

Protokoll zum
193. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 8. November 2024¹

„Vertrauensschutz zugunsten der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht“

Dr. Markus, LL.M.

Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH) und Partner bei KMLZ Düsseldorf

¹ Lydia Boubouloudi, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Erster Teil	2
I. Einleitung	2
II. Herleitung	4
1. Wirkung der Unionsgrundrechte	4
2. Neutralität in der Umsatzsteuer	6
III. Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes	7
1. Herleitung	7
2. Begründung des Vertrauens	7
IV. Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht	8
1. Vertrauensschutz nach Wiedmann	8
2. Vertrauensschutz in der Umsatzsteuerrechtsprechung des EuGH – konkrete Fälle	8
3. Vertrauensschutz nach BFH	8
V. Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell	9
B. Zweiter Teil	13
I. BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung	13
II. EuGH Rechtssache Santogal	13
III. Online-Bildung	14
C. Zusammenfassung	15

A. Erster Teil

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 193. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Vertrauensschutz zugunsten der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht“. Sodann stellt er den heutigen Referenten, Herrn *Dr. Markus Müller*, vor. Er bezeichnet ihn als eine „erfreuliche Erfolgsgeschichte des Weiterbildenden Masterstudiengangs“. Dabei bemerkt er, dass sie sich in der Situation kennenlernten als Herr Dr. Müller nach seiner Ausbildung und den Wechsel in den freien Beruf sich dazu entschloss, nochmals akademisch tätig zu werden und dafür an die Ruhr Universität Bochum zu kommen. Dabei fiel er ihm besonders durch ein sehr verständiges und vor allem genaues Replizieren auf bestimmte Fragestellungen auf und man merkte, dass ihn das Umsatzsteuerrecht besonders interessierte und ihm lag. Es ergaben sich in den Vorlesungen lebhaft Diskussionen, die an sich hätten weitergeführt werden müssen, allerdings hätte man dann den Rest der Teilnehmenden verloren. *Prof. Seer* habe den Eindruck gehabt, *Dr. Müller* wisse zum Umsatzsteuerrecht viel mehr als er selbst, sodass sie die Rollen hätten tauschen können. Im Rahmen des Weiterbildenden Masterstudiengangs habe *Dr. Müller*

den Wunsch geäußert zum Umsatzsteuerrecht zu promovieren, ein Vorhaben, welches bei einem nicht typisch juristischen Werdegang zunächst unüblich und verbunden mit der Promotionsordnung der Ruhr- Universität mit ein paar Hürden versehen gewesen sei, die die beiden zunächst besprechen mussten. Hierbei nennt *Prof. Seer* Herrn *Dr. Müller* „Hürdenläufer“, der diese Hürden völlig unproblematisch überquerte und eine sehr schöne und beachtliche Arbeit zu den EU- Grundrechten im Bereich der Umsatzsteuer schrieb. Dies sei das I-Tüpfelchen auf die universitäre Zeit gewesen, sodass es *Prof. Seer* nicht wundere, dass er nun Partner in der mittlerweile überregional in Deutschland für das Umsatzsteuerrecht bekannten Sozietät und Kanzlei KMLZ geworden und in diesem Bereich in der ersten Reihe der Beraterschaft angekommen sei. *Dr. Müller* habe bereits in der Vergangenheit einen Vortrag zu seiner Doktorarbeit an der Ruhr- Universität gehalten und es freue *Prof. Seer* umso mehr, dass er Jahre später erneut an die Universität komme, um zum Vertrauensschutz zu referieren. Damit übergibt er das Wort an Herrn *Dr. Müller*.

Dr. Müller bedankt sich für die Einleitung und die Einladung. Er merkt an, dass er immer wieder gerne an die Ruhr-Universität zurückkomme, auch wenn der LL.M. nun schon mehr als 10 Jahre her sei. Dementsprechend habe er sich besonders über die Einladung gefreut. Schon zu seiner Zeit in der Finanzverwaltung im Jahre 2010 sei ihm schnell klar gewesen, dass ihm das Umsatzsteuerrecht reiche und dass es bestimmt sinnvoll sei, auch zur Abgabenordnung etwas gehört zu haben. Der Rest habe ihn jedoch weniger interessiert. So komme es, dass er mittlerweile seit 14 Jahren mit dem Schwerpunkt Umsatzsteuerrecht arbeite und sich seit über acht Jahren mit nichts anderem mehr befasse. Gelegentlich kämen noch Materien zum Standard-Zollverfahren hinzu. Er habe diese Spezialisierung nie bereut und habe sich überaus gefreut, dass er die Möglichkeit hatte zu diesem Thema bei *Prof. Seer* zu promovieren. Er freue sich ein Thema vorzustellen, zu welchem man Grundsätze und Grundrechte des EU-Rechts sowie des nationalen Rechts zusammen betrachten müsse. Er stellt den heutigen Vortragsverlauf kurz vor. Dabei werde er sich zunächst die Aufgabe des Unternehmers in der Umsatzsteuer anschauen und aus welchen Prinzipien man den Vertrauensschutz ableite. Hiernach werde er zu konkreten praxisrelevanten Problematiken übergehen. Es gebe eine Fülle an Beispielen, die man ansprechen könne. Allgemeinverständlich habe er ein Beispiel zur Bildungsbranche dabei, um die Fragestellung zu beleuchten, ob es Mittel und Wege gebe ein etwaiges Störgefühl, welches im Bereich des Vertrauensschutzes seitens der Berater, der Unternehmer aber auch der Finanzbehörden aufkäme, zu beseitigen.

II. Herleitung

1. Wirkung der Unionsgrundrechte

Dr. Müller beginnt seinen Vortrag mit der verfassungsrechtlichen Herleitung des Vertrauensschutzes. Dabei müsse man sich zunächst das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG anschauen. Hier könne man schnell feststellen, dass es ein Spannungsverhältnis zwischen dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung einerseits und dem Vertrauensschutz als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips andererseits gebe. Um sich dies zu vergegenwärtigen, müsse man sich ein Verhalten der Finanzbehörde vorstellen, welche sich im Nachhinein als falsch herausstelle. Nun müsse man abwägen, ob das Interesse des Betroffenen überwiege, dass die Finanzbehörde diese Entscheidung zurücknehme oder ob es vielmehr auf das abstrakte Interesse ankomme, dass alle gleichbehandelt werden, indem auf alle Betroffenen das Gesetz gleiche Anwendung finde. Dieses Spannungsverhältnis gelte es entsprechend aufzulösen.

Stelle man sich die Frage, was eine gerechte Behandlung sei, stoße man auf das Fundamentalprinzip der Gleichbehandlung, namentlich dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs.1 GG oder Art. 20 GrCH in seinen weiteren Ausprägungen. Im Steuerrecht präge sich der Gleichheitssatz im Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifische Konkretisierung aus. Im Bereich der Umsatzsteuer sei die Ausprägung des Gleichheitssatzes nicht so klar, wie in anderen Verbrauchsteuern. Hierbei sei schon Streitbar, ob die Umsatzsteuer überhaupt eine Verbrauchsteuer sei oder nicht doch als Verkehrsteuer zu qualifizieren sei, die keinen besonderen Prinzipien folgen müsse. Hierzu habe es eine langjährige Diskussion gegeben, wobei mittlerweile das Verständnis vorherrsche, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch Gleichbehandlung in der Umsatzsteuer bedeute.

Die Umsatzsteuer sei im Speziellen eine Steuer mit einer gewissen Besonderheit. Jedes Land habe sein eigenes Umsatzsteuergesetz, darüber hinaus gebe es allerdings auch EU-Einflüsse, da die nationalen Gesetze der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechen müssten. Somit müsse man sich die Frage stellen, ob diese Prinzipien im Umsatzsteuerrecht gelten könnten oder nicht eher aus dem EU-Recht abgeleitet werden müssten. Diese Fragestellung wolle *Dr. Müller* nicht im Einzelnen ausführen, allerdings müsse man sich genauer anschauen auf welcher Ebene die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verankert seien. Hierzu verweist er auf eine Pyramidendarstellung in seiner Präsentation (s. Folie 5). Das nationale Umsatzsteuerrecht bilde dabei den Boden dieser Pyramide, was heißen solle, dass es auf der niedrigsten Stufe angesiedelt sei. Darüber finde man die Mehrwertsteuersystemrichtlinie, was aufzeige, dass das nationale Recht dieser entsprechen müsse. Hierüber finde man das EU-Primärrecht, die Grundrechtecharta, EU-Verträge und die allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuerrechts.

Wenn also das Prinzip des Vertrauensschutzes im Primärrecht verankert werden könne, dann müssten auch die Systemrichtlinie und das nationale Umsatzsteuerrecht in ihrer Anwendung Vertrauensschutz gewähren. Somit müsse man sich die Frage stellen, ob Vertrauensschutz auf EU- Ebene existiere, der dann als Primärrechtsgedanke auch auf das Umsatzsteuerrecht der EU und entsprechend auch auf das nationale Umsatzsteuerrecht Einfluss nähme.

Hierfür müsse man sich die Geschichte der Unionsgrundrechte näher anschauen. Diese seien nie explizit im Primärrecht verankert gewesen. Im Grunde seien sie aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs immer weiter hergeleitet worden. Hierzu gehörten auch Rechtssicherheit und Vertrauensschutz. Allerdings müsse man sich im weiteren Verlauf die Frage stellen, ob das Umsatzsteuergesetz in den Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte falle. Auch hierbei habe es eine Diskussion gegeben, wobei man auf das Ergebnis gekommen sei, die Grundrechtecharta als eigenständige Charta im Vertrag von Lissabon zu verankern und sie über den Verweis des Art. 6 Abs. 1 AEUV als Primärrecht festzulegen. Dazu solle man sich den Art. 51 Abs. 1 der Grundrechtecharta anschauen, welchen *Dr. Müller* vorliest. Hiernach würden die Grundrechte der Grundrechtecharta auch für die Mitgliedstaaten gelten, allerdings ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Dabei müsse man sich zunächst eine Meinung darüber bilden, was Umsetzung bedeute. Für Organe der EU sei es logisch, dass sie EU-Recht durchführen. Was bedeute dies jedoch für die Mitgliedstaaten und wie gestalte sich die Umsetzung im Bereich der Umsatzsteuer aus? Hierbei komme die Frage auf, ob der deutsche Gesetzgeber oder ein deutsches Finanzamt an die Unionsgrundrechte gebunden seien, wenn es einen unionsrechtlichen Vertrauensschutz gäbe und ob man sich in diesem Bereich in der Durchführung des Rechts der Union befinde. Hierzu stellt *Dr. Müller* einen Zeitgraphen (Folie 8 seiner Präsentation), der die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Herleitung des Vertrauensschutzes abbilden soll, dar. Zunächst sei der Vertrauensschutz als ungeschriebenes Primärrecht angesehen worden. Hiernach gab es in den Vertragsverhandlungen des Vertrags von Lissabon die Diskussion, ob dieser ungeschriebene Grundsatz noch gelte, oder ob der Wortlaut „Durchführung“ nicht den Grundsatz verschärfe, dass der Vertrauensschutz hierbei gerade keine Anwendung finde. Dies sei 2013 durch den EuGH besonders in der Rechtssache *Åkerberg Fransson* (C-617/10) klargestellt worden. Man könne also festhalten, dass es seitdem keine Abkehr von der Rechtsprechung gegeben habe.

Dr. Müller leitet sodann auf die Rechtssache *Åkerberg Fransson* über und erläutert den Sachverhalt. Hierbei habe ein schwedischer Fischer eine jedenfalls versuchte Steuerhinterziehung begangen. In der Folge habe er zum einen einen Strafbefehl im Besteuerungsverfahren erlassen müssen und zum anderen sei ein Strafverfahren gegen ihn eingeleitet worden. Das

schwedische Gericht habe dem EuGH dazu die Frage vorgelegt, ob dies rechtens sei, oder ob dieses Verhalten nicht vielmehr gegen Art. 50 GrCH verstoße. Dürfe der schwedische Fischer *Fransson* für ein und dieselbe Sache zwei Mal bestraft werden? Wenn schon der Strafzuschlag im Besteuerungsverfahren Strafcharakter habe, müsse sich das Strafverfahren erledigen. Dafür müsse das Umsatzsteuerrecht im Anwendungsbereich des Unionsrechts liegen. Es müsse sich somit um Durchführung im Sinne des Art. 51 Abs. 1 GrCH handeln. Dies habe der EuGH in einem mehrstufigen Verfahren geprüft. Auf der ersten Stufe habe man sich angeschaut, ob dieser Anwendungsbereich, d.h. der Strafzuschlag wegen Steuerhinterziehung, vom Unionsrecht umfasst sei und auf zweiter Ebene, ob es einschlägige Normen diesbezüglich auf unionsrechtlicher Ebene gebe. Bezüglich der ersten Stufe habe der EuGH festgestellt, dass Art. 325 AEUV die Betrugsvermeidungspflicht auch bzgl. der Mehrwertsteuer regele, sodass die Mehrwertsteuer und die Betrugsvermeidungspflicht auf unionsrechtlicher Ebene durchaus vorhanden seien. Auf der zweiten Ebene fänden sich an mehreren Stellen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie konkrete Vorschriften wie z.B. Art. 2, 250 Abs. 1 und 273 MwStSystRL zur Betrugsbekämpfung. Dementsprechend sei der Anwendungsbereich eröffnet. Der EuGH führe weiter aus, dass es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuer und dem Haushalt der Union gebe. Konkreter bedeute dies, dass jegliche Versäumnis einer Mehrwertsteuererhebung völlig abstrakt zu einer Verringerung des Haushalts der EU führe. Man stelle sich also berechtigterweise die Frage, was denn nicht hierunter zu verstehen sei. Dies sei auch die Schlussfolgerung des EuGH, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer für die Mitgliedstaaten verpflichtend sei und dementsprechend keine Konstellation denkbar sei, in der kein Unionsrecht durchgeführt werde. Mit anderen Worten sei das gesamte Umsatzsteuerrecht als Durchführung von Unionsrecht im Sinne des Art. 51 GrCH zu qualifizieren, sodass das Umsatzsteuerrecht vollumfänglich durch die Unionsgrundrechte geschützt sei. Diese weitreichende Geltung von Unionsgrundrechten im Umsatzsteuergesetz sei umfänglich kritisiert worden, weil die Mitgliedstaaten Vorbehalte dahingehend äußerten, immer weitere Kompetenzen an die Union abgeben zu müssen. Daher habe man sich die Frage gestellt, ob nicht die nächste Entscheidung nach der *Åkerberg Fransson* Entscheidung diese Wertung abmildern würde. Auch im ähnlich gelagerten Fall von *Webmind Licenses* (Rechtssache C-419/14) sei man jedoch zum gleichen Ergebnis gekommen, sodass die Entscheidung nicht zurückgenommen worden sei.

2. Neutralität in der Umsatzsteuer

Um im Bereich der Umsatzsteuer verstehen zu können, was gerecht sei und welche Folgen für den Unternehmer entstünden, wenn Vertrauensschutztatbestände nicht gewährt würden, müsse man sich den Wesensgehalt der Umsatzsteuer anschauen. Hierbei führt *Dr. Müller* das Beispiel

an, dass A an B, dieser seinerseits an C und C zuletzt an einen Verbraucher verkaufe (s. Folie 12 seiner Präsentation). Der Unternehmer dürfe somit nur in Höhe des Nettobetrags belastet sein, wenn er Gegenstände für sein Unternehmen erwerbe, sei es als Anlage- oder als Umlaufvermögen. Die Umsatzsteuer solle dementsprechend den Verbraucher belasten, obwohl der Unternehmer die Steuer ans Finanzamt abführe. Die Belastung trete also im Verbrauch ein. Der Unternehmer würde daher mit dem Verbraucher gleichgestellt werden, wenn es keinen Vorsteuerabzug gäbe. Zusammenfassend fungiere er als Steuereinnahmer in Rechnung des Staates, er müsste daher einen erhöhten Schutz genießen. Steuersystematisch müsste bei schützenswerten Verhalten keine Belastung des Unternehmers mit Umsatzsteuer erreicht werden. Hierbei spreche man vom sog. Neutralitätsprinzip als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes in der Umsatzsteuer. Diese müsse für den Unternehmer neutral sein.

III. Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

1. Herleitung

Hiernach möchte *Dr. Müller* den Grundsatz des Vertrauensschutzes näher erläutern und die Frage beantworten, ob es ihn im Unionsrecht gebe und den Unternehmer entsprechend seiner Stellung im Steuersystem schützen könne.

Primärrecht seien neben der Grundrechtecharte und den EU-Verträgen auch die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten. Soweit diese in ihren Verfassungen Vertrauensschutz vorsehen würden, würde dadurch automatisch auf EU-Ebene ein Grundrecht installiert, ohne dass dieses ausformuliert werden müsse. Dementsprechend gebe es Vertrauensschutz auch auf unionsrechtlicher Ebene.

2. Begründung des Vertrauens

Dr. Müller fährt damit fort die Auslösung einer vertrauenswürdigen Situation darzustellen. Dies könne durch Verwaltungsakt oder durch schlichte Realakte der Finanzbehörde geschehen. Vertrauensschutz scheide immer dann aus, wenn das Recht auf, welches man sich berufe, durch eigenes unionswidriges Verhalten, verwirkt worden sei. Das Vertrauen sei zum Zeitpunkt seiner Betätigung schutzwürdig. Wichtig sei, dass man sich auf Gutgläubigkeit berufen könne, bei Falschangaben, unvollständigen Angaben, Missbrauch und Betrug, sei Vertrauensschutz nicht weiter zu gewähren. Problematisch sei jedoch, dass die Sorgfaltspflichten unionsrechtlich nicht geregelt seien, sodass die Finanzverwaltung dies für sich selbst unter anderem durch BMF-Schreiben bestimme. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes dürfe jedoch nicht so weit ausgedehnt werden, dass der Gesetzgeber keine neuen Regelungen mehr erlassen dürfe, insoweit sei das Rückwirkungsverbot relevant. Neue Regelungen könnten dann nur für die Zukunft

angewandt werden. Vertrauensschutz bewirke, dass ein Recht, auf welches man vertraut habe, nicht nachträglich genommen werden dürfe.

IV. Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht

1. Vertrauensschutz nach Wiedmann

Dr. Müller nimmt kurz Bezug auf die Thesen Wiedmanns zum Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer (FS Lang, 913 (2010)). Dieser stelle fest, dass das Unionsrecht keinen Vertrauensschutz kenne. Er schlussfolgere aus der Stellung des Unternehmers im Umsatzsteuersystem, dass es ein rechtsstaatliches Gebot sei, den guten Glauben des Unternehmers zu schützen. *Dr. Müller* verleiht ein Zitat *Wiedmanns*, welcher erklärt, dass dies keine Schwäche des Steuerstaates, sondern die zwingende Folge einer Systemschwäche der Mehrwertsteuer in ihrem All-Phasen-Prinzip sei. Das deutsche System sei nach *Dr. Müller* besonders betrugsanfällig. Statt das System nun zu ändern, führe man immer mehr Bürokratie, Meldepflichten und Aufwand in Form von Kosten ein. Man belaste mit den Schwächen des Systems denjenigen, der für den Staat das Geld eintreiben müsse. Der redliche Unternehmer sei am stärksten benachteiligt, da er diesen Pflichten nachkommen müsse, obwohl er mit dem Betrug nichts zu tun habe.

2. Vertrauensschutz in der Umsatzsteuerrechtsprechung des EuGH – konkrete Fälle

Dr. Müller stellt sodann die Frage, wie weit der Umfang des Vertrauensschutzes im System reicht, anhand der Rechtssachen Karageorgou, Petrova und Vlachos dar (s. Folie 26 seiner Präsentation). Hierbei habe man geglaubt eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, sodass man dem Leistungsempfänger eine ordnungsgemäße Rechnung erstellt und den Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Fraglich sei nun, ob diese Gutgläubigkeit schützenswert sei. Allerdings habe der EuGH einen guten Glauben hierbei nicht anerkannt. Der Vertrauensschutz ginge nicht so weit, dass ein nicht erfülltes materielles Tatbestandsmerkmal als erfüllt angesehen werden könne.

3. Vertrauensschutz nach BFH

Nach dem BFH könne ein Vertrauensschutz nur dann eingreifen, wenn man sich im Bezug auf den Schutz vor Betrug wie ein ordentlicher Kaufmann verhalten habe. Ein Berufen auf begünstigende Tatbestände sei sonst nicht möglich. Weitere Urteile und Beispiele zeigt *Dr. Müller* auf den Folien 29- 31. Letztlich verblieben die Billigkeitsverfahren nach §§ 163, 227 AO.

V. Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell

Dr. Müller veranschaulicht sodann aktuelle Fälle zum Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer. Dabei führt er zunächst § 6a Abs. 4 UstG an. Für das Steueraufkommen sei im Bereich des Tatbestandes der innergemeinschaftlichen Lieferung von Relevanz, dass der Gegenstand zunächst tatsächlich über die Grenze ins Ausland transportiert und auch an einen Unternehmer tatsächlich geliefert werde. Für den Unternehmer sei es wichtig, dass die Leistung nicht mit Umsatzsteuer belastet werde, da er auch nur den Nettobetrag erhalte. Da der Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen besonders fehleranfällig sei, gebe es den besonderen Vertrauensschutztatbestand des § 6a Abs.4 UstG. *Dr. Müller* liest diesen vor und erklärt, dass die Beweislast beim Unternehmer liege, damit die Lieferung auch steuerfrei bleiben könne. Dieser Beweis sei schwer zu erbringen. Der Unternehmer brauche hierfür zunächst eine Gelangensbestätigung. Allerdings sei diese nicht so einfach zu erstellen, da auf dieser mehrere Nachweise zu erbringen seien.

Prof. Seer stellt *Dr. Müller* eine Frage bzgl. der Gelangensbestätigung. Diese sei Gegenstand seiner Vorlesung zum Umsatzsteuerrecht. Er möchte hierbei in Erfahrung bringen, ob er sie seinen Studenten richtig erkläre und führt folgendes Beispiel an: Man solle sich einen Versendungsfall vorstellen, wobei Ware mittels einer Spedition in die Niederlande zu einem Unternehmen transportiert werde. Der Spediteur führe nun ein vorgedrucktes Formblatt mit sich, welches von der Warenannahmestelle des niederländischen Unternehmens unterschrieben und von der niederländischen NV oder BV gestempelt werde. Er fragt, ob dies eine Gelangensbestätigung darstelle.

Dr. Müller erklärt, dass es mehrere Arten von Gelangensbestätigungen gebe. Im Versendungsfall reiche es aus, wenn der Spediteur unterschreibe. Problematischer sei jedoch der Abholfall, indem der Kunde seinen Spediteur zum Abholen schicke, denn hierbei müsse nicht nur der Empfang der Ware durch den Spediteur protokolliert werden, sondern ebenso das tatsächliche Überführen der Ware über die Grenze und das Gelangen zum Kunden.

Hierzu sagt *Prof. Seer*, dass man sichergehen müsse, dass die Ware den Zielort erreicht habe. Er fragt, wie die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ausgestaltet sein müsse, um obigen Vertrauensschutztatbestand auszulösen. Reiche es aus, dass der Unternehmer dem Spediteur den Vordruck zum Unterschreiben gebe und ihn anschließend stemple?

Dr. Müller antwortet, dass die Sorgfalt des Kaufmanns hier an strenge Erfordernisse geknüpft sei. Zu den besonderen Nachweiserfordernissen wolle er später zu sprechen kommen.

Prof. Seer stellt eine weitere Frage zu den Informationspflichten. Er fragt, wie der Sonderprüfer Argwohn schöpfen könne, wenn ihm lediglich die ordnungsgemäß ausgefüllte Bescheinigung vorliege. Dies könne ja nur geschehen, wenn bei einer Prüfung in den Niederlanden dem niederländischen Prüfer etwas auffalle und er eine Kontrollmitteilung nach Deutschland schicke. Wie könnten Betrugsfälle richtig erfasst werden?

Dr. Müller erläutert, dass im Rahmen der zusammenfassenden Meldung die UstID-Nummer des Empfängers angegeben werde. Wenn nun im Land des Empfängers Unregelmäßigkeiten bezüglich seiner Erwerbsbesteuerung etc. aufkämen, würde infolge eines cross-checks der deutsche Prüfer dazu angehalten werden diesen auch hinsichtlich der Umsatzsteuer zu überprüfen. Am leichtesten könne man das Gelangen durch simple Methoden wie Google überprüfen. Gebe man die Zieladresse ein und finde man dort statt eines Gewerbegebiets eine Wohnsiedlung vor, so sei klar, dass die Ware nie an ein Unternehmen ins Ausland transportiert worden sei.

Prof. Seer fragt, ob daher den Unternehmern eher zu Versandungsfällen geraten werde.

Dr. Müller bejaht dies dahingehend, dass wenn eine eigene Versendung möglich sei, ein Abholen seitens des Empfängers vermieden werden solle.

Dr. Ortwald meldet sich zu Wort und beschreibt einen Fall aus seiner finanzgerichtlichen Praxis. Dort habe der Zufall mitgewirkt, da es Bestätigungen gab, dass der Abholer eigenhändig vor Ort war, ohne dass die Adressen tatsächlich gestimmt haben. Ebenso waren diese unterschrieben und gestempelt. Allerdings wurden sie infolge eines Wasserschadens durchnässt. Bei einem Laserdrucker habe dies weniger Auswirkungen als bei einem Kugelschreiber. Nun habe man die Dokumente nach ihrem Trocknen überprüft und festgestellt, dass sowohl die mittels Kugelschreiber geformte Unterschrift als auch der Stempel mittels Stempelkissentinte auf den Millimeter genau immer an der gleichen Stelle auf dem Dokument verblieben, ohne durch das Wasser zu Schaden gekommen zu sein. So konnte man schlussfolgern, dass sowohl die Unterschrift als auch der Stempel mittels Laserdrucks auf dem Papier verewigt worden seien und in Wirklichkeit nie jemand vor Ort gewesen sei, um die Ware abzuholen.

Dr. Müller führt an, dass im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen vor allem in Gestalt des Karussellbetrugs Missbrauch betrieben werde (s. Folie 38 seiner Präsentation). Hierbei komme in der Praxis die Frage auf, ob sich ein Unternehmer auf Vertrauensschutz berufen könne, wenn er brutto an einen sich absetzenden Drittunternehmer gezahlt habe. Der Karussellbetrug sei in Deutschland ein sehr großes Problem, in welchem zweistellige Milliardenbeträge an Steuern verloren gingen.

Prof. Seer meldet sich und meint, er habe sich immer vorgestellt, dass eine richtige Umsatzsteuer eine Ist-Steuer sei, die nur den Zahlungsvorgängen folge und dass die Vorsteuer nur in Anspruch genommen werden könne, wenn die Steuer vom Vorleistenden auch bezahlt worden sei. Diese Information müsse man allerdings tatsächlich bekommen, was eine Hürde darstelle.

Dr. Müller erklärt, dass Umsatzsteuer und Vorsteuer nicht materiellrechtlich miteinander verknüpft seien und entgegnet, er finde dies unverhältnismäßig, da der Vorsteuerabzug des Unternehmers dann von der Zahlungsmoral des Empfängers abhänge. Er stellt sodann unterschiedliche Systeme innerhalb der EU vor und führt an, dass in Tschechien jede Eingangs- und Ausgangsrechnung detailliert gemeldet werden müssten. Vorsteuer könne nur dann geltend gemacht werden, wenn auch der andere dies gemeldet habe. Man erhalte eine automatisierte E-Mail, um den Nachweis zu erbringen, anderenfalls komme eine automatische Betriebsprüfung zustande, was die Auszahlung der Vorsteuer um weitere sechs Monate hemme. De facto stelle dies eine materiellrechtliche Verknüpfung dar.

Dr. Ortwald meldet sich zu Wort und meint der Unternehmer sei in Deutschland bessergestellt, da er zumindest die Möglichkeit habe durch die Gutglaubensregelung die Vorsteuer dennoch zu erhalten, während in einem System materiellrechtlicher Verknüpfung das Zahlungsrisiko auf den Leistungsempfänger verlagert werden würde.

Dr. Müller stimmt ihm zu.

Vor der Pause stellt *Dr. Müller* § 25 f UstG vor. Hiernach seien Steuervergütungen in Form der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, des Vorsteuerabzugs aus Leistungen anderer Unternehmer, jener aus innergemeinschaftlichen Erwerben sowie aus Reverse-Charge-Umsätzen und derjenige des letzten Abnehmers beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft gefährdet. Ebenso gelte der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft als nicht besteuert (s. Folie 42 seiner Präsentation).

Ein Teilnehmer meldet sich und wirft die Frage in den Raum, ob die Versagung nach § 25 f UstG nicht automatisch als Steuerverkürzung zu werten sei.

Prof. Seer antwortet hierauf, dass dies ein Problem der Weite des Vorsatzes im Steuerstrafrecht darstelle und kein umsatzsteuerspezifisches Problem. Vielmehr gehe es um die Abgrenzung von Vorsatz und Leichtfertigkeit.

Der Teilnehmer entgegnet, dass dieses Problem aber auf die Umsatzsteuer durchschlage, wobei ihm sowohl *Prof. Seer* als auch *Dr. Müller* zustimmen.

Prof. Seer möchte nochmal auf den Karussellbetrug zu sprechen kommen. Dabei verschwinde ein Unternehmer in der Kette, ohne die Steuer zu entrichten. Er fragt, ob es möglich sei einen Strohmännchen an seine Stelle zu setzen.

Dr. Müller erklärt, dass der Unternehmer nicht nur einen Strohmännchen stellen könne, sondern auch neue Scheinunternehmen gründen könne.

Ein Teilnehmer meldet sich und meint, dass man ebenso gut einen Obdachlosen damit beauftragen könne Geschäftsführer eines der gegründeten Scheinunternehmen zu werden, für das Finanzamt gebe es somit nur ihn und nicht den ursprünglichen Unternehmer. Mit entsprechenden Handlungsvollmachten sei letzterer jedoch weiterhin handlungsfähig, ohne jedoch steuerrechtlich in Erscheinung zu treten. Ein weiterer Teilnehmer erläutert einen Fall aus seiner Praxis, in welchem ein Unternehmer sich die Internetseite der Firma Fielmann mit der Überlegung anschaute, dass Fielmannfilialen grundsätzlich in Gebäudekomplexen angesiedelt sein, die überwiegend Büroräume installierten. Dementsprechend habe er sämtliche Adressen der Fielmann-Filialen verwendet und dort Unternehmen gegründet. Bei einer Prüfung der Adresse auf Google habe man nie Argwohn schöpfen können, da es plausibel erschien, dass in dem jeweiligen Gebäudekomplex ein Büro des Unternehmers angesiedelt sei.

Prof. Seer fragt anschließend, wie eine Lösung aussehen könne, um einerseits für die Unternehmen händelbar zu sein, andererseits aber auch den Betrug zu minimieren. Dies müsse ja das Ziel sein. Wiedmann habe damals das System des reverse-charge bevorzugt. Kirchhof hingegen habe den Ansatz einer Endverbrauchsbesteuerung einzuführen und die B2B- Umsätze zu streichen. Allerdings gebe es dabei das Problem, dass man erkennen müsse, dass jemand Verbraucher sei.

Dr. Müller entgegnet, dass die Zeit Kirchhofs eine andere gewesen sei. Heutzutage gebe es im Ausland volldigitalisierte Systeme. So könne man auch hierzulande eine Art App mit einem QR- Code generieren, die einen automatischen Abgleich der Unternehmerregistrierung veranlasse.

Eine Teilnehmerin führt an, dass es in Deutschland ein großes Problem durch den Datenschutz gebe, da eine deutsche USt-ID- Nummer nicht überprüft werden dürfe. Eine ausländische hingegen schon.

Prof. Seer erklärt, dass er in seiner Vorlesung die USt-ID wie folgt darstelle: Es gebe zwei Arten diese zu überprüfen, einerseits über eine Art Schnellabruf, wobei man lediglich feststelle, dass

die ID in ihrer Syntax valide und gültig sei und andererseits mittels einer qualifizierten Methode. Dabei müsse man den hinterlegten Namen, die Stadt sowie die Adresse eingeben.

Dr. Müller erklärt, dass die qualifizierte Überprüfung in Deutschland nicht für einen anderen Deutschen möglich sei und stimmt damit der Teilnehmerin zu. Damit leitet er die Pause ein.

B. Zweiter Teil

Dr. Müller begrüßt die Teilnehmer zurück aus der Pause und geht auf die Frage ein, wie die Kenntnis oder das Kennenmüssen der Unternehmer ausgestaltet sein müsse, damit diese gegen die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns verstoße.

I. BMF-Schreiben: Versagung des Vorsteuerabzugs bei Steuerhinterziehung

Dazu stellt er das BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – III C 5 – S 7429 – b/21/10003 :001, BStBl. 2022, 1002 vor (s. Folie 43 f. seiner Präsentation), welches wichtige Ausführungen zur Neu-reglung des § 25 f UstG enthalte. Indizien ergeben sich unter anderem dann, wenn es sich um branchenunübliche Barzahlungen handele oder die Ansprechpartner in den Unternehmen häufig wechselten. Ebenso müsse der Unternehmer Argwohn schöpfen, wenn den Beteiligten berufliche Erfahrung und Branchenkenntnis fehlten oder sie wiederholt ihren Unternehmenssitz verlegten. Der Unternehmer sei also dazu angehalten bei sich aufdrängenden Ungewöhnlichkeiten nachzufragen. Im Ergebnis handele es sich um eine Einzelfallabwägung.

Ebenso stellt er kurz den Tatbestand des § 13b Abs. 5 S. 8 UstG dar, welcher die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger im Wege des Reverse Charge Verfahrens abwälzt. Nach Ansicht des Finanzamts handele es sich hierbei um eine Vereinfachung, für *Dr. Müller* sei dies jedoch ein Vertrauensschutztatbestand.

II. EuGH Rechtssache Santogal

Dr. Müller stellt sodann ein weiteres Beispiel aus der Praxis vor, namentlich die EuGH Rechts-sache Santogal (s. Folie 59 seiner Präsentation). Nach kurzer Darstellung des Falles bezieht sich *Dr. Müller* auf die Leitsätze des Falles (s. Folien 62- 65 seiner Präsentation). Dabei sei der vierte Tenor des Urteils von besonderer Relevanz. Dieser stelle klar, dass die Finanzbehörden ohne Beweise, dass eine Steuerhinterziehung tatsächlich begangen worden sei, die Beteiligten nicht überprüfen könnten. Das Gericht führe somit die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes ein. Für die Frage, ob der Lieferant die erforderliche Sorgfalt habe walten lassen, um sicherzustellen, dass er sich mit dem bewirkten Umsatz nicht an einem Steuerbetrug beteiligt habe, komme es nicht nur auf das Verhalten des Verkäufers an, sondern auch auf das Verhalten der Behörden. Für den Fall, dass der Verkäufer die

Unterlagen für die Steuerbefreiung vorgelegt und die zuständige Behörde diese Unterlagen geprüft und akzeptiert habe, verwehre es der Grundsatz der Rechtssicherheit, dass ein Mitgliedstaat diesen Verkäufer später wegen eines vom Erwerber begangenen Steuerbetrugs, von dem der Verkäufer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könne. Der EuGH sage somit, wenn in einem normalen Veranlagungsverfahren ein einzelner Sachverhalt detailliert überprüft und erklärungsgemäß veranlagt worden sei, stehe der Grundsatz der Rechtssicherheit der nachträglichen unterschiedlichen Bewertung des Sachverhalts entgegen, solange keine Bösgläubigkeit bestanden habe. *Dr. Müller* meint, dass die Bedeutung für die Praxis dieses Falles darin liege, dass eine Steuerbefreiung später nicht versagt werden könne, wenn die Unterlagen durch das Finanzamt geprüft worden seien und die Umsätze Akzeptanz gefunden haben.

Hierzu meldet sich *Dr. Ortwald* zu Wort und fragt, ob ein Bescheid, welcher unter Vorbehalt der Nachprüfung im nationalen Verfahrensrecht ergangen sei, den Grundsatz des Vertrauensschutzes aushebeln könne, denn dann könne man sich nicht auf Vertrauensschutz berufen.

Dr. Müller denkt, dass die Unionsgrundrechte auch auf das Verfahrensrecht einwirken, sodass sie einen nationalen Vorbehalt der Nachprüfung überlagerten (s. Folie 76 seiner Präsentation). Dies bedeute, dass der Fall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bleibe, für die konkrete Änderung nach § 164 Abs. 2 AO gelte jedoch dann die unionsrechtliche Einschränkung.

Prof. Seer meldet sich und meint, dass es über die unionsrechtliche Fragestellung hinaus die Möglichkeit eines Teilvorbehalts der Nachprüfung geben müsse. De lege lata sei dies im nationalen Recht nicht der Fall und könne auch nicht durch den Vorläufigkeitsvermerk ersetzt werden, da dieser an bestimmte Voraussetzungen geknüpft sei. In Fällen, in welchen man in der Praxis durch eine Sonderprüfung zum Schluss komme, der ermäßigte Steuersatz sei im Nachhinein unrechtmäßig handle es sich um einen Fall der sachlichen Unbilligkeit, denn die Umsatzsteuer solle der Endverbraucher tragen. Es dürfe keine Verböserung auf den Endverbraucher überwältigt werden. Dies sei eine atypische Belastung im Einzelfall, sodass es eleganter sei den § 164 AO unionsrechtlich zu überlagern.

III. Online-Bildung

Dr. Müller kommt zum Schluss zu der umsatzsteuerlichen Berücksichtigung der Online-Bildung zu sprechen. Hier gebe es eine Besonderheit. Das BMF unterscheide hierbei zwischen vorproduzierten Inhalten, Live-Streaming sowie Leistungskombinationen, die sowohl interaktiv als auch aufgezeichnet werden würden, wie es z.B. bei Fortbildungen üblich sei. Die Art der Ausführung spiele eine entscheidende Rolle in der Anwendung der ermäßigten Steuersätze und

Steuerbefreiungen im Bildungsbereich. Vorproduzierte Leistungen seien elektronische Dienstleistungen mit minimaler menschlicher Beteiligung und würden daher nicht unter den Tatbestand der sonstigen Leistungen des Umsatzsteuerrechts fallen. Vielmehr seien sie einheitliche Leistungen eigener Art. Ein interaktiver Kurs in Echtzeit sei jedoch keine elektronische Dienstleistung und damit als sonstige Leistung zu qualifizieren.

Leistungsort für sonstige Leistungen sei der Sitz des Unternehmers. Ort der Leistung für elektronische Leistungen sei der Wohnsitz des Leistungsempfängers. Aufgezeichnete und vorproduzierte Inhalte würden zudem von der Steuerbefreiung ausgenommen, dies gelte selbst für Lern-Apps mit einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UstG. Dies sei ebenso für Leistungskombinationen, wobei der Grundsatz der Einheitlichkeit und der wirtschaftliche Schwerpunkt der Leistung über die Beurteilung entscheide, zu beachten. Könne man Live- Inhalt und Aufzeichnung voneinander trennen, so gelte die Steuerbefreiung lediglich für den Live-Inhalt nicht jedoch für die Aufzeichnung. Sofern sie jedoch als einheitlich zu betrachten seien, so stellten sie eine Leistung eigener Art und keine Bildungsleistung dar, sodass sie immer steuerpflichtig seien. *Dr. Müller* findet es sei angemessener statt eine Leistung sui generis die Aufzeichnung als Nebenleistung zu qualifizieren oder jedenfalls eine komplexe einheitliche Leistung anzunehmen. Bis zum 01.07.2024 könne dies jedoch durchaus anders behandelt werden. Problematisch sei jedoch, dass die meisten Verträge vor Erlass dieses BMF- Schreibens zustande gekommen seien, sodass sie an sich sonstige Leistungen darstellten. Allerdings komme es bei sonstigen Leistungen auf den Erhalt der Leistung an d.h. auf die Vollendung des Vertrags und dieser Zeitpunkt liege deutlich hinter dem 01.07.2024. Somit sei fraglich, wie man das BMF- Schreiben dahingehend interpretieren könne.

C. Zusammenfassung

Zusammenfassend stellt *Dr. Müller* die Kernthesen seines Vortrags dar: Die Gewährung von Vertrauensschutz sei im UStR nicht konsequent. Den Unternehmer treffe keine Schuld an den Schwächen des Systems und die formale Strenge des UStR müsste durch Vertrauensschutz zugunsten des Unternehmers abgemildert werden.

Prof. Seer schließt das Seminar mit der Feststellung, dass das Umsatzsteuerrecht grundlegend reformiert werden müsse. Dort wo es nur um die europäische Harmonisierung gehe, sei eine Einstimmigkeit nicht möglich. Komme jedoch etwas von außen, wie z.B. dem OECD, könne die EU in kürzester Zeit einstimmig eine Richtlinie erlassen. Dies sei äußerst fragwürdig. Hinsichtlich der Bildungsleistungen stellt er fest, dass auch der lehrstuhleigene Weiterbildende Masterstudiengang Wirtschafts- und Steuerrecht stetig überprüft werden müsste.

Er bedankt sich bei *Dr. Müller* und verabschiedet die Teilnehmer des 193. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Das 194. Bochumer Steuerseminar findet am 29.11.2024 statt. **Dr. Sebastian Beckschäfer**, RA/FA für StR/Partner bei VBB Rechtsanwälte, wird dabei zum Thema „Steuerstrafrecht an den Grenzen des Rechtsstaats“ vortragen.