

---

**Datum:** 15.03.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 3669/15 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2016:0315.15K3669.15U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung des Bescheids vom 24.6.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2015 wird der Beklagte verpflichtet, die mit Schreiben vom 29.4.2015 angebotene Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die H GmbH im Umfang von 2.026,79 € anzunehmen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand

- |   |   |
|---|---|
|   | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob die Klägerin gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) einen Anspruch gegen den Beklagten auf Annahme der Abtretung ihres zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die H GmbH hat.      | 2 |
| Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Erbringung von Bauleistungen (Verputzen von Wänden und Mauern) für die Herstellung von Gebäuden. Im Streitjahr 2012 führte die Klägerin - zwischen den Beteiligten unstrittig - Innenputzarbeiten an die H GmbH im | 3 |

Umfang von 10.667,32 € aus. Ihre Leistungen erbrachte die Klägerin an der der H GmbH gehörigen Immobilie unter der Adresse A-Str. in C . Ausweislich des zwischen der Klägerin und der H GmbH - als Bauvertrag bezeichneten - geschlossenen Vertrags vom 22.8.2012, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, war der Zweck des Vertrags „die Ausführung der Innenputzarbeiten [...] am Objekt Neubau von 5 WE mit Tiefgarage A-Str: 30 in 00000 C “. Beide Vertragsparteien gingen außerdem von einer Steuerschuldnerschaft der H GmbH gemäß § 13b UStG aus. In den durch die Klägerin gegenüber der H GmbH ausgestellten Rechnungen heißt es: „Bei den vorgenannten Leistungen handelt es sich um eine sog. Bauleistung, für die der Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG gilt. Die Umsatzsteuer ist somit vom Leistungsempfänger beim Finanzamt anzumelden und abzuführen.“ In dem mit der H GmbH abgeschlossenen Vertrag heißt es außerdem unter § 12: „Ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Auftraggebers ist der Auftragnehmer nicht berechtigt, Forderungen oder Teilforderungen an Dritte abzutreten.“

Die H GmbH erwarb, wie aus der Veräußerungsanzeige des beurkundenden Notars an das Finanzamt C ersichtlich ist, die streitgegenständliche Immobilie im Februar 2012 und veräußerte, wie sich aus dem Auszug eines „Bauträger-Kaufvertrags“ und verschiedenen Veräußerungsanzeigen ergibt, die nunmehr geteilte Immobilie an verschiedene Erwerber mit der Verpflichtung, auf dem Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit mehreren Wohneinheiten zu errichten, wobei jedem Erwerber eine Wohneinheit gehören sollte. 4

Die Klägerin reichte am 24.5.2013 eine einen Erstattungsbetrag ausweisende Umsatzsteuererklärung für 2012 ein, in der sie die streitigen Umsätze gegenüber der H GmbH als Umsätze kennzeichnete, für die der Leistungsempfänger nach § 13b UStG die Umsatzsteuer schulde. Der Beklagte stimmte durch Mitteilung vom 21.6.2013 der Umsatzsteuererklärung zu. 5

Im Januar 2014 beantragte die H GmbH beim Beklagten die Erstattung der von ihr auf die in diesem Verfahren streitigen Leistungen entrichteten Umsatzsteuer. Nach den Angaben des Beklagten bestanden zu keiner Zeit im Jahr 2012 Steuerrückstände der H GmbH. Im Oktober 2014 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass die H GmbH die Erstattung der von ihr entrichteten Umsatzsteuer für die streitigen Bauleistungen gefordert hat. Aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.8.2013 V R 37/10 (Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFHE - 243, 20, Bundessteuerblatt - BStBl. - II 2014, 128) beabsichtige er, der Beklagte, die Klägerin nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG als Steuerschuldner für die streitgegenständlichen Leistungen in Anspruch zu nehmen. Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung werde auf der Grundlage von § 27 Abs. 19 Satz 1 erfolgen. Es bestehe aber die Möglichkeit, den zivilrechtlichen Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer nach Maßgabe von § 27 Abs. 19 Sätze 3 und 4 UStG an das Finanzamt an Zahlungen statt abzutreten. 6

Mit Bescheid vom 1.12.2014 änderte der Beklagte die Umsatzsteuerfestsetzung für 2012 und setzte die Umsatzsteuer um 1.703,19 € höher fest. In den Erläuterungen des Bescheids wird der Änderungsumfang wie folgt berechnet: „Netto: 8.964,13 € Umsatzsteuer: 1.703,19 € Brutto: 10.667,32 €“. 7

Ausweislich des Kontoauszugs über das Erhebungskonto der Klägerin wurde die durch die Festsetzung vom 1.12.2014 entstandene Umsatzsteuerschuld durch „Überweisung/Lastschrift“ vom 5.1.2015 getilgt. 8

Mit Schreiben vom 29.4.2015 beantragte die Klägerin, unter Beifügung eines Abtretungsangebots, einer noch an die H GmbH zu versendenden Rechnungsberichtigung 9

und einer Abtretungsanzeige, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, zuzulassen, dass sie den Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen die H GmbH i. H. von 2.026,79 € mit schuldbeitfreiender Wirkung an den Beklagten abtreten kann. Mit Schreiben vom 26.5.2015 wies der Beklagte darauf hin, dass die Umsatzsteuerfestsetzung 2012 nur um 1.703,16 € erhöht und die Steuerschuld in dieser Höhe bereits getilgt worden sei. In Höhe der Tilgung komme wegen des Erlöschens des Steueranspruchs gemäß § 47 der Abgabenordnung (AO) keine Annahme der Abtretung mehr in Betracht. In Höhe des Differenzbetrags von 323,63 € könne die Abtretung noch angenommen werden, wenn die berechtigten Rechnungen an den Bauträger versandt würden. Mit Schreiben vom 11.6.2015 reichte die Klägerin die bereits angebotene Abtretung - diesmal auf dem vom Beklagten zur Verfügung gestellten Vordruck - über 2.026,79 € erneut ein. In dem Vordruck, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, heißt es: „ Der Abtretungsempfänger nimmt die Forderungsabtretung an. Nur bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG wirkt die Abtretung an Zahlungs statt und führt zum Erlöschen (§ 47 AO) der gegen den Abtretenden als Unternehmer (§§ 13 Abs. 1, 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) hinsichtlich § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG festgesetzten bzw. festzusetzenden Umsatzsteuerschuld. Liegen die Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG hingegen nicht vor, hat die Abtretung keinen Einfluss auf den Bestand der Umsatzsteuerforderung des Abtretungsempfängers gegen den Abtretenden.“ Die Abtretungsvereinbarung wurde durch den Beklagten nicht unterzeichnet.

Mit Bescheid vom 24.6.2015 lehnte der Beklagte die Annahme des Abtretungsangebots ab. 10  
Zur Begründung führte er aus, dass die berechtigten Rechnungen noch nicht an den Bauträger versandt worden seien. Dies stehe der Annahme der Abtretung entgegen. Außerdem sei die Umsatzsteuerschuld des Jahres 2012 durch Begleichung der Steuerschuld am 5.1.2015 erloschen. Eine Abtretung an Zahlungs statt komme daher in Höhe der erloschenen Steuerschuld nicht mehr in Betracht. Eine Erstattung der bereits geleisteten Zahlung an die Klägerin scheide aus, da die Zahlung nicht ohne Rechtsgrund erfolgt sei. Eine Annahme der Abtretung könne nur in Höhe der Differenz zwischen bisheriger Änderung der Festsetzung und angebotener Abtretung i. H. von 323,63 € erfolgen. Der hiergegen per E-Mail eingelegte Einspruch vom 1.7.2015 wurde durch den Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 23.10.2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Dagegen hat die Klägerin am 20.11.2015 Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, dass 11  
sie, die Klägerin, aus § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG einen Anspruch auf Annahme der Abtretung an Zahlungs statt habe. Unter Verweis auf die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 31.7.2014, BStBl. I 2014, 1073) stehe die Annahme der Abtretung - trotz des eindeutigen Wortlauts - nicht im Ermessen des Beklagten, es liege vielmehr eine Ermessensreduzierung auf null vor.

Die Klägerin beantragt, 12

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids vom 24.6.2015 und der 13  
Einspruchsentscheidung vom 23.10.2015 zu verpflichten, die mit Schreiben vom 29.4.2015 angebotene Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die H GmbH im Umfang von 2.026,79 € anzunehmen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen, 16

17

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Im Rahmen seiner Gegenäußerung verweist der Beklagte im Wesentlichen auf seine vorgerichtlichen Ausführungen und führt ergänzend an, dass betreffend § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eine Ermessensreduzierung auf null nur in Betracht komme, wenn die Steuerschuld nicht bereits durch freiwillige Zahlung erloschen sei. Außerdem habe er, der Beklagte, bereits mit Schreiben vom 17.10.2014 auf die Möglichkeit der Abtretung hingewiesen. Seinerzeit habe die Klägerin von dieser Abtretungsmöglichkeit aber keinen Gebrauch gemacht. 18

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte dieses Verfahrens und des Verfahrens 15 K 1553/15 U sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen. 19

## Entscheidungsgründe 20

I. Die Klage ist zulässig. 21

Die Klägerin verfolgt ihr Klagebegehren, die Annahme der Abtretung der angebotenen Forderung durch den Beklagten zu erreichen, zutreffend mittels Verpflichtungsklage. Zwar handelt es sich bei der Annahme der Abtretung der Forderung selbst um eine zivilrechtliche Willenserklärung und damit nicht um einen Verwaltungsakt. Die Ablehnung des Beklagten, die von der Klägerin angebotene Abtretung der Forderung gegen die H GmbH anzunehmen, ist aber ein Verwaltungsakt. Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (§ 118 der Abgabenordnung ? AO -). Die Ablehnung setzt voraus, dass das Finanzamt prüft, ob ein Anspruch auf Annahme der Abtretung gegeben ist. Das FA entscheidet somit über einen möglichen Anspruch des Steuerpflichtigen. Wenn es ihn verneint, greift es in die Außenbeziehung zum Steuerpflichtigen ein und regelt damit einen Einzelfall i. S. des § 118 AO. Dasselbe gilt, wenn es dem Anspruch stattgibt (vgl. so zum Anspruch auf Überlassung von Kopien BFH-Urteil vom 16.12.1987 I R 66/84, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 1988, 319). 22

II. Die Klage ist auch begründet. 23

Der angefochtene Ablehnungsbescheid vom 24.6.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 23.10.2015 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte ist verpflichtet, die mit Schreiben vom 29.4.2015 angebotene Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegenüber der H GmbH im Umfang von 2.026,79 € anzunehmen (§ 101 Satz 1 FGO). Der Ablehnungsbescheid vom 24.6.2015 ist nicht bestandskräftig geworden (1.). Der Anspruch der Klägerin auf Annahme der Abtretung der Forderung gegen die H GmbH ergibt sich aus § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG (2.). Die Abtretung des zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs ist möglich (3.) und der Abtretung kann nicht entgegengehalten werden, dass der zivilrechtliche Umsatzsteuernachforderungsanspruch nicht bestehe (4.). Der Anspruch auf Annahme der Abtretung ist weder durch Zahlung der Klägerin auf die Steuerschuld entfallen oder erloschen (5.) noch steht der Durchsetzung des Anspruchs die Nichtausstellung der Rechnung gegenüber der H GmbH entgegen (6.). Der Klägerin steht der Anspruch auf Annahme der Abtretung auch in Höhe der angebotenen Forderung von 2.026,79 € zu (7.). 24

1. Der von der Klägerin angefochtene Bescheid vom 24.6.2015 ist nicht bestandskräftig geworden. Zwar ist eine Klage gegen einen bestandskräftigen Bescheid als unbegründet 25

abzuweisen, da das Gericht nach Eintritt der Bestandskraft an einer inhaltlichen Überprüfung gehindert ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.7.2011 II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835, m. w. N.). Dies gilt selbst dann, wenn das Finanzamt mittels Einspruchsentscheidung eine Entscheidung in der Sache getroffen hat (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 21.7.2011 II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835, m. w. N.). Der Bescheid vom 24.6.2015 ist aber nicht bestandskräftig geworden. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat mit E-Mail vom 1.7.2015 für die Klägerin rechtzeitig Einspruch eingelegt. Der Umstand, dass die E-Mail nicht durch den Prozessbevollmächtigten oder die Klägerin elektronisch signiert wurde, hat auf die Wirksamkeit der Einspruchseinlegung keine Auswirkungen (vgl. BFH-Urteil vom 13.5.2015 III R 26/14, BFHE 250, 12, BStBl. 2015, 790).

2. Die Klägerin hat einen Anspruch auf Annahme der Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG. Nach Auffassung des erkennenden Senats sind die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG erfüllt (a)). Außerdem ist das Ermessen des Beklagten betreffend die Entscheidung, ob die Annahme der Abtretung anzunehmen ist, auf null reduziert (b)). 26

§ 27 Abs. 19 Satz 3 UStG lautet: 27

„Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt.“ 28

a) Die Klägerin hat mit Schreiben vom 29.4.2015 die Annahme der Abtretung beantragt und ist damit dem in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG normierten Antragserfordernis gerecht geworden. 29

Außerdem hatten die Klägerin und die H GmbH, wie aus dem abgeschlossenen Vertrag und den ausgestellten Rechnungen ersichtlich ist, ursprünglich angenommen, dass die H GmbH, also die Leistungsempfängerin, die Steuer schulde. Diese Verfahrensweise entspricht der damaligen Verwaltungsauffassung vor der Entscheidung des BFH vom 22.8.2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl. II 2014, 128) (vgl. Abschn. 182a Abs. 10 Satz 2 UStR 2005, nachfolgend BMF-Schreiben vom 16.10.2009, BStBl. I 2009, 1298 und sich daran anschließend Abschn. 13b.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE in der Fassung des BMF-Schreibens vom 12.12.2011, BStBl. I 2011, 1289). Haben die am Umsatz beteiligten Unternehmer in Übereinstimmung mit der Verwaltungsauffassung einen Umsatzsteuerschuldner festgelegt, so besteht nach Auffassung des erkennenden Senats die widerlegbare Vermutung, dass der leistende Unternehmer im Vertrauen auf die Verwaltungsanweisung die Steuerschuld des Leistungsempfängers angenommen hatte (vgl. zu einer ähnlichen Vermutung im Rahmen von § 176 AO - BFH-Urteil vom 11.1.1991 III R 60/89, BFHE 163, 286, BStBl. II 1992, 5, Rn. 23). Mangels dieser Vermutung entgegenstehender Umstände geht der erkennende Senat davon aus, dass die Klägerin von der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf die zuvor bezeichnete Verwaltungsanweisung ausgegangen ist. 30

Nach Auffassung des erkennenden Senats hat der leistende Unternehmer auch bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitgewirkt. Unter dem Tatbestandsmerkmal des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG „bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitzuwirken“ versteht der Senat im Wesentlichen, die Informationen und vertraglichen Unterlagen, insbesondere die Höhe des möglichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs betreffend, dem Beklagten bereitzustellen, damit dieser die Umsatzsteuer vom Bauträger nachfordern 31

kann. Diese allgemeine Mitwirkungspflicht begründet in Abgrenzung zu den speziellen Mitwirkungspflichten des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 3 UStG (Ausstellung einer erstmaligen oder geänderten Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer und Anzeige der Abtretung) keine weitergehenden spezifischen Handlungspflichten des Bauleistenden. Es kann dahinstehen, ob der Umfang der Mitwirkungspflicht sich erweitert, wenn das Finanzamt unter Ausführung sachlicher Gründe den leistenden Unternehmer auffordert weitere Handlungen vorzunehmen. Der Beklagte hat derartiges jedenfalls nicht verlangt. Vor diesem Hintergrund hält der Senat die in dem von der Klägerin gegenüber dem Beklagten unterbreiteten Abtretungsangebot vom 29.4.2015 enthaltenen Informationen über die Höhe der nachzufordernden Umsatzsteuer auf der Grundlage der von der Klägerin an den Bauträger ausgestellten Rechnungen für ausreichend. Es kann dahinstehen, ob diese Mitwirkungspflicht auch erfordert, den konkreten durch den Beklagten übermittelten Vordruck zu verwenden - woran der erkennende Senat aufgrund der im Vordruck enthaltenen ggf. zivilrechtliche Haftungsansprüche auslösenden Versicherungen Zweifel hat -, da die Klägerin mit Schreiben vom 19.6.2015 einen ausgefüllten und unterschriebenen Abtretungsvordruck an den Beklagten übermittelt hat.

b) Die Entscheidung über die Annahme der Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs ist gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG dem Wortlaut nach („kann“) eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die gemäß § 102 FGO grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt. Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum derart eingengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf null), ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und nach § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung zur Annahme der Abtretung auszusprechen.

32

Nach Auffassung des erkennenden Senats liegt im Streitfall eine Ermessensreduzierung auf null vor. Der Senat geht - wie in seiner Entscheidung vom 15.3.2016 in dem Verfahren der Klägerin gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2012 (15 K 1553/15 U) unter I. 5. dargelegt - davon aus, dass der Ausschluss des der Klägerin gemäß § 176 Abs. 2 AO zustehenden Vertrauensschutzes durch den mit „echter“ Rückwirkung eingeführten § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG nur dann verfassungsgemäß i. S. des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) ist, wenn die Klägerin auf Erhebungsebene vollständig finanziell entlastet wird, da allein bei vollständiger finanzieller Entlastung der Bagatellvorbehalt eingreifen kann, der die „echte“ Rückwirkung ausnahmsweise erlaubt. Da jede andere Entscheidung als die Annahme der Abtretung zu einer finanziellen Belastung des Bauleistenden führt, gebietet das Interesse an der Normerhaltung von § 27 Abs. 19 Sätze 1 und 2 UStG den § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG verfassungskonform auszulegen und eine Ermessensreduzierung auf null anzunehmen.

33

Die Voraussetzungen für den Anspruch der Klägerin auf Annahme der Abtretung des zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die H GmbH sind damit erfüllt. Der Senat hält auch keine gegen diesen Anspruch vorgebrachten Einwendungen für durchgreifend.

34

3. Der Beklagte könnte nicht zur Annahme der Abtretung verpflichtet werden, wenn die Abtretung ausgeschlossen ist (*impossibilia nulla est obligatio*). Der zivilrechtliche Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen die H GmbH ist aber abtretbar. Zwar kann nach § 399 2. Fall des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) eine Forderung nicht abgetreten

35

werden, wenn die Abtretung durch Vereinbarung mit dem Schuldner - wie zwischen der Klägerin und der H GmbH in § 12 des Bauvertrags geschehen - ausgeschlossen ist. Der vertraglich vereinbarte Ausschluss hätte auch dingliche Wirkung, sodass eine Abtretung schlechthin unwirksam wäre (vgl. statt vieler Jan Busche in: Staudinger, BGB, § 399, Rn. 65). Nach § 354a Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ist die Abtretung einer Geldforderung aber wirksam, auch wenn sie durch Vereinbarung mit dem Schuldner gemäß § 399 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ausgeschlossen wurde, wenn das Rechtsgeschäft, das diese Forderung begründet hat, für beide Teile ein Handelsgeschäft ist.

Die Voraussetzung des § 354a Abs. 1 Satz 1 HGB, das Vorliegen eines beiderseitigen Handelsgeschäfts, ist im Streitfall erfüllt. Gemäß § 343 HGB sind Handelsgeschäfte alle Geschäfte eines Kaufmanns, die zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehören. Bei den Beteiligten des Vertrags, d.h. der Klägerin und der H GmbH, die jeweils Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind, handelt es sich um Kaufleute kraft Rechtsform (§ 6 Abs. 1 HGB i. V. mit § 13 Abs. 3 des Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG -). Der zwischen der Klägerin und der H GmbH abgeschlossene Bauvertrag stellt auch ein Geschäft, das zum jeweiligen Handelsgewerbe der Vertragsparteien gehört, dar. Die Veräußerung bzw. der Erwerb von Bauleistungen gehört zum Kerngeschäft der jeweiligen Handelsgewerbe. Außerdem ist der Umsatzsteuernachforderungsanspruch, wie § 354a Abs. 1 Satz 1 HGB verlangt, eine Geldforderung. Das vereinbarte Abtretungsverbot wird daher durch § 354a Abs. 1 Satz 1 HGB suspendiert; der Umsatzsteuernachforderungsanspruch ist abtretbar. 36

4. Dem Anspruch auf Annahme der Abtretung kann auch nicht entgegengehalten werden, dass der zivilrechtliche Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen die H GmbH nicht bestehe. Zum Bestehen des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs liegen bislang weder Äußerungen der H GmbH vor noch wurde der Anspruch explizit bestritten. Da sich der Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer grundsätzlich unmittelbar aus dem Vertrag ergibt oder andernfalls durch ergänzende Vertragsauslegung oder wegen Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB begründet werden kann (so ausdrücklich jüngst in einem Bauträger-Fall LG Köln, Urteil vom 30.10.2015 7 O 103/15, juris), geht der erkennende Senat von einem bestehenden Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer aus. Der Senat ist außerdem der Auffassung, dass selbst eine vom Bauträger bestrittene Forderung abgetreten werden kann und das Bestehen oder Nichtbestehen des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs im Rahmen eines zivilgerichtlichen Verfahrens zwischen Finanzamt und Bauträger zu klären ist. Wie bereits unter II. 2. b) ausgeführt, erfordert die Rechtfertigung der echten Rückwirkung von § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG, den Bauleistenden finanziell zu entlasten. Nur wenn das Finanzamt - und nicht den Bauleistenden - die Klageinitiativlast hinsichtlich der Feststellung des Bestehens des Anspruchs trifft, ist der Bauleistende vor einer möglichen finanziellen Belastung geschützt. 37

5. Nach Auffassung des Senats steht dem Anspruch der Klägerin auf Annahme der Abtretung des zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs nicht entgegen, dass der Steueranspruch bereits erfüllt wurde. Zwar kann - insoweit ist dem Beklagten zuzustimmen - ein Anspruch auf Annahme der Abtretung nicht mehr bestehen, wenn eine Erfüllung des Steueranspruchs durch den abgetretenen Anspruch endgültig nicht mehr herbeigeführt werden kann. Letzteres ist aber nicht der Fall. Denn nach Auffassung des erkennenden Senats ergibt sich aus § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eine Ersetzungsbefugnis des Steuerpflichtigen, den grundsätzlich in einer Geldschuld bestehenden Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer in Bauträger-Fällen durch Abtretung des Umsatzsteuernachforderungsanspruchs erfüllen zu können (a)). Außerdem kann die 38

Ersetzungsbefugnis auch nach der Erfüllung des Steueranspruchs noch ausgeübt werden (b)).

a) Die Umsatzsteuerschuld ist - wie jede andere Steuerschuld auch - grundsätzlich eine gegenüber dem Steuergläubiger bestehende Geldschuld, die grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 224 AO erfüllt werden kann. Das Gesetz kennt Ausnahmen: So besteht z.B. die Möglichkeit nach § 224a AO geschuldete Erbschaftsteuer durch die Übertragung von Kunstgegenständen und Kunstsammlungen etc. zu erfüllen. Eine weitere Ausnahme stellt auch § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG dar. Dem Steuerpflichtigen wird darin auf Antrag die Befugnis eingeräumt, den an sich in einer Geldschuld bestehenden Steueranspruch des Staates durch Abtretung der Forderung gegen den Bauträger zu erfüllen. § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG führt insoweit zwar nicht zu einer Wahlschuld i. S. des § 262 BGB, da bei einer Wahlschuld erst durch die Ausübung des Wahlrechts der verbindliche Schuldinhalt bestimmt wird. Vielmehr begründet § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eine Ersetzungsbefugnis. Die Schuld hat im Falle der Ersetzungsbefugnis einen von Anfang an bestimmten Inhalt (hier: Steuerschuld als Geldschuld). Der Schuldner ist aber berechtigt anstelle der an sich geschuldeten Leistung eine andere als Leistung an Erfüllung statt anzubieten (Grüneberg in: Palandt, BGB, § 262 Rn. 7). Ob ein gesetzlicher Anspruch eine Ersetzungsbefugnis enthält, ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. z.B. Brandenburgisches OLG, Urteil vom 5.12.1996 5 U 49/96, juris). In den Bauträger-Fällen gebietet eine normerhaltende verfassungskonforme Auslegung des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eine Ersetzungsbefugnis anzunehmen, um den Bauleistenden vor drohenden finanziellen Belastungen aus der Festsetzung auf Erhebungsebene zu schützen (vgl. hierzu bereits II. 2. b) und die Ausführungen des erkennenden Senats im dem Urteil vom 15.3.2016 15 K 1553/15 U unter I. 5.).

39

b) Nach Auffassung des Senats führt die Ausübung der Ersetzungsbefugnis zum Wiederaufleben der Steuerschuld i. H. der auf die streitigen Bauleistungen entfallenden Umsatzsteuer. Es ist anerkannt, dass ein erloschener Steueranspruch wiederaufleben kann (Richter/Beck DStR 2007, 1514; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 47 AO, Rn. 23), z.B. wenn ein Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat oder ein Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit ausgesprochen oder zurückgenommen wird. Der Senat ist der Auffassung, dass diese rückwirkend den Rechtsgrund (Steuerfestsetzung) ändernden Umstände gleichermaßen Anwendung finden, wenn der Schuldinhalt (Geldschuld / Abtretung der Forderung gegen den Bauträger) durch Ausübung der Ersetzungsbefugnis rückwirkend geändert wird. Durch den Antrag, die Abtretung des Anspruchs auf Nachforderung der Umsatzsteuer gegen die H GmbH anzunehmen, hat die Klägerin die in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG normierte Ersetzungsbefugnis ausgeübt. Die Ausübung der Ersetzungsbefugnis lässt den Steueranspruch insoweit rückwirkend wieder aufleben, so dass er durch die Annahme der Abtretung erfüllt werden kann.

40

6. Der Durchsetzung des Anspruchs auf Annahme der Abtretung steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin bislang noch keine den §§ 14, 14a UStG entsprechende Rechnung gegenüber der H GmbH ausgestellt hat. Die Ausstellung einer Rechnung ist für das Vorliegen des Anspruchs auf Annahme der Abtretung der zivilrechtlichen Forderung gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG keine notwendige Voraussetzung (a)). Auch ohne Ausstellung einer Rechnung besteht ein abtretbarer zivilrechtlicher Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer (b)).

41

a) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist zwischen dem sich aus § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ergebenden Anspruch auf Annahme der Abtretung und der Wirkung der Abtretung

42

nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG (Leistung an Zahlungs statt) zu differenzieren. Liegen die Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG vor, ist der Anspruch auf Annahme der Abtretung bereits gegeben. Ob dem abgetretenen Anspruch allerdings Erfüllungswirkung zukommt, ist von den zusätzlichen Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG abhängig. Sollte Streit darüber entstehen, ob den Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG genügt wurde, ist die Erfüllungswirkung in einem Abrechnungsbescheid festzustellen bzw. der Abtretung die Erfüllungswirkung zu versagen. Dabei würde es sich nämlich um eine Streitigkeit handeln, die die Verwirklichung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis betrifft (§ 218 Abs. 2 AO). Auf diese Weise ist der Beklagte trotz des Anspruchs der Klägerin auf Annahme der Abtretung geschützt, da ohne Ausstellung einer Rechnung dem abgetretenen Anspruch keine Erfüllungswirkung zukommt.

b) Auch ohne Ausstellung einer Rechnung besteht ein abtretbarer zivilrechtlicher Anspruch auf Nachforderung der Umsatzsteuer. Es ist allgemein anerkannt, dass zivilrechtliche Ansprüche auf die Gegenleistung ohne Ausstellung einer Rechnung zur Entstehung gelangen und der Nebenleistungsanspruch des Leistungsempfängers auf Ausstellung einer Rechnung allenfalls ein Zurückbehaltungsrecht gemäß § 273 BGB begründet (vgl. BGH-Urteil vom 26.6.2014 VII ZR 247/13, HFR 2014, 947; vgl. hierzu auch Wolter/Grollmann, Neue Wirtschaftsbrieft für Steuer- und Wirtschaftsrecht - NWB - 2015, 3762). Auch einredebehaftete Ansprüche sind abtretbar (Jan Busche in: Staudinger, BGB, § 398 Rn. 77). 43

7. Der Klägerin steht der Anspruch auf Abtretung auch in Höhe der zur Annahme angebotenen Forderung von 2.026,79 € zu. Die Umsatzsteuer des Jahres 2012 ist zwar nur um 1.703,19 € höher festgesetzt worden, da der Beklagte bei der Änderung der Festsetzung der Umsatzsteuer erkennbar von einer Bruttovereinbarung zwischen der Klägerin und der H GmbH ausgegangen ist. Der Anspruch auf Annahme der Abtretung umfasst jedoch die volle Höhe von 2.026,79 €, wenn - wie im Streitfall - die Klägerin der Auffassung ist, dass zwischen ihr und der H GmbH eine Netto-Vereinbarung vereinbart wurde. Die Annahme der Abtretung einer höheren Forderung ohne gleichzeitige Festsetzung eines entsprechend höheren Steuerbetrags bei der Klägerin ist für den Beklagten zunächst auch unschädlich, da eine Erfüllungswirkung nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG über den in Streit stehenden festgesetzten Betrag hinaus nicht möglich ist. Die Möglichkeit der Annahme der Abtretung von derartigen Forderungen vor einer Festsetzung der Umsatzsteuer gegenüber dem Bauleistenden entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung („Die Abtretung der zivilrechtlichen Forderungen gegen den Leistungsempfänger nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG sollte zur Beschleunigung des Verfahrens auch schon vor einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG erfolgen“), wie sich aus dem BMF-Schreiben vom 31.7.2014 (BStBl. I 2014, 1073) ergibt, und ist auch in dem Standard-Vordruck der Abtretungsvereinbarung entsprechend vorgesehen. 44

III. Der Senat hat im Übrigen davon abgesehen, die H GmbH zu diesem Verfahren beizuladen. Es sind weder die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung gegeben (1.) noch hält es der Senat für sachgerecht die H GmbH einfach beizuladen (2.). 45

1. Nach § 60 Abs. 3 FGO sind Dritte notwendig beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere also in Fällen, in denen das, was einen der Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss (BFH-Beschluss vom 20.4.2010 II B 131/08, BFH/NV 2010, 1854 m. w. N.). Mit der 46

Beurteilung der hier strittigen Fragen, ob die Klägerin gegen den Beklagten einen Anspruch auf Annahme der Abtretung des zivilrechtlichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die H GmbH hat, wird nicht unmittelbar in die Rechtssphäre der H GmbH eingegriffen. In diesem Verfahren wird nämlich gerade keine Entscheidung darüber getroffen, ob der zivilrechtliche Umsatzsteuernachforderungsanspruch besteht oder die Abtretung selbst wirksam ist, sondern lediglich, dass die Klägerin einen Anspruch auf Annahme der Abtretung gegen den Beklagten hat. Durch den Tenor dieser Entscheidung wird das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Beklagten und der H GmbH nicht beeinflusst.

2. Die H GmbH war auch nicht einfach beizuladen. Nach § 60 Abs. 1 FGO kann das Gericht von Amts wegen oder auf Antrag andere beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden. Das Gericht hat im Rahmen seiner Ermessensentscheidung über die einfache Beiladung Gesichtspunkte der Prozessökonomie und der Rechtssicherheit zu berücksichtigen, um widersprechende Entscheidungen über denselben Gegenstand zu vermeiden. Von Bedeutung ist weiterhin das Interesse des Beizuladenden, seine Rechtsstellung nachteilig berührende Entscheidungen zu verhindern. Schließlich sind die Interessen der Klägerin, insbesondere unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, hinreichend zu würdigen (vgl. Brandt in: Beermann/Gosch, AO/FGO, 121. Lieferung, § 60 FGO, Rn. 57). Da aus vorstehenden Ausführungen (vgl. unter III. 1.) bereits nicht ersichtlich ist, dass die rechtlichen Interessen nach den Steuergesetzen der H GmbH durch die Entscheidung berührt werden könnten, wird auch von einer einfachen Beiladung abgesehen. Selbst wenn man die rechtlichen Interessen der H GmbH nach den Steuergesetzen als berührt ansehen würde, wäre die H GmbH nicht beizuladen, da sie ein den Belangen der Klägerin entgegengesetztes Interesse am Ausgang des Rechtsstreits hat und die Klägerin der Beiladung widersprochen hat (vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 17.8.1978 VII B 30/78, BFHE 126, 7, BStBl. II 1979, 25).

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.