat § 27 Abs. 19 S. 2 UStG reinen deklaratorischen Charakter, da die Vertrauensvorschrift eben nicht anzuwenden ist, so erübrigt sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG in Bezug auf den Ausschluss des § 176 AO.

Für die Verdeutlichung soll dazu nochmal kurz umrissen der Sachverhalt dienen. Der Leistungserbringer hat eine Bauleistung i.S.d. § 13b UStG an einen Bauträger geleistet. Der Bauträger hat als Leistungsempfänger und unter der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gem. § 13b UStG die Umsatzsteuer auf die Leistung an das Finanzamt abgeführt. Durch die geänderte Rechtsprechung des BFH vom 22.08.2013 sowie der geänderten Verwaltungsauffassung vom 15.02.2014 ist die Anwendung des Schuldüberganges auf den Leistungsempfänger nun nicht mehr gestattet, soweit der Leistungsempfänger Bauträger ist, der selbst keine Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG (nach neuer Verwaltungsauffassung) erbringt. Damit ist der Bauträger zu Unrecht der Schuldner der entstandenen Umsatzsteuer geworden. Fordert dieser die bereits gezahlte Umsatzsteuer nun auf Grundlage der neuen Rechtsprechung vom Finanzamt zurück, so ist die Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers rückwirkend dahingehend zu ändern, dass dieser nun Schuldner der Umsatzsteuer gem. § 27 Abs. 19 S. 1 UStG wird.

Zunächst ist zu prüfen, ob der Vertrauensschutz nach § 176 AO im Grundsatz überhaupt für den leistenden Unternehmer greift. Nach § 176 Abs. 2 AO darf bei der Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung von einem obersten Gerichtshof als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wurde. In der alten Verwaltungsauffassung fielen auch Bauträger unter die Anwendung des § 13b UStG und galten somit als Steuerschuldner für die erhaltenen Bauleistungen.¹³² Auf Grundlage der Verwaltungsvorschriften R 182a UStR von 2008 und Abschnitt 13b.1 UStAE a.F. konnte der leistende Unternehmer auch davon ausgehen, dass die Steuerschuld unter Anwendung des § 13b UStG auf den Bauträger über geht und dieser die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt.¹³³ Das BFH-Urteil vom 22.08.2013, welches die allgemeine Verwaltungsauffassung als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet hat, darf demnach nicht zuungunsten des leistenden Unternehmers für die zurückliegenden Fälle berücksichtigt werden.¹³⁴ Das würde die Frage der Anwendbarkeit für den leistenden Unternehmer grundsätzlich bejahen.

Grundsätzlich greift der § 176 AO bei Änderungen bestehender Steuerbescheide. Im Umkehrschluss kann man daraus entnehmen, dass eine Anwendung bei erstmaligem Erlass eines Steuerbescheides folglich ausgeschlossen ist.¹³⁵ Damit ist grundsätzlich die Anwendung der Vertrauensvorschrift für die Besteuerungszeiträume 2010 bis 2012 gegeben, da man hier regelmäßig davon ausgehen kann, dass eine Umsatzsteuerjahreserklärung des leistenden Unternehmers eingereicht wurde.¹³⁶ Fraglich bleibt, ob der Vertrauensschutz auch für den Besteuerungszeitraum 2013 Geltung hat, da hier davon ausgegangen werden kann, dass zum Zeitpunkt des BFH-Urteils sowie der Verwaltungsanweisungen v. 15.02.2014 regelmäßig noch keine Umsatzsteuerjahreserklärungen bei dem Finanzamt eingereicht wurden.

Der Vertrauensschutz ist aber auch auf die Änderung von Steueranmeldungen anzuwenden, soweit sie nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der

¹³² vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2691

¹³³ vgl. ebd.

¹³⁴ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2691

¹³⁵ vgl. *Koenig*, in *Koenig AO §176 Rn. 12*

¹³⁶ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2691

Nachprüfung gleichstehen.¹³⁷ Bestätigt wird diese Auffassung außerdem durch § 176 Abs. 1 S. 2 AO, in dem die Steueranmeldung explizit genannt wird.¹³⁸ Umsatzsteuervoranmeldungen sind regelmäßig unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 168 AO und können daher unter den Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO geändert oder aufgehoben werden, wobei einer Änderung der Grundsatz der Vertrauensvorschrift des § 176 AO durch das Finanzamt beachtet werden muss.¹³⁹ Dies zeigt daher deutlich, dass die Anwendung des § 176 AO auch bei Steueranmeldungen greift.

Ein Argument, das gegen die Anwendung des § 176 AO bei Steueranmeldungen sprechen könnte, ist z.B. das eine Jahressteuererklärung und ein Jahressteuerbescheid ein mit den einzelnen Voranmeldezeiträumen nicht identisches Steuerrechtsverhältnis regelt und daraus keine Rechtfertigung für ein Vertrauen in Voranmeldezeiträume bestehe.¹⁴⁰ Wenn aber ein Jahressteuerbescheid steuerrelevante Tatsachen anders als in den Voranmeldezeiträumen der Umsatzsteuervoranmeldungen behandelt, handelt es sich materiell-rechtlich bereits um eine geänderte Steuerfestsetzung, die zwar nicht über eine Änderung der Voranmeldungen stattfindet aber durch einen geänderten bzw. anderen Jahressteuerbescheid nach § 124 Abs. 2 AO dafür sorgt, dass die Umsatzsteuervoranmeldung auf andere Weise erledigt ist.¹⁴¹ Somit fällt auch die Änderung des Jahressteuerbescheids als Änderung der Steuerfestsetzung unter die Anwendung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO.

Ein weiteres Argument gegen die Anwendung des § 176 AO ist bei der Steuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer, dass dieser wiederum einen zivilrechtlichen Anspruch gegen den Leistungsempfänger auf Herausgabe der an den Leistungsempfänger erstatteten Umsatzsteuer habe.¹⁴² Hier bleibt aber festzuhalten, dass ein möglicher Herausgabeanspruch, der nach § 812 BGB stattfinden müsste, zivilrechtlich nicht zum Tragen kommt, da es sich bei der Umsatzsteuererstattung an den Leistungsempfänger nicht um eine Bereicherung ohne rechtlichen Grund handelt. Es handelt sich bei der Erstattung vielmehr um eine Rückzahlung einer zu Unrecht abgeführten Steuer. Ein zivilrechtlicher Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer

¹³⁷ vgl. *Lippross*, DStR 2014, 879, S. 881

¹³⁸ vgl. ebd.

¹³⁹ vgl. ebd.

¹⁴⁰ vgl. *Listl/Baumgartner*, UR 2014, 913, S. 917

¹⁴¹ vgl. *Lippross*, DStR 2014, 879, S. 881

¹⁴² vgl. *Listl/Baumgartner*, UR 2014, 913, S. 917

könnte, wie oben geprüft, entstanden sein, aber fehlt es auch hier an einer Rechtssicherheit. Grundsätzlich erfüllt ein solcher Vergleichstatbestand aber nicht das Grundrecht auf Vertrauensschutz in Rechtssicherheit. Somit wäre dies Argument eine ausgleichende Hilfe oder Entschädigung, aber kein Gegenargument zu der Wirkung und der Anwendbarkeit eines Grundrechts für den Steuerpflichtigen.

Im Übrigen verfehlt auch diese Ansicht das Grundverständnis des § 176 AO und den eigentlichen Zweck dieser Norm. Durch den § 176 AO soll nicht das Vertrauen in den Bestand der Steuerfestsetzung und damit zusammenhängend in die Steuerbescheide geschützt werden, vielmehr soll das Vertrauen in die Rechtssicherheit von Gesetzen und Verwaltungsvorschriften sowie der Rechtmäßigkeit von den in § 176 AO genannten Vorschriften und Normen geschützt werden.¹⁴³ Es soll durch die Vertrauensvorschrift aus rechtsstaatlichen Gründen ein Vertrauen in geltendes Recht geschützt werden.¹⁴⁴ Genau das entkräftet auch das Gegenargument, dass durch § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG eine vertrauensschutz-ähnliche Vorgehensweise geschaffen wurde, da der leistende Unternehmer durch die Abtretung seines Nachforderungsanspruchs nicht schlechter gestellt sei, als er vorher war.¹⁴⁵ Auch diesem Anspruch geht eine zivilrechtliche Überprüfung oder auch Klage voraus, bei der das Ergebnis grundsätzlich ungewiss ist. Dies ist in keiner Weise ein adäquater Ersatz für einen auf den Grundrechten basierender Vertrauensschutz.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Vertrauensvorschrift des § 176 AO sehr wohl Anwendung auf den leistenden Unternehmer findet. Dieser konnte m.E. unstrittig auf die Verwaltungsvorschriften und auch die Wirksamkeit der Gesetze bezüglich des Steuerschuldnerübergangs i.S.d. § 13b UStG vertrauen und diese folglich richtig anwenden. Die Änderung der Rechtsprechung durch den BFH und die geänderte Verwaltungsauffassung ist ein klassischer Fall des § 176 AO. Im Grunde ist die Vertrauensvorschrift genau für diese Fälle gedacht und anzuwenden. M.E. fallen unter den Vertrauensschutz nicht die Steuerfestsetzungen mit bereits vorliegenden Bescheiden, sondern ebenfalls die Umsatzsteuervoranmeldungen, die eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung entsprechen. Die rückwirkende Ände-

¹⁴³ vgl. *Lippross*, DStR 2014, 879, S. 881

¹⁴⁴ vgl. ebd.

¹⁴⁵ vgl. *Hechtner*, NWB 30, 2014, 2234, S. 2234

rung und Anpassung der Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers fällt daher unter die grundsätzliche Anwendung der Vertrauensvorschrift des § 176 AO. Damit ist auch die Grundfrage und Ausgangsfrage, ob bei dem leistenden Unternehmer überhaupt schutzwürdiges Vertrauen entstehen konnte, zu bejahen.

5.2. Frage der Schutzwürdigkeit des § 176 AO und wirksamen Einschränkung durch § 27 Abs. 19 S. 2 UStG

In der Abgabenordnung, als verfahrensrechtliche Grundlage für das Steuerrecht, ist in § 176 AO eine Vertrauensvorschrift für den Steuerpflichtigen normiert, die dem Anspruch des Grundrechts auf Rechtssicherheit gerecht werden und den Steuerpflichtigen vor rückwirkenden Gesetzesänderungen schützen soll.

In § 176 Abs. 1 AO heißt es, dass bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass das Bundeserfassungsgericht die Nichtigkeit eines Gesetzes feststellt, auf dem die bisherige Steuerfestsetzung beruht. Außerdem darf nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass ein oberster Gerichtshof des Bundes eine Norm, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht, nicht anwendet oder sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat.¹⁴⁶ Das Kernelement, gerade auch in Hinblick auf die Fragestellung dieser Arbeit, liegt in § 176 Abs. 2 AO, indem es heißt es, dass bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde oder von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist.¹⁴⁷

Im Mittelpunkt des Regelungszweckes dieser Norm steht also der Schutz des Steuerpflichtigen vor nachträglichen Änderungen der Steuerfestsetzung zuungunsten des selbigen, soweit dieser in Rechtsprechung oder auch Verwaltungsvorschriften vertrauen durfte.

¹⁴⁶ vgl. § 176 Abs. 1 Nr. 1-3 AO

¹⁴⁷ vgl. § 176 Abs. 2 AO

Dabei soll die Vorschrift das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Gültigkeit von Rechtsnormen, der Rechtsprechung und den Verwaltungsvorschriften schützen.¹⁴⁸ Im übrigen erfüllt diese Vorschrift auch den europäischen Anforderungen an den Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, welcher verbietet, dass dem Steuerpflichtigen bereits gewährte Rechtspositionen im Nachhinein wieder entzogen werden können.¹⁴⁹

Es gilt hier der Grundsatz, dass bei der Änderung der Steuerfestsetzung so vorzugehen ist, als hätte die frühere für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsauffassung weiterhin ihr Gültigkeit.¹⁵⁰ Im Ergebnis bedeutet dies also, dass bei einer nachträglichen Änderung der Rechtsprechung durch z.B. den BFH, die für den Steuerpflichtigen günstigere Rechtsauffassung zu beachten ist. In den Richtlinien zu der AO heißt es konkret, dass der Vertrauensschutz nach § 176 AO bei jeder Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden gilt, das umfasst die Korrekturen der Steuerfestsetzung nach §§ 164, 165 und 172 ff. AO oder auch Korrekturen nach den Einzelsteuergesetzen. Einzige Ausnahme wird bei einer Berichtigung nach § 129 AO gemacht, bei der die Vertrauensvorschrift nicht zur Anwendung kommt.¹⁵¹

In den Verwaltungsanweisungen zu der Abgabenordnung werden die Korrekturen der Steuerfestsetzung der Einzelsteuergesetze folglich explizit unter den Anwendungsbereich der Vertrauensvorschrift nach § 176 AO gesetzt.

Für die Frage der Schutzwürdigkeit dieser Vertrauensvorschrift ist zunächst die Herkunft der Norm zu betrachten. Grundsätzlich basiert das Prinzip des Vertrauensschutzes auf dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG, da ein Rechtsstaat bei dessen Rechtsakten auf das berechtigte Vertrauen der Bürger Rücksicht nehmen muss.¹⁵² Der Vertrauensschutz kann dabei als Wirkung des Rechtsstaatsprinzips gesehen werden, der ergänzend der Grundrechte zugunsten des Staatsbürgers eingreift. Eine Nichtberücksichtigung eines Grundvertrauens der Bürger in die Rechtssicherheit

¹⁴⁸ vgl. AEAO zu § 176 Nr. 1

¹⁴⁹ vgl. *Lippross*, DStR 2014, 879, S. 882

¹⁵⁰ vgl. ebd. Nr. 2

¹⁵¹ vgl. AEAO zu § 176 Nr. 1

¹⁵² vgl. *Frotscher*, in Schwarz, AO, § 176 AO Rz. 2

entspreche daher einem unberechtigten Grundrechtseingriff, der gegen die Grundrechte verstößt und in Form eines Ausschlusses damit verfassungswidrig wäre.¹⁵³

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass es sich bei der Vertrauensvorschrift des § 176 AO unstrittig um eine schutzwürdige Norm in Bezug auf die Grundrechte eines Steuerpflichtigen handelt. Der aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitete Vertrauensschutzgrundsatz stellt damit ein Grundrecht dar. Der Vertrauensschutz bedeutet für den Bürger oder Steuerpflichtigen vielmehr Rechtssicherheit und soll die Kontinuität des Rechts gewährleisten.¹⁵⁴

Fraglich bleibt nun, ob die Aushebelung oder Einschränkung dieses Grundrechts nach § 27 Abs. 19 S. 2 UStG damit verfassungswidrig ist oder die Schutzvorschrift überhaupt Anwendung auf den leistenden Unternehmer findet, dessen Steuerfestsetzung bei der Anwendung des § 13b UStG nun durch geänderte Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung nachträglich und rückwirkend geändert werden soll.

Dafür müsste die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG eine echte Rückwirkung darstellen.

Aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes folgt für den Gesetzgeber, dass rückwirkende Gesetze nur in bestimmten Grenzen möglich sind. Das Vertrauen des Staatsbürgers in den Fortbestand einer bestimmten Rechtslage muss dafür vorliegen und gleichzeitig muss dieses Vertrauen auch schutzwürdig sein.¹⁵⁵ Wie bereits im oberen Punkt dargestellt, liegt ein solches Vertrauen des leistenden Unternehmers vor. Auch die Schutzwürdigkeit dieses Vertrauens in die Rechtslage wurde im o.g. Punkt näher untersucht und positiv bewertet. Bei rückwirkenden Belastungen durch ein Gesetz wird zwischen einer echten Rückwirkung und einer unechten Rückwirkung unterschieden. Diese Unterscheidung ist von besonderer Bedeutung, da eine unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig ist.

Eine unechte Rückwirkung besteht, wenn ein Gesetz auf noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirkt und diese folglich für die Zukunft neu bestimmt, dabei aber eine betroffene Rechtsposition nachträglich entwertet.¹⁵⁶ In der Praxis wird hier von

¹⁵³ vgl. *Frotscher*, in Schwarz, AO, § 176 AO Rz. 2

¹⁵⁴ vgl. *Grzeszick*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 20, Rn. 69

¹⁵⁵ vgl. ebd.

¹⁵⁶ vgl. *Müller*, Aufbauschemata Öffentliches Recht, S. 20

einer tatbestandlichen Rückanknüpfung gesprochen, die besagt, dass eine Norm zukünftige Rechtsfolgen in ihrem Tatbestand an Tatsachen und Gegebenheiten aus der Vergangenheit, also der Zeit vor Verkündung des Gesetzes, anknüpft.¹⁵⁷ Im Fokus stehen dabei die belastenden Rechtsfolgen, die aber erst nach Verkündung eintreten und lediglich von einem bereits begonnenen Sachverhalt ausgelöst wurden.¹⁵⁸

Wie bereits erwähnt, ist diese Art von unechter Rückwirkung zulässig, da sie den Bürger oder den Steuerpflichtigen nicht direkt rückwirkend belasten, sondern lediglich zukünftige Rechtsfolgen umfasst.

Anders verhält es sich bei der echten Rückwirkung. Grundsätzlich sind Gesetze mit echter Rückwirkung unzulässig und verfassungswidrig. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein neu erlassenes Gesetz nachträglich in bereits abgeschlossene und abgewickelte Sachverhalte aus der Vergangenheit eingreift und diese ändert oder aber erstmalig belastend regelt.¹⁵⁹ Für die Anwendung auf Steuergesetze bedeutet dies, dass eine echte Rückwirkung dann vorliegt, wenn durch ein Gesetz ein bereits entstandener Steuersachverhalt nachträglich geändert, also eine bereits entstandene Steuerschuld rückwirkend geändert wird.¹⁶⁰ Entscheidend ist hierbei der Zeitpunkt, ab dem die Rückwirkung gilt. Das BVerfG stellt dabei nicht auf das Inkrafttreten des Gesetzes ab, sondern bestimmt den Beschluss des Bundestages über das Gesetz als ausmachenden Zeitpunkt.¹⁶¹ Im Mittelpunkt stehen bei der echten Rückwirkung also die Rechtsfolgen einer Norm, die für einen Zeitpunkt vor der Gesetzesverkündung bzw. vor dem Gesetzesbeschluss liegen.¹⁶²

Eine ausnahmsweise Zulässigkeit einer echten Rückwirkung kann nur vorliegen, wenn es darum geht eine unklare und undurchsichtige Rechtslage zu konkretisieren. Ferner kann sie zulässig sein, wenn der betroffene Personenkreis mit dem Gesetz rechnen musste und der Erlass hervorzusehen war. Außerdem kann eine echte Rückwirkung zulässig sein, wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls diese neue Rechtslage bzw. das Gesetz hervorgerufen haben.¹⁶³ Eine echte Rückwirkung kann

¹⁵⁷ vgl. Müller, *Aufbauschemata Öffentliches Recht*, S. 20

¹⁵⁸ vgl. Nacke, *NWB* 36, 2014, 2699, S. 2700

¹⁵⁹ vgl. Müller, *Aufbauschemata Öffentliches Recht*, S. 20

¹⁶⁰ vgl. Nacke, *NWB* 36, 2014, 2699, S. 2700

¹⁶¹ vgl. Grzeszick, in *Maunz/Dürig, GG*, Art. 20, Rn. 81

¹⁶² vgl. Müller, *Aufbauschemata Öffentliches Recht*, S. 20

¹⁶³ vgl. Grzeszick, in *Maunz/Dürig, GG*, Art. 20, Rn. 84-87

auch damit gerechtfertigt werden, dass dem betroffenen Personenkreis kein erheblicher Schaden bzw. eine unerhebliche Belastung entstanden ist.¹⁶⁴

Auf den Sachverhalt des § 13b UStG und die Neuregelung durch den § 27 Abs. 19 UStG angewendet, handelt es sich bei der Einführung des § 27 Abs. 19 UStG um eine echte Rückwirkung. Der als Übergangsvorschrift betitelte § 27 Abs. 19 UStG behandelt die sog. Altfälle, die den Übergang der Steuerschuldnerschaft der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger in Form eines Bauträgers angewendet haben. Dabei greift diese Norm offensichtlich in bereits abgeschlossene Sachverhalte ein, indem die Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers nachträglich und rückwirkend geändert werden soll, wenn der Leistungsempfänger seine zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer von seinem Finanzamt zurückfordert. Wie im o.g. Abschnitt erläutert, greift die Norm damit auf die bereits abgeschlossenen Steuerfestsetzungen und bereits entstandenen Steuerschuld zu. Dies sowohl für die bereits abgeschlossenen Umsatzsteuerjahresbescheide, als auch für die bereits abgeschlossenen Umsatzsteuervoranmeldungen, die einer entstandenen Steuerschuld gleich stehen. Damit liegt unstrittig eine echte Rückwirkung i.S.d. Verfassungsrechts bei der Neuregelung des § 27 Abs. 19 UStG vor.

Zu prüfen gilt es nun, ob einer der o.g. Ausnahmetatbestände greift.

Zunächst ist festzustellen, dass der Anwendungsbereich des § 13b UStG grundsätzlich eine gewissermaßen unklare Rechtslage darstellt. Das war auch vor dem ergangenen BFH-Urteil und der Einführung des KroatienAnpG der Fall. Dennoch bestanden klare Verwaltungsvorschriften für die Anwendung auf die sich die betroffenen Parteien nicht nur berufen konnten, sondern auch verlassen konnten. Die neu geschaffene Norm, die nun hier in der verfassungsrechtlichen Überprüfung steht, regelt aber lediglich die Anwendung der alten Fälle und schafft keine Klarheit der Rechtslage bzw. löst eine möglicherweise unklare Rechtslage auf. Auch war die unklare Rechtslage nicht so unklar, dass eine Anwendung eines rechtskonformen Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger i.S.d. § 13b UStG nicht möglich gewesen wäre. Damit ist dieser Ausnahmetatbestand zu vernachlässigen. Die Frage, ob der betroffene Personenkreis mit dem Gesetz hätte rechnen müssen, ist ebenfalls zu versagen. Gerade im Hinblick auf die erneute Änderung der Auffassung

¹⁶⁴ vgl. *Nacke*, NWB 36, 2014, 2699, S. 2701

der Finanzverwaltung auf die Anwendbarkeit des § 13b UStG bei Bauträgern als Leistungsempfänger, war eine Änderung dieser Auffassung nicht zu erwarten. Eine Aufarbeitung der bereits abgeschlossenen Altfälle und der Ausschluss der Vertrauensvorschrift war ohnehin nicht hervorzusehen oder zu erwarten. Die Frage nach dem erheblichen Schaden für die betroffenen Personen bzw. Steuerpflichtigen ist weit auszulegen. Bei der Anwendung des § 13b UStG im Baugewerbe geht es regelmäßig um Bauleistungen, die einen sehr hohes Leistungsvolumen haben. Die darauf entfallende Umsatzsteuer ist damit ein ganz erheblicher Posten und stellt folglich eine sehr hohe Belastung für die Steuerpflichtigen dar. Hinzu kommt, dass eine rückwirkende Belastung und nachträgliche Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers immer darauf beruht, dass dieser die zu schuldende Umsatzsteuer als solches nicht eingenommen hat. Daraus folgt, dass es sich bei der nachträglichen Steuerfestsetzung um eine ganz erhebliche Belastung bzw. um einen ganz erheblichen Schaden handelt. Letztlich bleibt die Frage der zwingenden Gründe für das Allgemeinwohl, als Rechtfertigung und Zulässigkeit für eine echte Rückwirkung.

Unstrittig ist, dass bei dem Ergebnis der Verfassungswidrigkeit des § 27 Abs. 19 UStG erhebliche Steuerausfälle für den Staat entstehen werden. Bei den sog. Altfällen, die den § 13b UStG angewendet haben, geht es um ein Umsatzsteuervolumen in Milliardenhöhe. Beruft sich der Leistungsempfänger auf die neue Rechtslage und fordert dieser die zu unrecht abgeführte Umsatzsteuer zurück und ist der leistende Unternehmer gleichermaßen durch § 176 AO vor dem Zugriff des Finanzamtes geschützt, so fällt die auf den Leistungsaustausch entstandene Umsatzsteuer vorerst aus. Es könnte daher ein Gemeinwohl bestehen, die ausmachende Umsatzsteuer für den Staat einzunehmen. Dies ist aber äußerst zweifelhaft und bedenklich. Die Vertrauensvorschrift des § 176 AO ist eine vom Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Grundrechtsform und darf als solche nicht eingeschränkt oder beschnitten werden. Dies zählt für Änderungen der Steuerfestsetzung aus der AO heraus ebenso wie für Änderungen aus den Einzelsteuergesetzen. Der Gesetzgeber hat sich im Anwendungsbereich des § 176 AO außerdem explizit für den Vorrang des Vertrauensschutzes vor der Richtigkeit der Gesetze ausgesprochen.¹⁶⁵ Dies zeigt m.E. deutlich die Rangord-

¹⁶⁵ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2691

nung, die dem Vertrauensschutz im Gesetzesgefüge zugesprochen wird. Es wird nach h.M. als Grundrecht bezeichnet.¹⁶⁶

Die Frage wäre nun, ob ein Grundrecht beschnitten werden darf, um ein fiskalisches Interesse auf Steuereinnahmen durchzusetzen und ob dieses fiskalische Interesse auf Steuereinnahmen wirklich ein Interesse des Gemeinwohls widerspiegelt. Es stellt sich auch die Frage, inwieweit der Gesetzgeber hier die drohenden Steuerausfälle auf die Bauunternehmer verlagert, die im Sinne des Umsatzsteuerrechts als Gehilfen des Staates bei der Erhebung dieser Steuern fungieren sollen.¹⁶⁷ Würde das Gemeinwohl hier zum Tragen kommen, bedeutet dies, dass der Vertrauensschutz aus rein fiskalischen und politischen Gründen beliebig durch den Gesetzgeber geändert und aufgehoben und dies zusätzlich auch rückwirkend durchgeführt werden kann. Dies ist als klarer Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG abzuleitende Rückwirkungsverbot zu sehen.¹⁶⁸

Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber durch diese Regelung und durch den Ausschluss der Vertrauensvorschrift, die selbige nichtig werden lässt. Bei einem Vertrauensschutz, der beliebig durch den Gesetzgeber geändert und ausgeschlossen werden kann, stellt keinen Vertrauensschutz dar und lässt die Aufnahme eines Grundrechts in der Gesetzgebung damit überflüssig erscheinen.¹⁶⁹

Eine weitere, sehr bedenkliche Frage stellt sich mit dem grundsätzlichen Regelungsinhalt des § 27 Abs. 19 S. 2 UStG in Bezug auf den § 176 AO. Eine Ergänzung oder eine Ausschlussnorm zu dem § 176 AO kann grundsätzlich nicht in einem Einzelsteuergesetz, wie dem UStG erfolgen, wonach bereits ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Bestimmtheit aus Art. 20 GG vorliegen könnte.¹⁷⁰

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es sich bei dem § 27 Abs. 19 UStG um eine deutliche echte Rückwirkung handelt, welche grundsätzlich unzulässig ist. Die genannten Ausnahmen für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung in besonderen Einzelfällen greifen m.E. nicht. Bei dem Vertrauensschutz in die Rechtssicherheit handelt es sich um ein Grundrecht, welches aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG abgeleitet wird. Ein Grundrecht für einen Bürger eines Rechtsstaates wie der Bundesrepublik Deutschland darf nicht eingeschränkt werden. M.E. rechtfertigt kein

¹⁶⁶ vgl. *Frotscher*, in Schwarz, AO, § 176 AO, Rz. 2

¹⁶⁷ vgl. *Jansen*, UStB 2014, 174, S. 176

¹⁶⁸ vgl. *Schneider/Mann*, NWB 51, 2014, 3911, S. 3913

¹⁶⁹ vgl. *Hammerl/Fietz*, NWB 36, 2014, 2688, S. 2692

¹⁷⁰ vgl. *Grune*, in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 27 UStG, Rz. 35

Gemeinwohl, besonders nicht der fiskalische Zweck der Vermeidung von Steuerausfällen, eine rückwirkende Einschränkung eines Grundrechts. Auch kann dieses Grundrecht, welches in der übergeordneten Abgabenordnung verankert ist, nicht durch eine Übergangsvorschrift im Umsatzsteuergesetz aufgehoben und damit unwirksam gemacht werden. Bei dem Ausschluss der Vertrauensvorschrift durch § 27 Abs. 19 S. 2 UStG handelt es sich um eine echte Rückwirkung und Einschränkung eines Grundrechts, welches in einem Rechtsstaat unzulässig ist. Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG ist damit m.E. verfassungswidrig.

Die Einführung der Vorgehensweise der Finanzverwaltung i.S.d. § 27 Abs. 19 S. 3 u. 4 UStG zeigt hingegen deutlich, dass auch der Gesetzgeber die Abschaffung des Vertrauensschutzes durch § 27 Abs. 19 S. 2 UStG sehr sensibel behandelt und eben durch die Ersatzvorschrift eine Art „Vertrauensschutz bzw. Schutz des leistenden Unternehmers“ schaffen möchte. Verdeutlicht wird diese Ansicht außerdem durch die Entstehung der Norm, welches aus den Beratungen des zuständigen Finanzausschusses des Bundestags hervorgeht. Aus dem Wortprotokoll der 12. Sitzung des Finanzausschusses vom 23.06.2014, der als Tagesordnungspunkt den „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ hatte, sind auch hier bestärkende Wortmeldungen und Aussagen getätigt worden.

Zu dem Vorgehen des Gesetzgebers mit dem § 27 Abs. 19 UStG den Vertrauensschutz nach § 176 AO rückwirkend einzuschränken, werden bereits bei der Sitzung des Finanzausschusses Bedenken geäußert. So ist die Sachverständige Frau Simone Schlewitz vom Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V. der Meinung, dass eine rückwirkende Aushebelung des Vertrauensschutztatbestands des § 176 AO äußerst kritisch gesehen werden dürfte und fraglich bleibt, ob eine solche Abschaffung des Vertrauensschutzes überhaupt möglich sei.¹⁷¹

Auch der Präsident des Finanzgerichtstag e.V. Herr Jürgen Brandt bestätigt, dass der Vertrauensschutz ein heikles Thema sei, dieser aber nicht zur Geltung komme, da § 176 AO voraussetze, dass eine Rechtsprechung zulasten des Steuerpflichtigen geän-

¹⁷¹ vgl. *Schlewitz* in Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Protokoll Nr. 18/12, S. 16

dert würde und es sich hier aber um eine Änderung der Verwaltungsrichtlinien handele.¹⁷²

Genau dies ist jedoch der Regelungsinhalt des § 176 Abs. 2 AO, nämlich dass eine Verwaltungsvorschrift wie die Umsatzsteuererlasse von einem obersten Gerichtshof des Bundes als mit dem geltenden Recht nicht im Einklang stehend bezeichnet wurde.¹⁷³

M.E. zeigen diese Wortbeiträge sehr deutlich, dass die beteiligten Parteien in der Gesetzgebung zum § 27 Abs. 19 UStG sehr wohl über die heikle Regelung und Einschränkung der Vertrauensvorschrift wussten. Es fehlte hier lediglich an dem richtigen Verständnis der Tatbestandsvoraussetzungen des § 176 AO. Es zeigt außerdem sehr konkret, dass die Norm trotz Bedenken von Sachverständigen umgesetzt wurde. Dies bestätigt den Eindruck, dass die Norm durch die fiskalpolitische Zielsetzung der Vermeidung von Steuerausfällen geprägt ist. Dies wiederum zeigt m.E. deutlich, dass es sich dadurch nun nachweislich nicht um ein Gemeinwohl handeln kann, welches dem Vertrauensschutz Vorrang gebieten sollte, sondern die fiskalpolitisch geprägte Einnahme von Steueraufkommen entscheidend für den Ausschluss des § 176 AO gewesen ist. Damit wird der Ansatz eines Verstoßes gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 GG stammende Rückwirkungsverbot bestätigt.

Durch die abschließende Prüfung des § 27 Abs. 19 UStG mit Hinblick auf die wirksame Einschränkung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO ist festzustellen, dass der § 176 AO als Vertrauensvorschrift ein Grundrecht darstellt. Es stellt ein Grundrecht des Steuerpflichtigen dar, welches aus dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 GG abgeleitet werden kann und als solches schutzwürdig ist. Der Regelungsinhalt des § 27 Abs. 19 UStG stellt einen Verstoß gegen das aus Art. 20 GG abgeleitete Rückwirkungsverbot dar. Dies einmal durch den Eingriff auf bereits abgeschlossene Sachverhalte aus der Vergangenheit und weiterhin durch den Versuch, die Vertrauensvorschrift rückwirkend auszuschließen und einzuschränken. Der Regelungszweck des § 27 Abs. 19 UStG zeigt deutlich, dass hier fiskalpolitische Zielsetzungen im Vordergrund stehen und als solches keine Rechtfertigung für eine echte Rückwirkung gegeben sind. Damit ist die Verfassungswidrigkeit des § 27 Abs. 19 S. 2 UStG

¹⁷² vgl. *Brandt* in Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Protokoll Nr. 18/12, S. 21

¹⁷³ vgl. *Prätzler*, *MwStR* 2014, 680, S. 684

aufgezeigt und die Eingangsfrage beantwortet, da keine wirksame Einschränkung des schutzwürdigen Vertrauens des Steuerpflichtigen vorliegt.

5.3. Handlungsempfehlungen für die Praxis und die beteiligten Vertragsparteien

Aus den Ergebnissen dieser Arbeit lassen sich nun Handlungsempfehlungen für die Praxis ableiten. Dabei ist entscheidend, dass der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger als Bauträger einzeln betrachtet werden.

Zu dem Leistungsempfänger in Gestalt eines Bauträgers ist festzuhalten, dass dieser umgehend bei seinem zuständigen Finanzamt die Erstattung der bereits gezahlten Umsatzsteuer verlangen sollte. Diesen Antrag sollte er schnellstmöglich stellen, da die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO beachtet werden muss. Nun gilt es abzuwarten, wie es sich mit anhängigen Verfahren für die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG entwickeln wird. Grundsätzlich kann der Leistungsempfänger aber die von seinem Finanzamt verlangten Daten über die Umsätze der Bauleistungen sowie über den leistenden Unternehmer weitergeben. Er kommt damit vorerst den Anforderungen der Finanzverwaltung nach und hat auch nur so, die Möglichkeit der Auszahlung des Erstattungsbetrags. In der Praxis ist das Vorgehen zum heutigen Tag so, dass das Finanzamt den Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger erst dann bearbeitet und dem nachgeht, wenn es die o.g. Daten und Nachweise erhält, um sich den Zugriff auf den leistenden Unternehmer zu sichern. Sollte der leistende Unternehmer einen möglichen Anspruch bereits an das Finanzamt wirksam abgetreten haben und rechnet das Finanzamt gegen den Erstattungsanspruch auf, so sind gegen die Aufrechnung Einwendungen zu erheben und der Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu beantragen. Die Begründung ist auf den nicht entstandenen Umsatzsteuernachforderungsanspruch zu konzentrieren, da der leistende Unternehmer aufgrund der Vertrauensvorschrift nach § 176 AO keinen Anspruch wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage gegen den Leistungsempfänger hat. Der Leistungserbringer hätte sich gegen die Steuerfestsetzung gegen ihn mit der Berufung auf den

Vertrauensschutz nach § 176 AO wehren können mit der Folge, dass der Anspruch gegen den Leistungsempfänger nicht entstanden ist.¹⁷⁴

Gegen den Abrechnungsbescheid, der die Wirksamkeit der Aufrechnung zum Inhalt hat, sollte Einspruch eingelegt werden und Klage vor dem Finanzgericht erhoben werden. Einer Entscheidung würde dann die zivilrechtliche Feststellung eines entstandenen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs voraus gehen, was dem Leistungsempfänger grundsätzlich Zeit verschafft.¹⁷⁵

Für den leistenden Unternehmer liegt die Empfehlung auf der Berufung auf den Vertrauensschutz nach § 176 AO. Wie in dem o.g. Abschnitt geprüft, ist die Aushebelung des Vertrauensschutzes nach § 27 Abs. 19 S. 2 verfassungswidrig. Es bleibt abzuwarten, ab wann die erste Klage bei dem BVerfG eingehen wird, aber m.E. ist die Situation so eindeutig, dass ein BVerfG sich keiner Zustimmung der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG unter Berufung auf die Ausnahme durch die Sicherung des Gemeinwohls hingeben kann. Da eine solche Zustimmung die Legitimität des Gesetzgebers für die rückwirkende Abschaffung jeglicher Vertrauensvorschrift darstelle, ist ein Prozessrisiko m.E. gering. Folglich ist dem leistenden Unternehmer die Berufung auf das Grundrecht des Vertrauensschutzes zu empfehlen und sich dem Klageweg nicht zu verwehren.

¹⁷⁴ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 682

¹⁷⁵ vgl. *Lippross*, NWB 10, 2015, 677, S. 683

6. Fazit/ Ausblick

Das Thema dieser Arbeit war die Neuregelung des Steuerschuldübergangs auf den Leistungsempfänger von Bauleistungen nach § 13b UStG und die Frage der Verfassungsmäßigkeit der damit einhergehenden Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 19 UStG.

Durch Rechtsprechung des BFH im Jahr 2013 und diversen darauf folgenden Verwaltungsanweisungen durch das BMF hat sich die Auffassung von Finanzverwaltung und den obersten Gerichten grundlegend geändert. Galt der Steuerschuldübergang bei Bauleistungen auch bei Bauträgern als Leistungsempfänger, wurde diese Ansicht vollständig gekippt. Bauträger werden in der neuen Verwaltungsauffassung vollständig von der Anwendung des § 13b UStG ausgeschlossen, da es hier an der eigenen Erbringung von Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG fehle. Der § 27 Abs. 19 UStG soll als Übergangsvorschrift dazu dienen, die alten Fälle, bei denen der § 13b UStG auch bei Bauträgern angewendet worden war, aufzufangen und abzuarbeiten. Kernziel des Gesetzgebers ist dabei die Vermeidung von Steuerausfällen. Eine Besonderheit in der Schaffung dieser Übergangsvorschrift ist die explizite Einschränkung des aus dem Rechtsstaatsprinzips des Art. 20 GG abgeleiteten Vertrauensschutzgrundsatzes, der das Grundvertrauen in die Rechtssicherheit gewährleisten soll.

Die Kernfrage, die dabei bearbeitet werden sollte, war die Frage, ob die Einschränkung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO durch § 27 Abs. 19 S. 2 UStG wirksam stattfinden darf und das Vorgehen der Finanzverwaltung i.S.d. § 27 Abs. 19 UStG damit verfassungskonform ablaufen kann. Nach eingehender Prüfung eines möglichen entstandenen Anspruchs des leistenden Unternehmers gegen den Leistungsempfänger auf Nachforderung der Umsatzsteuer, ist dies unter der Annahme, dass die Norm des § 27 Abs. 19 UStG verfassungskonform ist, grundsätzlich zu bejahen. Risiken bestehen bei der Entstehung des Anspruchs dennoch, da die Frage der Bemessungsgrundlage für die entstandene Umsatzsteuer zivilrechtlich nicht abschließend geklärt ist. Es handelt sich damit um einen äußerst wagen Anspruch.

Die weiteren Prüfungsschritte waren die Überprüfung der Schutzwürdigkeit des Vertrauensschutzes, was im Ergebnis dazu führte, dass es sich bei dem Vertrauensschutz um ein Grundrecht handelt, welches in einem Rechtsstaat einen ganz besonderen Schutz genießt und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden darf.

Im weiteren Verlauf sollte die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG dann auf die Verfassungsmäßigkeit überprüft werden. In der Folge handelt es sich bei dem Vorgehen um ein gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßendes Rückwirkungsverbot, da die Regelung auf in der Vergangenheit bereits abgeschlossene Steuersachverhalte und Steuerstatbestände eingreift. Dies ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Auch der übergeordnete Vertrauensschutz kann nicht durch ein Einzelsteuergesetz ausgehebelt werden. Mit der Tatsache, dass die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG gegen das Verfassungsrecht verstößt, ist damit auch die Frage des entstandenen Anspruchs hinfällig. Bei dem Vorgehen der Finanzverwaltung nach § 27 Abs. 19 UStG beruhen die Rechtsfolgen auf der Steuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer, der sich durch einen entstandenen Nachforderungsanspruch und dessen Abtretung an das Finanzamt vor dem Zugriff des Finanzamtes schützen kann. Unter Berufung auf den wirksamen Vertrauensschutz hingegen, ist die nachträgliche Änderung der Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers aber unzulässig und die nachfolgenden gedachten Schritte des § 27 Abs. 19 UStG entfallen.

Eine weitere Frage, die bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eine bedeutende Rolle spielt, ist die Rechtfertigung der grundsätzlich unzulässigen Rückwirkung durch zwingende Gründe des Gemeinwohls. Unstrittig liegt ein Interesse des Gemeinwohls auf die Einnahme von Steuergeldern vor. Gerade bei Bauleistungen und im Baugewerbe geht es um Leistungsvolumina mit beträchtlichen Umsatzsteuerzahlungen. Dennoch muss das Interesse des Gemeinwohls und die Schutzbedürftigkeit von Grundrechten ab gewägt werden. M.E. können die Grundrechte eines Steuerpflichtigen in einem Rechtsstaat wie der Bundesrepublik Deutschland nicht hinter ein fiskalisches Interesse von Steuereinnahmen gestellt werden. Würde dieses Vorgehen legitimiert werden, so wären die bedeutenden und schutzwürdigen Grundrechte ad absurdum gestellt, da der Gesetzgeber nach eigenen Interessen jederzeit die Grundrechte abschaffen könnte. Gerade das ist es aber, was durch die verfassungsrechtlichen Schranken in einem Rechtsstaat ausgeschlossen werden soll. Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass der Vertrauensschutz ein Grundrecht darstellt, welches unter ver-

fassungsrechtlichen Schutz zu stellen ist und nicht bzw. erst recht nicht durch ein fiskalpolitisches Interesse unter das Interesse des Gemeinwohls gestellt werden kann, um so die Grundrechte zu beschränken. Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG ist damit verfassungswidrig. Sicherlich gilt es zu bedenken, dass der Gesetzgeber in § 27 Abs. 19 UStG eine ausweichende Vorgehensweise für die Entlastung des leistenden Unternehmers geschaffen hat. Man könnte zu dem voreiligen Entschluss kommen, dass unter diesen Umständen grundsätzlich niemand beschwert wäre, da der Steuerzugriff trotzdem bei dem Leistungsempfänger geschehen würde und der leistende Unternehmer als eher kleiner und schutzwürdiger Handwerksbetrieb keine Belastung zu befürchten hätte. Es gilt aber hier zu beachten, dass die ersatzweise Entlastung auf einem ungewissen Anspruch beruht, bei dem zu viele wage Tatbestände zum Untergang des Anspruchs führen können. Zu beachten gilt es außerdem, dass der Gesetzgeber ein „Hintertürchen“ für die Finanzverwaltung offen gelassen hat, um im Zweifel für die Einnahme der Umsatzsteuer eben doch den leistenden Unternehmer mit der nachträglichen Steuerfestsetzung zu belasten. Damit ist m.E. nicht ansatzweise der Vorgang gerechtfertigt, die Anwendung eines in aller Maßen schutzwürdiges Grundrecht auszuschließen. Damit bleibt die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG zumindest für den Satz zwei verfassungswidrig.

Für die Zukunft bleibt abzuwarten, ab wann die erste Klage bei dem BVerfG eingehen wird. Sicher ist, dass diese Frage das BVerfG in naher Zukunft beschäftigen wird. Interessant wird dann die Begründung für das zu erwartende Urteil aussehen. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit in Bezug auf die Aushebelung des Vertrauensschutzes hat auch über das Steuerrecht eine bedeutende Wirkung für die Grundrechte und Prinzipien eines Rechtsstaates. Damit wird die Entscheidung des BVerfG eine sehr weitreichende Entscheidung sein, die über die Grenzen des Steuerrechts seine Wirkung entfalten wird.

Der Gesetzgeber wäre m.E. gut beraten, wenn die Norm des § 27 Abs. 19 UStG ohne verfassungsrechtliche Überprüfung überarbeitet werden würde, denn grundsätzlich ist die Neuregelung zum § 13b UStG gerade mit Blick auf das Prinzip der Rechtssicherheit und –bestimmtheit sehr zu begrüßen. Auch das neu eingeführte Bescheinigungsverfahren für den Leistungsempfänger erfüllt diese Prinzipien.

Es wäre folglich tragbarer gewesen, wenn diese positiven Rechtswirkungen überzeugen könnten und nicht durch eine vorschnelle fehlerbehaftete Gesetzesschaffung für alte Fälle in verfassungsrechtliche Verfahrensfehler verstrickt würden. Eine schnelle Überarbeitung und Verbesserung der verfassungsrechtlichen Zweifel wäre daher für die Rechtssicherheit in dem sehr komplizierten und undurchsichtigen Baugewerbe nötig und wünschenswert.

7. Zusammenfassung

Das deutsche Recht, insbesondere das Steuerrecht unterliegt einem stetigen Wandel. Durch neue europarechtliche Richtlinien und Gesetze wird das nationale Recht dem europäischen Wandel angepasst und die nationale Rechtsprechung angeglichen und entwickelt. Der Gesetzgeber steht dabei immer unter dem Druck, die nationalen und auch politischen Interessen gegen die europäischen Leitsätze abzuwägen und entsprechend Gesetze zu schaffen.

So wurde auf Grundlage des Beitritts Kroatiens in die EU, die nationale Gesetzeslage im Steuerrecht angepasst. Durch das KroatienAnpG wurde im Steuerrecht der Wechsel des Steuerschuldners in der Umsatzsteuer unter Anwendung des § 13b UStG angepasst. Voraus gegangen war ein BFH-Urteil, welches die Ansichten der Finanzverwaltung grundlegend geändert hat. Nach zahlreichen BMF-Schreiben wurde die Auffassung der Finanzverwaltung angeglichen und konkretisiert. Das Ergebnis war die Anpassung des § 13b UStG und die Konkretisierung der Anwendungsfälle für die Norm sowie wurde dem Prinzip der Rechtssicherheit und Rechtsbestimmtheit Folge geleistet, indem die möglich Anwendung des § 13b UStG für die betroffenen Parteien greifbarer und durchsichtiger wurde. Für die Altfälle vor der Änderung der Gesetzeslage sowie der Rechtsprechung des BFH stand der Gesetzgeber vor der großen Aufgabe, eine Norm zu schaffen, die zu drohende Steuerausfälle einfängt und begrenzt. Als Folge entstand der § 27 Abs. 19 UStG, der genau die eben genannten Fälle abdecken soll. Die Problematik, die mit der Einführung der Norm entstanden ist, ist der § 27 Abs. 19 S. 2 UStG. Dieser eine Satz hat den einfachen Inhalt, die Vertrauensvorschrift nach § 176 AO einzuschränken und die Anwendung auszuschließen. Damit wäre der Weg für einen direkten Zugriff auf den leistenden Unternehmer frei, um dessen Steuerfestsetzung nachträglich und rückwirkend zu ändern. Um diesem Schutz zu bieten und an die Baufirmen heranzukommen, da diese grundsätzlich auch nach alter Rechtsauffassung beschwert und mit der Umsatzsteuer belastet wären, wurde eine Vorgehensweise generiert, die genau diesen steuerlichen Zugriff ermöglichen soll. Durch die Abtretung eines, möglicherweise entstandenen zivilrechtlichen Anspruch, soll der Leistende Unternehmer als mittelständischer Handwerksbetrieb damit geschützt werden. Nach Auffassung des Gesetzgebers wäre

der Grundsatz des Vertrauensschutzes damit in abgewandelter Form erfüllt. Selbst die Anwendung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO wurde dabei in Frage gestellt. Vergessen hat der Gesetzgeber dabei aber den Abs. 2 der Vertrauensschutznorm. Außerdem hat der Gesetzgeber dabei übersehen, dass es sich bei dem Vertrauensschutz um ein vom Rechtsstaatsprinzip abgeleitetes Grundrecht handelt, welches nicht nur besonderen Schutz bedarf sondern vielmehr nicht durch Erlass neuer Gesetze eingeschränkt werden kann.

Durch Überprüfung des möglicherweise entstandenen Anspruchs und Betrachtung der Schutzwürdigkeit des § 176 AO wird aufgezeigt, dass die Norm § 27 Abs. 19 UStG grundsätzlich gegen das Verfassungsrecht verstößt. Versuche und Möglichkeiten diesen Eingriff zu rechtfertigen überzeugen nicht dahingehend, dass ein Grundrecht in dieser Weise wirksam eingeschränkt werden kann.

Der Gesetzgeber stand unter dem Druck, die nationale und fiskalpolitisch geprägte Zielsetzung der Vermeidung von Steuerausfällen in das Gesetz einzuarbeiten. Dies ist ihm grundlegend auch gelungen. Übersehen wurde dabei, dass dieses Ziel unter dem Ausschluss eines Grundrechts geschehen ist und vielleicht auch musste. Damit ist die Grundzweck der Norm, zumindest aus Sicht des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung erfüllt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht und aus der Betrachtung eines Rechtsstaates ist die Norm damit aber nicht hinzunehmen.

Das Gemeinwohl kann einen solchen verfassungsrechtlichen Eingriff manches Mal rechtfertigen. Die fiskalpolitische Ansicht der Mehreinnahmen einer Steuer hingegen, spiegelt nicht in Gänze das Gemeinwohl wieder.

Die in dieser Arbeit gestellte Frage wird in naher Zukunft die Vertreter des BVerfG dazu bringen, ein Urteil zu finden und die Untersuchung des § 27 Abs. 19 UStG damit zu erzwingen und zu ermöglichen. Fest steht, dass die Wirkung dieses Urteils eine ganz besondere sein wird, die weitreichend über das Steuerrecht hinausgehen wird. Fest steht aber auch, dass in einem Rechtsstaat die Steuereinnahmen einer einzigen Steuerart nicht die Abschaffung der Grundrechte rechtfertigen können.

8. English Abstract

The German tax law, here specially the sales tax, had an important change in the Reverse-Charge-Method for construction services by using § 13b UStG. After different judgment by the BFH to that method and different financial administrative instructions by the BMF the Reverse-Charge-Method was changed for the developers of construction services as receiver of the services. The consequence and effect of that change in law is the request of tax refund by the developer. In the same time the effect of that request is the belated tax liability of the provider of the services.

For the German state resists the risk, that by that constellation a lot of tax could be lost. Therefore a new norm has been issued, the § 27 Abs. 19 UStG. The regulatory content of that norm is the completion of the old cases, which has used the old law. To minimize the risk of lost tax, the legislator has ruled out the usage of the trust regulation of § 176 AO.

The question, which should be answered in this thesis, is the question to what extent that norm and ruling out of trust regulation violates constitutional law. By using of constitutional audit schemes, the result shows that the trust regulation of § 176 AO is a fundamental right of an human being in the Republic of Germany. Therefore it exists a special need of protection for that right, which cannot be ruled out by the legislator.

For the future the BVerfG has to decide about that fundamental question and it remains to be seen, what kind of judgment is to be respected. For that moment, the rule of § 27 Abs. 19 UStG is unconstitutional.

Literaturverzeichnis

- Frotscher, Gerrit:** in Schwarz, AO. Kommentar, Loseblattsammlung, Freiburg 2010.
- Führich, Ernst:** Wirtschaftsprivatrecht. 9. Auflage, München 2008.
- Grune, Jörg:** in Küffner/Stöcker/ Zugmaier, UStG. Kommentar, Band 3 (§§ 13- 29 UStG), 5. Auflage, Herne 2015.
- Grzeszick, Bernd:** in Maunz/ Dürig, GG. Kommentar, 65. Ergänzungslieferung, München 2012.
- Hammerl/ Fietz:** Bauträger sind nicht Steuerschuldner gemäß § 13b UStG – Finanzverwaltung schließt sich der Rechtsprechung des BFH an. In: NWB, 2014, Nr. 13, S. 912-921.
- Hammerl/ Fietz:** Steuerschuld bei Bauleistungen wird zum 01.10.2014 neu geregelt – Gesetzgeber dreht Rechtsprechung zurück. In: NWB, 2014, Nr. 36, S. 2688- 2694.
- Hechtner, Frank:** Offene Fragen bei der „Rückabwicklung“ von Bauleistungen nach § 13b UStG. In: NWB, 2014, Nr. 30, S. 2234- 2235.
- Jansen, Axel:** Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen- Anmerkungen und Praxisfälle zum BFH-Urteil vom 22.08.2013 und den BMF-Schreiben vom 05.02.2014 und vom 08.05.2014. In: UStB, 2014, S. 174- 184.
- Koenig, Ulrich:** in Koenig, AO. Kommentar, 3. Auflage, München 2014.
- Langer, Ronny:** Übergang der Umsatzsteuerschuld bei Bauleistungen. In: DStR, 2014, S. 1897- 1902.

- Lippress, Otto-Gerd:*** Umsatzbesteuerung von Bauleistungen nach § 13b UStG in sog. Altfällen – Rechtliche und praktische Fragen zur Auslegung und Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG. In: NWB, 2015, Nr. 10, S. 677- 698.
- Lippress, Otto-Gerd:*** Umsatzsteuer bei Bauleistungen an Bauträger – auf die „bauwerksbezogene Werklieferung“ kommt es an. In: MWStR, 2013, S. 756- 768.
- Lippress, Otto-Gerd:*** Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO bei der Änderung von Umsatzsteuervoranmeldung durch Jahresumsatzsteuerbescheid? Aktuelle Fragestellung im Zusammenhang mit der Besteuerung von Bauleistungen an Bauträger. In: DStR, 2014, S. 879- 883.
- Listl/ Baumgartner:*** Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen. In: UR, 2014, S. 913- 918.
- Mößlang, Gerhard:*** in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuergesetz. Kommentar, 73. Ergänzungslieferung, München 2014.
- Müller, Thomas:*** Aufbauschemata Öffentliches Recht. 12. Auflage, Münster 2011.
- Nacke, Alois Th.:*** Sind rückwirkende Steuergesetze generell verfassungswidrig? Verfassungsrechtliche Grenzen für „Klarstellungen“ des geltenden Rechts durch den Gesetzgeber. In: NWB, 2014, Nr. 36, S. 2699- 2704.
- Prätzler, Robert C.:*** Kritische Betrachtung der umsatzsteuerlichen Rechtslage bei Bauleistungen nach der Änderung des UStG durch das „Kroatien-Anpassungsgesetz“. In: MWStR, 2014, S. 680- 686.
- Roth, , Günther H.:*** in Münchener Kommentar BGB. Band 2a, Schuldrecht Allgemeiner Teil (§§ 241- 432 BGB), 4. Auflage, München 2003.

Schneider/ Mann:

Umsatzsteuer bei Bauträgern- ein unbemerkter Skandal. Finanzverwaltung und Gesetzgeber- eine „unheilige Allianz“?!. In: NWB, 2014, Nr. 51, S. 3911- 3915.

Widmann, Werner:

Die durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften angeordneten umsatzsteuerlichen Änderungen. In: MwStR, 2014, S. 495- 503.

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die Masterarbeit selbstständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt habe, alle Ausführungen, die anderen Schriften wörtlich oder sinngemäß entnommen wurden, kenntlich gemacht sind und die Arbeit in gleicher oder ähnlicher Fassung noch nicht Bestandteil einer Studien- oder Prüfungsleistung war.

Unterschrift der Verfasserin / des Verfassers

Lüneburg, 26.05.2015

Jan Hinnerk Zirkel

