

**FINANZ- UND STEUERRECHT
IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 22

Katarina Günther

Vertrauensschutz
bei Angaben Dritter
im Umsatzsteuerrecht

A. Einleitung

„Vertrauen ist nicht das einzige Fundament der Welt; aber eine sehr komplexe und doch strukturierte Weltvorstellung ist ohne eine ziemlich komplexe Gesellschaft und diese ohne Vertrauen nicht zu konstituieren.“¹

Niklas Luhmann

Recht ist das Fundament für Vertrauen². Es hat die Funktion die eigenen Erwartungen zu stabilisieren und bietet somit eine Basis für die Vertrauensgewährung³. Vertrauen wiederum dient der „Reduktion von Komplexität“⁴. Die unzähligen für den Einzelnen unüberschaubaren Erlebens- und Handlungsmöglichkeiten werden durch Vertrauen auf ein lebbares Maß reduziert⁵. Das Verhältnis von Recht und Vertrauen hat sich im Laufe der Zeit jedoch verändert. Zwar basiert jede Form des Agierens zwischen Menschen und damit auch das gesamte Rechtssystem auf Vertrauen, und auch Vertrauen wird aufgrund der Sicherheit, die eine rechtliche Grundlage bietet, gewährt, jedoch zeigt die derzeitige Rechtsdogmatik die Distanzierung des Rechtssystems vom Vertrauensgedanken⁶. Recht hat heutzutage grundsätzlich eine andere Funktion als Vertrauen. Es erfordert weder Erwartungen, noch eine Risikobereitschaft des Vertragspartners oder eine Bewährung in der konkreten Situation⁷. Dies ist auch notwendig, um eine Unabhängigkeit des Handelns der Vertragspartner von der Unsicherheit des Vertrauens zu gewährleisten.

Nach *Luhmann*⁸ sind die rechtsdogmatischen Konstruktionen, die sich nur auf den Schutz des Vertrauens beziehen, lediglich der Versuch, durch eine Nachnormierung den vorhandenen „Grundsätzen“ und Vorstellungen mit einer ethischen Argumentation entgegenzutreten. Aus diesem Grund solle es nicht zu einer Ausuferung des Vertrauensschutzes im Recht kommen. Andere „besser ausformulierte

1 *Luhmann*, Vertrauen, 126.

2 *Luhmann*, Ausdifferenzierung des Rechts, 118.

3 *Luhmann*, Das Recht der Gesellschaft, 132.

4 *Luhmann*, Vertrauen, 8.

5 *Luhmann*, Vertrauen, 1,8, 9,14-15; in diesem Kontext bemerkenswert scheinen mir die Untersuchungen *Underhills*, der davon ausgeht, dass das Interesse an einem Hochgott, der die Menschen moralisch beurteilt mit der wirtschaftlichen Entwicklung und mit dem Vertrauensbedarf bei Eigentums- und Handelsverhältnissen zusammenhängt, siehe hierzu *Underhill*, Economic and Political Antecedents of Monotheism: A Cross-cultural Study, *American Journal of Sociology* 80 (1975), 841-861.

6 *Luhmann*, Vertrauen, 44.

7 *Luhmann*, Vertrauen, 42.

8 *Luhmann*, Vertrauen, 43 f.

konstruktive Errungenschaften“ würden sonst gefährdet werden⁹. „Oder es kommt zu undisziplinierten Auswüchsen: zu überflüssigen Parallelkonstruktionen [und] zu undifferenzierten Begründungen [...]“¹⁰. M.E. ist es jedoch unmöglich, ein System zu konstruieren, das jeden Einzelfall mitberücksichtigt. Daher ist eine Nachjustierung immer dann notwendig, wenn das Ergebnis gegen das Rechtsempfinden verstößt. Ein Rechtssystem, das ohne Vertrauensschutz auskommt, wäre wünschenswert, ist aber, vor dem Hintergrund der unzähligen Handlungsvariationen, unrealistisch.

So verhält es sich auch beim Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht. Er dient der Erhaltung des vorhandenen Systems, welches ohne den Schutz des Vertrauens nicht gerecht und für den Steuerpflichtigen unverhältnismäßig ist. Es muss die Möglichkeit geben, Gerechtigkeit im Einzelfall über die Konstruktion von Vertrauensschutz herzustellen. Obwohl die Umsatzsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird, ist der praktische Steuervollzug – also die Steueranmeldung und -zahlung – dem Unternehmer auferlegt¹¹. Dieser muss ex ante richtig über Steuerbarkeit, Steuerfreiheit und das Recht zum Vorsteuerabzug entscheiden, wobei er oft auf die Angaben des Leistungsempfängers angewiesen ist. Der Finanzverwaltung kommt die Aufgabe zu, ex post die Richtigkeit der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung im Rahmen der Steuerveranlagung, einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung, einer Außenprüfung oder einer Steuerfahndungsprüfung zu kontrollieren¹². Die Finanzverwaltung und die Gerichte beurteilen nur ausgewählte und streitige Sachverhalte in erforderlicher Intensität. Zudem verfügen sie über hoheitliche Mittel zur Aufklärung jener Vorfälle¹³. Beispielsweise können Behörden Kfz-Zulassungsdaten erhalten, ein Unternehmer nicht. Dem Steuerpflichtigen obliegen außerdem häufig die Darlegungslasten¹⁴. Schon diese unausgewogene Ausgangsposition verdeutlicht die Notwendigkeit eines Vertrauensschutzes im Umsatzsteuerrecht.

Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer. Der Steuerschuldner kann die Steuer auf den Verbraucher (Steuerträger) abwälzen¹⁵. Ob es sich bei der Umsatzsteuer um eine Verkehrs- oder Verbrauchssteuer handelt, ist seit jeher umstritten¹⁶.

9 *Luhmann*, Vertrauen, 44.

10 *Luhmann*, Vertrauen, 44.

11 *Hahn/Kortschak*, Lehrbuch der Umsatzsteuer, 6 Rn. 10.

12 *Drüen*, DB 2010, 1847 (1847).

13 *von Cölln*, Vortrag IFA-Sektion Berlin 10. März 2010, S. 7.

14 § 6a Abs. 3 UStG, § 6 Abs. 4 UStG.

15 *Rau/Dürrwächter-Stadie*, Einf. Anm. 129 f.; *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (3); Elemente einer direkten Steuer finden sich hingegen in der Umkehr der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG, bei der Einfuhr gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG oder dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Steuerschuldner und Steuerträger sind dann identisch; *Rau/Dürrwächter-Stadie*, Einf. Anm. 150.

16 Siehe ausführlich zum Meinungsstreit m.w.N. *Birkenfeld*, Einf. Rn. 134-139.1; *Rau/Dürrwächter-Stadie*, Einf. Anm. 97-149; Technisch knüpft die Umsatzsteuer an Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs an und könnte somit als Verkehrssteuer zu qualifizieren sein; BFH-Urteil vom 30.04.1953

Die Existenz der Umsatzsteuer wird teilweise damit begründet, dass die Höhe der Konsumentennachfrage einen typisierten Rückschluss auf die individuelle Leistungsfähigkeit zulässt.¹⁷ *Kirchhof*¹⁸ sieht ihre Rechtfertigung darin, dass die Rechtsgemeinschaft Zugang zum Markt verschafft und dadurch Leistungsfähigkeit vermittelt. Die Umsatzsteuer könne die einzelne Leistungsfähigkeit nicht erfassen, denn der Einzelne trete anonym am Markt auf¹⁹. Lediglich die durch den Leistungsaustausch vermutete Leistungsfähigkeit werde erfasst²⁰. *Popitz*²¹ bezeichnet die indirekte Steuer daher auch als „brutalere, primitivere unter den allgemeinen Besteuerungsformen“. Obwohl lediglich eine vermutete Leistungsfähigkeit besteuert werden könne, stehe die Umsatzsteuer mittlerweile gleichwertig neben der Einkommensteuer²². Der Vorteil der Umsatzsteuer ist, dass sie nicht den ruhenden Teil des Vermögens belaste und so die Freiheit des Steuerpflichtigen weniger einschränke²³.

Die Umsatzsteuer wird durch ein Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit sofortigem Vorsteuerabzug erhoben²⁴. Gegenstände, die dem Verbrauch dienen, durchlaufen meist mehrere Produktionsstufen. Allphasen bedeutet, dass eine Besteuerung in jeder Phase der Produktion vorgesehen ist. Allerdings wird durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für die Zwischenunternehmer erreicht, dass nur der Endverbraucher belastet wird²⁵.

– V 84/51 S, BStBl. III 1953, 183 (188); BFH-Urteil vom 25.09.1953, 332 (333); BFH-Urteil vom 08.11.1972 – II B 24/72, BStBl. II 1973, 94 (96); *Herting*, BB 1955, 389 (393); *Weiss*, UR 1988, 277 (279); *Weiss*, UR 1993, 328 (333); *Hübner*, UR 1985, 6; *Widmann*, DB 1985, 2073 (2074); *Wörner*, DSzG 13 (1190) 252; *Walz/Fischer*, JuS 2003, 237 (242); *Groll*, FR 2007, 540 (541). Besteuert wird allerdings der Aufwand des Verbrauchers, was wiederum eine Qualifikation als Verbrauchssteuer möglich erscheinen lässt; *Tipke*, Steuerwissenschaft und Steuersystem, in: Klaus Vogel (Hrsg.) Festschrift Wacke, 1972, 211; *Tipke*, UR 1972, 2; *Tipke*, DStR 1983, 595. Dafür spricht auch, dass die Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, von Anfang an von einer Verbrauchssteuer sprechen; Vgl. hierzu Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL. *Birkenfeld* hingegen versteht die Umsatzsteuer als „verkehrssteuerartige Verbrauchssteuer“; *Birkenfeld*, Einf. Rn. 137.

17 Mit Einschränkungen *Birk*, Die Umsatzsteuer aus juristischer Sicht, in: P. Kirchhof/Neumann (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Effizienz, 2001, 63-64, 66; *Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 312.

18 *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (543-544).

19 *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (544).

20 *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (544).

21 *Popitz*, in: Gerloff/Meisel (Begr./Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1927, 182.

22 *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (1).

23 *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (1).

24 *Scheffler*, 385 ; zum Teil auch als subtraktive Mehrwertsteuerberechnung durch Vorsteuerabzug, als Vorsteuerabzugsverfahren oder als Mehrwertsteuer bezeichnet.

25 *Hahn/Kortschak*, Lehrbuch der Umsatzsteuer, § 6 Rn. 11.

Gerade aus dem Selbstvollzug der Umsatzsteuer ergibt sich ein hohes Betrugs- und Missbrauchspotenzial²⁶. Allein durch die sogenannten Karussellgeschäfte gehen dem Staat jedes Jahr vermutlich 15 bis 17 Milliarden Euro verloren²⁷. Die Notwendigkeit einer Rechtsgrundlage für den Schutz des Vertrauens ergibt sich erst aus dem mit der hohen Betrugsanfälligkeit verbundenen, wachsenden Misstrauen der Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen. Das gesamte Steuerrecht basiert auf einem Selbstverständnis von Vertrauen mit einer begrenzten Möglichkeit, es zu überprüfen. Besteht in einem sozialen System die Notwendigkeit des Misstrauens, so müssen dem auch Mechanismen entgegengesetzt werden, die verhindern, dass das Misstrauen zu groß wird und zur Handlungsunfähigkeit der Beteiligten führt²⁸. Grundsätzlich wird unter Vertrauensschutz im Recht prinzipiell die Frage verstanden, ob der Bürger auf den „Fortbestand gesetzlicher Regelungen, administrativer Entscheidungen und sonstiger Erscheinungsformen öffentlicher Gewalt“ geschützt ist²⁹. Die Frage, ob Vertrauen schützenswert ist, stellt sich aber nicht lediglich im Zusammenhang mit der Ausübung von Hoheitsgewalt, sondern auch bei der Problematik der Angaben Dritter im Umsatzsteuerrecht. Der Schutz des Vertrauens soll in diesem Zusammenhang verhindern, dass der Steuerpflichtige von einer Transaktion absieht wegen der Befürchtung, die Finanzbehörde könne ihn im Nachhinein zur Umsatzsteuer heranziehen, wenn sich herausstellt, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Steuerfreiheit oder die Verlagerung der Steuerschuld aufgrund falscher Angaben Dritter nicht vorliegen.

Die Problematik des Vertrauens auf Angaben Dritter tritt besonders bei der sonstigen Leistung § 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a UStG, der Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 UStG, der innergemeinschaftliche Lieferung § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG, der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG und dem Vorsteuerabzug gemäß §§ 15 ff. UStG auf.

Die Möglichkeit der Fremdmanipulation durch Dritte stellt hier eine sehr praxisrelevante Gefahr dar. In diesem Rahmen stellt sich die Frage, wer letztendlich das Risiko einer Fremdmanipulation tragen muss und inwiefern das Vertrauen des Steuerpflichtigen schützenswert ist. Die Untersuchungen setzen an dieser Stelle an. Besonders hoher Stellenwert kommt dabei der aktuellen europäischen Rechtsprechung zu, der – im Gegensatz zur Verwaltungspraxis der deutschen Steuer-

26 Oellerich, Defizitärer Vollzug des USt-Rechts, 25ff.; Parsche, ifo-Schnelldienst, 55: 2008 beträgt die Umsatzsteuerausfallquote ca. 9 Prozent bezogen auf das hypothetische Aufkommen.

27 Jakob, Umsatzsteuer, Rn. 581.

28 Luhmann, Vertrauen, 100.

29 Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 28.

behörden – eine deutliche Tendenz zur Annahme einer bürgerfreundlicheren Auslegung des Unionsrechts zu entnehmen ist³⁰.

Gerade die Globalisierung und die Verwirklichung des Binnenmarktes führen zu einer hochkomplexen Handelsstruktur und zu unüberschaubaren Verhaltensmöglichkeiten der Marktakteure. Dementsprechend bedarf es mehrerer unterschiedlicher Konstruktionen, die die Bildung von Vertrauen unterstützen und stabilisieren, den Steuerpflichtigen also entlasten³¹. Die Komplexität des Umsatzsteuerrechtes und die unzureichende Möglichkeit der Überprüfung der Angaben und der Vorhersehbarkeit des Handelns des Vertragspartners erfordern den Schutz des Vertrauens, denn der Vertrauende trägt das Risiko der Vorleistung³².

Der Vertrauende wird indes nur vertrauen, wenn er objektive Anhaltspunkte hat, die seine subjektiven Vorstellungen untermauern³³. Es müssen Informationen vorhanden sein³⁴. Diese müssen nicht in jeder Hinsicht zuverlässig oder vollständig sein, sollten aber das Risiko der Vertrauensvorleistung verkleinern³⁵. Für den Unternehmer besteht nicht die Möglichkeit, komplette Sicherheit bezüglich der Angaben des Dritten zu erlangen. Er hat lediglich Anhaltspunkte, Informationen, auf die er sich stützen kann und die letztlich ausschlaggebend für eine Vertrauensgewährung sind. Da eine komplette Absicherung in keinem Fall möglich ist, da letztlich für den Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar ist, welche der möglichen Handlungsalternativen der Dritte wählt, ist – um eine verhältnismäßige Risikoverteilung zu gewähren – der Schutz des Vertrauens unumgänglich, um das Restrisiko, das den Steuerpflichtigen von einer Transaktion abhalten könnte, auszuschließen. Vertrauen allein ist nicht ausreichend. Es muss eine Normierung stattfinden, denn Recht hat die gesellschaftliche Funktion, Konflikten vorzubeugen und im Fall der Enttäuschung für stabile Erwartungen zu sorgen³⁶. Der Steuerpflichtige muss sich darauf verlassen können, dass sein Vertrauen auf einen Drit-

30 EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-409/04 – *Teleos*, UR 2007, 774, Rn. 50, 58, 60, 65-67, Tenor 2; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-184/05 – *Twoh International*, UR 2007, 782, Rn. 25, 27; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-146/05 – *Albert Collée*, UR 2007, 813, Rn. 29-33, 34, 40, 41, Tenor.

31 *Luhmann*, Vertrauen, 112: „[...] vielleicht müssen hochdifferenzierte Gesellschaften, die mehr Vertrauen zur Reduktion ihrer Komplexität benötigen als einfache, auch entsprechend mehr verschiedenartige Mechanismen der Bildung und Stabilisierung von Vertrauen bereithalten, also die Vertrauensbereitschaft ihrer Systeme stärker in Anspruch nehmen und zugleich stärker entlasten, als dies in einfachen Gesellschaften der Fall ist.“

32 *Luhmann*, Vertrauen, 27.

33 *Luhmann*, Vertrauen, 40.

34 *Luhmann*, Vertrauen, 40.

35 *Luhmann*, Vertrauen, 40.

36 *Luhmann*, Ökologische Kommunikation, 128; *Luhmann*, Ausdifferenzierung des Rechts, 100, 112.

ten geschützt ist, wenn er alles getan hat, um zu verhindern, dass er sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt.

Die Risikoverteilung zwischen Verwaltungsbehörde und Steuerpflichtigem muss grundsätzlich angemessen sein³⁷. In der Verhaltenspraxis der deutschen Finanzbehörden ist jedoch eine Tendenz ersichtlich, die Verantwortlichkeit auf den Steuerpflichtigen abzuwälzen³⁸. Dem treten in der jüngeren Rechtsprechung der Europäische Gerichtshof (EuGH) und der Bundesfinanzhof (BFH) entgegen, indem sie dem Vertrauensschutz ein stärkeres Gewicht beimessen³⁹.

Trotzdem hat die Konstruktion des Vertrauensschutzes „[...]etwas Unabgeschlossenes, Zufälliges und daher Unbefriedigendes an sich.“⁴⁰ Der Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht dient mehr der Rettung des vorhandenen unzureichenden Systems⁴¹. Die Notwendigkeit der unabhängigen Existenz von Recht und Vertrauen verlangt, dass eine Koordination nur in nicht anders lösbaren Einzelfragen erfolgt⁴². Folglich ist die Normierung von Vertrauensschutz jedoch dann erforderlich und notwendig, wenn die aktuelle Gesetzeslage wegen ihrer Lückhaftigkeit einen Bedarf hervorruft.

37 *Sopp*, Umsatzbesteuerung beim Handel in der EU, 2; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-409/04 – *Teleos*, UR 2007, 774, Rn. 58.

38 *Winter*, UR 2007, 881 (883).

39 EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-409/04 – *Teleos*, UR 2007, 774, Rn. 50, 58, 60, 65-67, Tenor 2; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-184/05 – *Twoh International*, UR 2007, 782, Rn. 25, 27; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – Rs. C-146/05 – *Albert Collée*, UR 2007, 813, Rn. 29-33, 34, 40, 41, Tenor; BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 26/05, DStR 2008, 819; BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 71/05, DStR 2008, 718; BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 72/05, DStR 2008, 716.

40 *Luhmann*, Vertrauen, 43.

41 Zu den Alternativen zum Bestimmungslandprinzip: *Rahn*, Dezentrale Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt.

42 *Luhmann*, Vertrauen, 44.