Finanzgericht Münster, 5 K 2205/20 U,AO

Datum:	16.12.2024
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 2205/20 U,AO
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2024:1216.5K2205.20U.AO.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist die Zulassung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen der Klägerin (T GmbH & Co. KG) gegen die Firma A GmbH (nachfolgend: A) gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) durch den Beklagten. 2

Die Klägerin, eine Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, ist Bauunternehmerin mit Sitz in U. 3

In den Streitjahren 2012 und 2013 erbrachte sie unter anderem Bauleistungen (…) an die in G ansässige A, die als Bauträgerin tätig war. A gehört zu einer Firmengruppe, der auch die B GmbH (HRB xxx1 beim Amtsgericht G) angehört, welche als Unternehmensgegenstand u.a. […] die unternehmerische Leitung von Beteiligungen an anderen Unternehmen, insbesondere an der A GmbH, hat. 4

In dem zwischen A und der Klägerin hinsichtlich der Bauleistungen (…) geschlossenen Werkvertrag (Global-Pauschalvertrag) vom 14.05.2012, beiderseits unterzeichnet am 25.05.2012, wurde eine sog. Nettovereinbarung getroffen. Denn die Vertragsparteien gingen — entsprechend der damaligen fehlerhaften Verwaltungsauffassung — davon aus, dass A Steuerschuldnerin nach § 13b UStG sei. So ist in dem Werkvertrag ausgeführt, dass A als 5

auftraggebende Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin i.S. des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG sei und die vereinbarten Preise daher als „exklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer“ zu verstehen seien.

Nach Leistungserbringung erteilte die Klägerin der A als Leistungsempfängerin daher in den Jahren 2012 und 2013 Rechnungen über den jeweiligen Nettobetrag mit Hinweis darauf, dass die Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer schulde. In ihren Umsatzsteuererklärungen, die die Klägerin für 2012 am 03.12.2013 und für 2013 am 02.10.2014 beim Beklagten abgab und welche jeweils einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstanden (§ 168 Satz 1 Abgabenordnung – AO), berücksichtigte die Klägerin die an A erbrachten Bauleistungen bei der Berechnung der Umsatzsteuer nicht. 6

Nach Ergehen des BFH-Urteils vom 22.08.2013 V R 37/10 und Einfügen der Vorschrift des § 27 Abs. 19 UStG mit Wirkung vom 31.07.2014 trat die Klägerin in den Jahren 2014 und 2015 im Hinblick auf § 27 Abs. 19 UStG ihre hiernach gegen verschiedene andere Bauträger, an die sie ebenfalls Bauleistungen erbracht hatte, bestehenden zivilrechtlichen Forderungen in Höhe des Umsatzsteuerbetrags mit dem dafür von der Finanzverwaltung vorgesehenen Vordruck „Forderungsabtretung“ an das Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch den Beklagten, ab, erstellte berichtigte Rechnungen (nunmehr mit Ausweis von Umsatzsteuer) und gab jeweils entsprechend berichtigte Umsatzsteuererklärungen beim Beklagten ab. Es ergingen insoweit jeweils entsprechende Abrechnungen. 7

Hinsichtlich ihrer an A erbrachten Bauleistungen erklärte die Klägerin hingegen zunächst weder solche Forderungsabtretungen, noch erstellte sie berichtigte Rechnungen, noch gab sie berichtigte Umsatzsteuererklärungen ab. A hatte die Klägerin mit Schreiben vom 26.02.2014 um Ausstellung einer berichtigten Rechnung gebeten, nunmehr mit Ausweis von Umsatzsteuer. In der Folgezeit hatte A, teils auf einem gemeinsamen Briefkopf mit der B GmbH, erstmals mit Schreiben vom 04.12.2014, gegenüber der Klägerin hingegen die dringende Empfehlung ausgesprochen, ihr gegenüber keine berichtigten Rechnungen auszustellen, da das Risiko bestehe, dass die Klägerin die dann ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c UStG schulde, auch wenn sie die Umsatzsteuer wegen der Nettovereinbarung tatsächlich nicht von A fordern könne. In einem Schreiben vom 24.08.2015 hatten die B GmbH und A Bezug auf ein Schreiben vom 05.12.2014 (gemeint wohl das Schreiben der A vom 04.12.2014) und eine Informationsveranstaltung vom 21.01.2015 genommen, mit bzw. in denen sie die Klägerin darüber informiert hätten, dass die B GmbH und A bei dem für sie zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Erstattung der nach § 13b UStG entrichteten Umsatzsteuer gestellt hätten. Sie wiesen die Klägerin darauf hin, dass sie etwaige berichtigte Rechnungen nicht akzeptieren würden. Denn nach ihrer Auffassung, der von B GmbH und A, bestehe im Regelfall kein Anspruch des Finanzamts gegen die Klägerin, da diese im Vertrauen auf die Verwaltungsanweisungen gehandelt und diesen folgend Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt habe. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg habe in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes eines Bauunternehmers ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 UStG gesehen. Bei Ausstellung berichtigter Rechnungen schulde die Klägerin, so die weiteren Ausführungen in dem Schreiben vom 24.08.2015, die dann ausgewiesene Umsatzsteuer unabhängig davon, ob die Korrektur rechtlich begründet sei. Die von der Finanzverwaltung vorgeschlagene Vorgehensweise, über eine Forderungsabtretung statt einer Zahlung die Steuerschuld zu begleichen, sei nach mehrheitlicher Auffassung rechtswidrig. Die Klägerin sollte auf keinen Fall die Rechnung ändern und gegen einen Umsatzsteuerbescheid mit Nachforderung Einspruch einlegen. In einem weiteren Schreiben vom 04.09.2015 hatten die B GmbH und A ausgeführt, wie sich die 8

Klägerin auf die Vorgehensweise der Finanzämter zur Sicherung der Steueransprüche zur Wehr setzen könne. Wegen der Einzelheiten wird auf die angeführten Schreiben vom 26.02.2014, 04.12.2014, 24.08.2015 und 04.09.2015 Bezug genommen.

Das für die B GmbH zuständige Finanzamt G übersandte dem für die Klägerin zuständigen beklagten Finanzamt eine „Kontrollmitteilung § 13b UStG für Bauleistungen“ vom 30.10.2015, in der mitgeteilt wurde, dass der Bauträger unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 22.08.2013 V R 37/10 einen Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer für die Umsätze der Klägerin i.H.v. insgesamt netto xxx € gestellt habe. Der Antrag sei am 17.01.2014 gestellt, jedoch erst am 27.08.2015 konkretisiert und die benötigten Angaben zu den betroffenen Bauleistern vorgelegt worden. Es werde um die Durchführung der Versteuerung beim leistenden Unternehmer entsprechend § 27 Abs. 19 UStG gebeten. Angemerkt werde, dass der Bauträger seine Bauleister bei mehreren Informationsveranstaltungen dazu aufgefordert habe, weder korrigierte Rechnungen einzureichen noch Abtretungsanzeigen zu unterschreiben. Der Kontrollmitteilung beigefügt war eine im Rahmen einer bei der B GmbH durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung gefertigte Auflistung über Rechnungen der Klägerin aus den Jahren 2012 und 2013. Wegen der Einzelheiten wird auf die Kontrollmitteilung vom 30.10.2015 mit ihrer Anlage Bezug genommen. 9

Daraufhin beauftragte der Beklagte am 06.01.2016 die Umsatzsteuer-Sonderprüfungsstelle seines Hauses, bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 2012 und 2013 durchzuführen, weil Umsätze, die bisher nach § 13b UStG vom Leistungsempfänger versteuert worden seien, nunmehr vom leistenden Unternehmer zu versteuern seien. Ausweislich eines Aktenvermerks des Umsatzsteuer-Sonderprüfers V vom gleichen Tag erhielt dieser auf eine telefonische Nachfrage beim Büro des Steuerberaters der Klägerin die Auskunft, dass die Klägerin ihre Rechnungen an den Bauträger B GmbH nicht berichtigen und entsprechend auch keine Abtretungserklärung abgeben wolle. 10

Am 13.01.2016 wurde die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2012 und 2013 mit Beginn 19.01.2016 angeordnet. Mit Schreiben vom 15.01.2016 erinnerte das Finanzamt G – wie auch die Finanzämter anderer betroffener Bauleister – den Beklagten an eine Rückmeldung zu einer möglichen Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen bei der Klägerin. 11

Der Prüfer stellte in seinem die Umsatzsteuer-Sonderprüfung abschließenden Prüfungsbericht vom 28.01.2016 fest, dass aufgrund des Antrags der B GmbH auf Erstattung der nach § 13b UStG übernommenen Umsatzsteuer nunmehr gemäß § 27 Abs. 19 UStG die Versteuerung dieser Umsätze bei der Klägerin durchzuführen sei. Da die erteilten Rechnungen keine Umsatzsteuer auswiesen und nach Angaben der Klägerin nicht berichtigt würden, sei die Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Beträgen herauszurechnen. Insoweit seien die Umsätze der Klägerin wie folgt zu erhöhen: 12

- 2012 netto xxx € zzgl. xxx € (vereinnahmt xxx €), 13

- 2013 netto xxx € zzgl. xxx € (vereinnahmt xxx €). 14

Der Prüfer teilte dem Finanzamt G das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit Antwortschreiben vom 17.02.2016 mit. 15

Mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheiden für 2012 und 2013 vom 01.03.2016 setzte der Beklagte die Prüfungsfeststellungen um und setzte die Umsatzsteuer auf xxx € (2012) und xxx € (2013) fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung beließ der Beklagte 16

jeweils ausdrücklich bestehen.

Hiergegen richtete die Klägerin ihren Einspruch vom 07.03.2016. Im Laufe des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte wegen weiterer Forderungsabtretungen an einen anderen Bauträger am 30.05.2017 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2012 und 2013, mit denen er die Umsatzsteuer 2012 auf xxx € und die Umsatzsteuer 2013 auf xxx € festsetzte. Den Vorbehalt der Nachprüfung ließ er jeweils ausdrücklich bestehen. Die Änderungsbescheide vom 30.05.2017 wurden gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.02.2019 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück, wobei er ausweislich des Rubrums und der Gründe der Entscheidung die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2012 und 2013 vom 01.03.2016 zum Gegenstand seiner Entscheidung machte und nicht die während des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 30.05.2017, die an keiner Stelle der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2019 erwähnt wurden. 18

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 14.02.2019 erhob die Klägerin keine Klage. 19

Mit Schreiben vom 24.09.2019 beantragte die Klägerin, die Umsatzsteuer 2012 und 2013 nach § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer hinsichtlich der an A erbrachten Bauleistungen herabgesetzt und die überzahlte Umsatzsteuer erstattet werde. Der Beklagte lehnte den Änderungsantrag der Klägerin wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung mit Bescheid vom 18.11.2019 ab. Den hiergegen mit Schreiben vom 12.12.2019 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 22.01.2020 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die regulären Festsetzungsfristen am 31.12.2017 für das Streitjahr 2012 und am 31.12.2018 für das Streitjahr 2013 geendet hätten. Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei nach § 171 Abs. 3a AO durch die gegen die Umsatzsteueränderungsbescheide vom 01.03.2016 eingelegten Einsprüche zwar zunächst gehemmt gewesen. Da über diese Einsprüche mit Entscheidung vom 14.02.2019 dann aber entschieden und eine Klage nicht erhoben worden sei, hätten die Festsetzungsfristen mit Ablauf der Klagefrist am 18.03.2019 geendet. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei kraft Gesetzes spätestens mit dem Ende der jeweiligen Festsetzungsfrist entfallen. 20

Gegen die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen 2012 und 2013 erhob die Klägerin am 21.02.2020 Klage, welche beim Senat unter dem Aktenzeichen 5 K 547/20 U geführt wurde. Auf den Hinweis der Berichterstatterin, dass der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 14.02.2019 über nicht mehr existierende Bescheide entschieden habe, hob der Beklagte am 15.10.2024 die Einspruchsentscheidungen vom 14.02.2019 und 21.02.2020 auf. Das Verfahren 5 K 547/20 U ist durch übereinstimmende Hauptsacheerledigungserklärungen vom 15.10.2024 und 04.11.2024 beendet worden. 21

Betreffend das Erhebungsverfahren beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 18.05.2020 – ohne ein konkretes Abtretungsangebot zu unterbreiten –, „in Ansehung der Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Sätze 3 und 4 UStG, 22

1. die Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen der Firma T GmbH & Co. KG gegen die Firma B GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 hinsichtlich der im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten Verpflichtung zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 zu erteilen bzw. zu erklären (§ 27 Abs. 19 S. 3 UStG), 23

2. feststellen bzw. zu erklären, dass auf die unter Ziffer 1) bezeichnete Abtretung hin eine gemäß § 27 Abs. 19 S. 4 Nr. 1 UStG erforderliche erstmalige Rechnungsstellung unter offenem Umsatzsteuerausweis gegenüber der Firma B GmbH erfolgen kann, ohne dass hierdurch ein Tatbestand des § 14c UStG ausgelöst wird.“ 24

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH, Urteil vom 17.05.2018 VII ZR 157/17) stehe ihr, der Klägerin, als Bauunternehmerin im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung ein Anspruch auf Zahlung des Umsatzsteuerbetrags zu, der der B GmbH offenbar im Erstattungswege ausgezahlt worden sei. Es sei eine Ermessensreduzierung auf null anzunehmen, wenn der leistende Unternehmer auf den Antrag gemäß § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch abtrete. Die Abtretung sei auch dann vom Finanzamt anzunehmen, wenn der Steueranspruch bereits durch Zahlung getilgt sei. Im Vorgriff auf eine erstmalige Rechnungsstellung mit offenem Umsatzsteuerausweis im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 UStG habe sie, die Klägerin, ein erkennbares Rechtsschutz- und Feststellungsinteresse an einer vorherigen Bescheidung ihrer beiden Anträge, um einen unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis gemäß § 14c UStG zu vermeiden. 25

Mit Schreiben vom 27.05.2020 nahm der Umsatzsteuer-Sonderprüfer hierzu Stellung und führte aus: Die Verjährung des zivilrechtlichen Anspruchs der Klägerin gegen die B GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 sei spätestens mit Ablauf des Jahres 2019 eingetreten. Die Verjährungsfrist beginne gemäß § 199 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) mit dem Schluss des Jahres, in dem der Erstattungsantrag durch den Bauträger B GmbH gestellt worden sei und die Klägerin hiervon Kenntnis erlangt habe oder ohne grobe Fahrlässigkeit habe erlangen müssen. Gemäß § 195 BGB verjähre der zivilrechtliche Anspruch der Klägerin mit Ablauf des dritten Jahres, das auf das Jahr folge, in dem die Klägerin als Bauunternehmerin vom Antrag des Bauträgers erfahren habe. Nach Aktenlage sei die Klägerin bereits mit Schreiben der A vom 05.12.2014 (gemeint wohl 04.12.2014) darüber informiert worden, dass der Bauträger einen Antrag auf Erstattung der nach § 13b UStG an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuer für die Streitjahre gestellt habe. Spätestens jedoch mit Erteilung des Berichts über die durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung vom 28.01.2016 habe die Klägerin hiervon Kenntnis erhalten. Da der Anspruch zivilrechtlich nicht mehr geltend gemacht werden könne, würde der Beklagte eine Abtretung von Forderungen der Klägerin gegen die B GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 nicht annehmen. Eine Stellungnahme zu der Frage, ob im Fall einer Rechnungserstellung unter offenem Umsatzsteuerausweis ein Tatbestand des § 14c UStG vorliege, erübrige sich damit. Er, der Prüfer, betrachte das Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 mit dieser Stellungnahme als erledigt. Das Schreiben des Prüfers vom 27.05.2020 war nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen. 26

Die Klägerin legte hierauf mit Schreiben vom 03.06.2020 „gegen die mit … Schreiben vom 27.05.2020 zum Ausdruck gebrachte Ablehnung [des] unseres Antrags vom 18.05.2020“ Einspruch ein. Sie beantrage 1.) die Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung ihrer Forderungen gegen die B GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 hinsichtlich der im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten Verpflichtung zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 zu erteilen bzw. zu erklären (§ 27 Abs. 19 S. 3 UStG) und 2.) festzustellen bzw. zu erklären, dass auf die unter 1.) bezeichnete Abtretung hin eine gemäß § 27 Abs. 19 S. 4 Nr. 1 UStG erforderliche erstmalige Rechnungsstellung unter offenem Umsatzsteuerausweis gegenüber B GmbH erfolgen könne, ohne dass hierdurch ein Tatbestand des § 14c UStG ausgelöst werde. 27

Der Umsatzsteuer-Sonderprüfer rief ausweislich eines Gesprächsvermerks vom 04.06.2020 die beim Finanzamt G mit dem Erstattungsgesuch der B GmbH u.a. befasste Frau O zwecks Besprechung der „Abwicklung § 13b-Fall B“ an. Diese erklärte, dass in den Fällen, in denen keine Abtretungen vorgelegen hätten, die Gelder ausgezahlt worden seien. B GmbH sei von Anfang an massiv aufgetreten und habe ihre Bauleister im Rahmen von Veranstaltungen und Schreiben gedrängt, keine Rechnungen zu berichtigen und keine Abtretungen zu unterschreiben. Dies sei in einer Vielzahl von Fällen so gelaufen. Die entsprechenden Beträge hätten ausgezahlt werden müssen. 28

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.06.2020 verwarf der Beklagte den Einspruch der Klägerin vom 03.06.2020 gegen das Antwortschreiben vom 27.05.2020 auf die Anfrage der Klägerin vom 18.05.2020 als unzulässig. Das Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 sei als Frage und nicht als Antrag zu werten gewesen. Denn ein Antrag, die Frage zu beantworten, wie das Finanzamt auf ein bestimmtes Vorhaben reagieren würde, sei juristisch kein Antrag, sondern eine Frage. Die Antwort des Finanzamts auf diese Frage sei eine Antwort, aber kein Verwaltungsakt. Da der Einspruch gemäß § 347 AO gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten, auf die die AO Anwendung finde, statthaft sei, sei der vorliegende Einspruch unzulässig. Nachrichtlich sei auszuführen, dass er, der Beklagte, nach § 27 Abs. 19 Sätze 1 und 2 UStG berechtigt gewesen sei, die Steuerfestsetzung der Klägerin zu ändern. Die B GmbH habe die Umsatzsteuer zurückgefordert und es habe der zivilrechtliche Anspruch der Klägerin gegen B GmbH in Höhe des Umsatzsteuerbetrags bestanden. Die Klägerin habe von der in § 27 Abs. 19 Sätze 3 und 4 UStG eingeräumten Möglichkeit, den zivilrechtlichen Anspruch gegen die B GmbH auf Zahlung in Höhe der Umsatzsteuer an ihn, den Beklagten, abzutreten, keinen Gebrauch gemacht. Sie habe sich vielmehr vom Bauträger unter Druck setzen bzw. beeinflussen lassen, dieses Verfahren nicht zu wählen, obwohl sie bei anderen Bauträgern die Forderung an das Finanzamt abgetreten habe. Da die Klägerin dem Finanzamt bislang keine Abtretung einer Forderung gegen die B GmbH vorgelegt habe, habe auch noch nicht über die Annahme oder Ablehnung einer Abtretung entschieden werden müssen. Sein Ermessen, das des Beklagten, zur Annahme einer solchen Abtretung sei nur dann auf null reduziert, wenn der Anspruch gegen die B GmbH zivilrechtlich noch bestehe. Er bräuchte eine wertlose Forderung, wie die der Klägerin gegen die B GmbH aufgrund mittlerweile eingetretener Verjährung, nicht annehmen. 29

Daraufhin hat die Klägerin am 03.08.2020 die vorliegende Klage erhoben. Sie hat die Klage zunächst erhoben sowohl im Hinblick auf die Versagung der Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen gegen die B GmbH als auch im Hinblick auf die Versagung der Auskunft, ob eine nach § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 UStG erforderliche erstmalige Rechnungsstellung unter offenem Umsatzsteuerausweis gegenüber der Firma B GmbH erfolgen könne, ohne dass hierdurch ein Tatbestand des § 14c UStG ausgelöst werde. 30

Die vorliegend als Verpflichtungsklage erhobene Klage wegen Versagung der Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen sei zulässig, weil das Schreiben des Beklagten vom 27.05.2020 einen negativen Verwaltungsakt darstelle. Durch die Versagung der mit Schreiben vom 18.05.2020 beantragten Bescheidung habe der Beklagte bei ihr, der Klägerin, den erkennbaren Rechtsschein einer Entscheidung durch Verwaltungsakt gesetzt. Zur Beseitigung eines Rechtsscheins nichtiger oder Nicht-Verwaltungsakte bestehe ein erkennbares Rechtschutzinteresse. Eines vorherigen Abtretungsangebots habe es nicht bedurft. Hilfsweise für den Fall, dass die Verpflichtungsklage vorliegend nicht statthaft oder ein Rechtsschutzinteresse zu verneinen sei, beantrage sie, die Klägerin, die Verpflichtung des Beklagten im Wege der allgemeinen Leistungsklage. 31

32

Zur Begründung ihrer Klage in materiell-rechtlicher Hinsicht führt die Klägerin aus:

Ihr Anspruch auf antragsgemäße Bescheidung ergebe sich aus dem Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen von § 27 Abs. 19 Sätze 3 und 4 UStG. Den im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten zivilrechtlichen Anspruch auf Zahlung des Umsatzsteuerbetrags gegen die B GmbH könne sie nach der Konzeption des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG abtreten, ohne dass durch die Erstellung berichtigter Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis der Tatbestand des § 14c UStG ausgelöst würde. 33

Vorliegend habe die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer an die B GmbH erstattet, ohne dass eine positive Rückmeldung des für die Klägerin zuständigen Beklagten über das Vorliegen einer wirksamen Abtretung nach § 27 Abs. 19 UStG vorgelegen habe. Tatsächlich hätten sie, die Klägerin und A, eine sog. Nettovereinbarung getroffen. Außerdem seien die gegenüber A erteilten Rechnungen nicht berichtigt worden. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine korrespondierende Änderung hätten damit offenkundig nicht vorgelegen. Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF vom 26.07.2017, III C 3 -S 7279/11/10002-09 / IV A 3 - S 0354/07/10002-10, BStBl I 2017, 1001) hätte die Entscheidung über den (anteiligen) Erstattungsanspruch der B GmbH bis zur Rückmeldung des für sie, die Klägerin, zuständigen beklagten Finanzamts zurückgestellt werden sollen. 34

Mit Blick auf die angefochtene Steuerfestsetzung stelle es einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar, wenn sich der Beklagte hinsichtlich der Annahme einer Abtretung auf eine vermeintlich zwischenzeitlich eingetretene Verjährung von zivilrechtlichen Ansprüchen berufe. Die Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer 2012 und 2013 sei noch nicht eingetreten, der Beklagte habe den Vorbehalt der Nachprüfung in seinen Änderungsbescheiden ausdrücklich bestehen lassen. 35

Der Beklagte habe nach pflichtgemäßem Ermessen die Abtretung anzunehmen (§ 27 Abs. 19 Satz 3 UStG) und der Rechnungsberichtigung der Klägerin gegenüber der Leistungsempfängerin zuzustimmen (§ 27 Abs. 19 Satz 4 UStG). Das in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG vorgesehene Ermessen des Finanzamts für die Annahme einer Abtretung durch den leistenden Unternehmer sei auf null reduziert. Die Abtretung sei auch dann vom Finanzamt anzunehmen, wenn der Steueranspruch bereits durch Zahlung getilgt sei. § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG stelle zudem nicht darauf ab, ob die Ansprüche einredebehaftet sein könnten. Das Risiko der Durchsetzbarkeit solcher Ansprüche trage deshalb nicht sie, die Klägerin. Vielmehr liege das Risiko der Durchsetzbarkeit durch Rückgriff des Beklagten beim Leistungsempfänger und das einer wirksamen Aufrechnung mit Erstattungsansprüchen des Leistungsempfängers beim Beklagten. Die im Wege ergänzender Vertragsauslegung herzuleitenden Ansprüche von ihr, der Klägerin, gegen die Leistungsempfängerin auf Zahlung der Umsatzsteuer seien im Übrigen bereits entstanden und nicht untergegangen. Eine Einrede der Verjährung gemäß § 214 Abs. 1 BGB müsste durch den Leistungsempfänger erst erklärt werden, da es dem Schuldner zur freien Entscheidung überlassen sei, ob er nach dem Eintritt einer etwaigen Verjährung – welche im Streitfall jedoch vorsorglich bestritten werde – den Anspruch noch erfülle oder eine Leistung verweigere (sog. peremptorische Einrede). Bis dahin aber blieben sämtliche an das Finanzamt abtretbaren Ansprüche wirksam und durchsetzbar, sie seien insbesondere nicht erloschen (vgl. Grothe in Münchener Kommentar, § 214 BGB, Rn. 1, 2). 36

Ferner sei aus der BFH-Rechtsprechung nicht ersichtlich, ob das Finanzamt oder der Steuerpflichtige das Risiko dafür trage, dass der zugrundeliegende Werkvertrag – wie im Streitfall – keine Anpassungsmöglichkeit hinsichtlich der streitgegenständlichen Umsatzsteuer vorgesehen habe. 37

Mit Schriftsatz vom 05.12.2024 hat die Klägerin einen ausgefüllten, von ihrem Geschäftsführer am 03.12.2024 unterschriebenen Vordruck „Forderungsabtretung Abtretung § 27 Abs. 19 Sätze 3 und 4 UStG“ vorgelegt. Darin erklärt sie, dass sie an das Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch den Beklagten, vertreten durch …, die Ansprüche gegenüber der Firma B GmbH aus geänderten Rechnungen in Höhe von xxx € betreffend 2012 und xxx € betreffend 2013 in voller Höhe entsprechend der Regelung des § 27 Abs. 19 UStG abtrete. Außerdem hat sie zwei Kopien zu der Rechnungsnummer … vorgelegt, die das Datum 10.07.2019 ausweisen. Darin berechnet die Klägerin gegenüber A Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt xxx € bzw. xxx € nach, und zwar bezüglich diverser Bauvorhaben aus 2012 - 2013, Gewerk … . Wegen der Einzelheiten wird auf die beiden Rechnungskopien Bezug genommen. 38

Der Beklagte hat der Klägerin mit Schreiben vom 11.12.2024 mitgeteilt, dass er die Abtretung nicht annehme. Die Abtretung müsse wegen Verjährung nicht mehr angenommen werden. Der Beklagte hat zur Begründung auf das BFH-Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22 und die im laufenden Verfahren ergangene richterliche Hinweisverfügung vom 25.09.2024, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, verwiesen. 39

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung der Sache vor dem Senat am 16.12.2024 hat der Geschäftsführer der Klägerin die Forderungsabtretung vom 03.12.2024 handschriftlich korrigiert und unter neuem Datum 16.12.2024 unterschrieben. Hiernach tritt die Klägerin an das Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch den Beklagten, vertreten durch den Vorsteher, nunmehr die Ansprüche aus gegenüber der A geänderten Rechnungen in Höhe von xxx € betreffend 2012 und xxx € betreffend 2013 in voller Höhe entsprechend der Regelung des § 27 Abs. 19 UStG ab. Noch vor Schluss der mündlichen Verhandlung ist die neue Abtretungserklärung vom 16.12.2024 eingescannt und dem Beklagten erfolgreich auf elektronischem Weg übermittelt worden. Der Zugang ist vom Beklagtenvertreter in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden. 40

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Klage spätestens durch die nunmehr erklärte Forderungsabtretung vom 16.12.2024 zulässig und begründet sei. 41

Die Klägerin beantragt, 42

den Beklagten unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2020 und des Ablehnungsbescheids vom 27.05.2020 zu verpflichten, die Zulassung bzw. die Annahme der Abtretung von Forderungen der Klägerin gegen die Firma A GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 hinsichtlich der im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten Verpflichtung zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 zu erteilen bzw. zu erklären (§ 27 Abs. 19 Satz 3 UStG), 43

hilfsweise, 44

den Beklagten zu verpflichten, die Zulassung bzw. die Annahme der Abtretung von Forderungen der Klägerin gegen die Firma A GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 hinsichtlich der im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten Verpflichtung zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 zu erteilen bzw. zu erklären (§ 27 Abs. 19 Satz 3 UStG), 45

hilfsweise, 46

die Revision zuzulassen. 47

Der Beklagte beantragt, 48

die Klage abzuweisen. 49

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung vom 30.06.2020 und auf sein Schreiben vom 11.12.2024. 50

Die Sache ist am 16.12.2024 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Es wird auf das Sitzungsprotokoll Bezug genommen. Der Beklagte hat das im Rahmen der mündlichen Verhandlung erklärte Abtretungsangebot der Klägerin vom 16.12.2024 bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht angenommen. 51

Die Gerichtsakte des Klageverfahrens wegen Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen 2012 und 2013 (Aktenzeichen 5 K 547/20 U) ist zum Verfahren beigezogen worden. 52

Entscheidungsgründe: 53

I. Die Klage hat insgesamt keinen Erfolg. 54

1. Die mit dem Hauptantrag erhobene Klage ist eine Verpflichtungsklage im Sinne des § 40 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Diese ist vorliegend insgesamt – sowohl bezogen auf die Zulassung der Abtretung als auch auf die Annahme der Abtretung – unzulässig. 55

a. Eine Verpflichtungsklage ist gemäß § 40 Abs. 1 FGO auf die Verurteilung zum Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts gerichtet. Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (§ 118 Satz 1 AO). 56

In Abgrenzung zur Verpflichtungsklage ist die allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO) auf die Verurteilung zu einer Leistung (sog. Realakt) gerichtet, ohne auf den Erlass eines Verwaltungsakts abzuzielen. Für die Abgrenzung zwischen den beiden Klagearten ist entscheidend, ob die begehrte Leistung ein Verwaltungsakt ist – dann Verpflichtungsklage – oder nicht – dann allgemeine Leistungsklage. Hiernach ist nicht maßgebend, ob die Behörde die begehrte Leistung durch Verwaltungsakt abgelehnt hat, die Ablehnung also ein Verwaltungsakt ist (hiermit krit. auseinandersetzend: Krumm in: Tipke/Kruse, § 40 FGO Rn. 24, und von Beckerath in: Gosch, AO/FGO (Stand Oktober 2024), § 40 FGO, Rn. 122). Die allgemeine Leistungsklage ist gegenüber der Verpflichtungsklage subsidiär (BFH vom 12.12.2023 VII R 60/20, BFH/NV 2024, 638 Rn. 31 f.). 57

Da es sich weder bei der Abtretung eines zivilrechtlichen Forderungsanspruchs nach § 398 BGB durch Angebot und Annahme noch bei der Mitwirkung des Finanzamts durch eine Angebotsannahme um Verwaltungsakte i.S. von § 118 Satz 1 AO handelt (BFH, Urteil vom 22.08.2019 V R 21/18, BStBl II 2020, 35, Rn. 15), ist insoweit die allgemeine Leistungsklage die statthafte Klageart (siehe insoweit BFH, Urteil vom 31.01.2024 V R 24/21, BFH/NV 2024, 742, Rn. 18 mit Verweis auf FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 04.05.2022, 2 K 2157/21, EFG 2022, 1157). 58

Noch nicht entschieden ist die formell-rechtliche Einordnung der in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG normierten „Zulassung“ der Abtretung. Nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG kann das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt auf Antrag „zulassen“, dass der leistende 59

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. Stellt diese „Zulassung“ einen eigenständig anfechtbaren Verwaltungsakt dar, wie es eine Schlussfolgerung aus BFH, Urteil vom 22.08.2019 V R 21/18, BStBl II 2020, 35, Rn. 16, zulässt, ist gegen die Ablehnung der „Zulassung“ der Abtretung die Verpflichtungsklage gegeben.

b. Im Streitfall wendet sich die Klägerin mit ihrem Antrag gegen das Schreiben des Beklagten vom 27.05.2020, das sie als Ablehnung ihres Antrags vom 18.05.2020 verstanden hat, und begehrt im Hinblick auf § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG die „Zulassung bzw. Annahme der Abtretung“ ihrer Forderungen gegenüber A in Form eines Verwaltungsakts. 60

Entsprechend der vorstehenden Ausführungen sieht der Senat die Verpflichtungsklage in Bezug auf die von der Klägerin beantragte „Zulassung der Abtretung“ – dem Begehren, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2020 und des (vermeintlichen) Ablehnungsbescheids vom 27.05.2020, die Beklagte zu verpflichten, einen Verwaltungsakt zu erlassen – als die statthafte Klageart an. Gegenstand dieses Verpflichtungsbegehrens kann nach dem ausdrücklichen Wortlaut des (Haupt-)Klageantrags nur die mit Schreiben vom 18.05.2020 begehrte Zulassung der Abtretung sein, auf die der Beklagte mit Schreiben vom 27.05.2020 reagiert hatte. Nicht vom Klageantrag umfasst sind hingegen die Begehren der Klägerin vom 03.12.2024 und vom 16.12.2024, die ebenfalls auf die Zulassung der Abtretung gerichtet waren. 61

Bezogen auf das ebenfalls mit dem Hauptantrag geltend gemachte Begehren, die Beklagte zu verpflichten, die Annahme der Abtretung zu erklären, ist die Klage – da es sich bei der Angebotsannahme im Rahmen einer Abtretung nicht um einen Verwaltungsakt handelt – nicht auf den Erlass eines Verwaltungsaktes gerichtet. Hinsichtlich dieses Begehrens ist die allgemeine Leistungsklage die statthafte Klageart. Die Verpflichtungsklage mit dem Begehren auf „Annahme der Abtretung“ ist hingegen mangels statthafter Klageart unzulässig. 62

c. Soweit mit dem Hauptantrag eine statthafte Verpflichtungsklage mit dem Begehren auf „Zulassung der Abtretung“ erhoben worden ist, ist diese jedoch ebenfalls unzulässig. 63

Es mangelt an einem durchgeführten Vorverfahren (§ 44 Abs. 1 FGO) gegen einen erlassenen Verwaltungsakt. 64

In den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist die Klage vorbehaltlich der §§ 45 und 46 nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Der außergerichtliche Rechtsbehelf des Einspruchs ist gemäß § 347 Abs. 1 Satz 1 AO nur gegen Verwaltungsakte statthaft. Das Schreiben des Beklagten vom 27.05.2020, den die Klägerin als Ablehnung ihres Antrags vom 18.05.2020 ausgelegt und gegen den sie am 03.06.2020 „Einspruch“ erhoben hat, stellt keinen Verwaltungsakt im Sinne von § 118 Satz 1 AO dar, so dass die Klägerin mit der „Einspruchseinlegung“ vom 03.06.2020 kein Vorverfahren im Sinne von § 44 Abs. 1 FGO eingeleitet hat. Der Beklagte mit seinem Schreiben vom 27.05.2020 keine Regelung getroffen. Er hat sich in Form einer Stellungnahme mit dem Antrag der Klägerin vom 18.05.2020 auseinandergesetzt, ohne hierbei eine Regelung zu treffen. So macht der Beklagte in seinem Schreiben zunächst Ausführungen zur Verjährung des zivilrechtlichen Anspruchs der Klägerin gegenüber der B GmbH und stellt dar, dass die Verjährung spätestens mit Ablauf des Jahres 2019 eingetreten sei. Mit dem auf Seite 2 des 65

Schreibens schließlich folgenden Satz *„Da der Anspruch zivilrechtlich nicht mehr geltend gemacht werden kann, würde das Finanzamt N eine Abtretung … nicht annehmen“,* hat der Beklagte den Antrag auf „Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen“ gerade nicht abgelehnt. Dies ergibt sich aus dem Wort „*würde*“, mit dem der Beklagte deutlich zum Ausdruck bringt, dass er eine (offenbar ablehnende) Regelung zu dem mit Schreiben vom 18.05.2020 formulierten Antrag erst dann treffen wird, wenn eine solche Abtretung erklärt ist. Ein Handlungswille des Beklagten bezogen auf die Herbeiführung einer Rechtsfolge ist damit gerade nicht erkennbar. Auch unter Berücksichtigung des Empfängerhorizonts ergibt sich keine andere Würdigung, denn das ohne eine Rechtsbehelfsbelehrung versehene Schreiben des Beklagten vom 27.05.2020 war an den Prozessbevollmächtigten – einem auf dem Gebiet des Steuerrechts tätigen Rechtsanwalt – adressiert, der erkennen konnte, dass es sich gerade nicht um einen nach außen gerichteten ablehnenden „Bescheid“ zur Regelung eines Einzelfalls handelte. Auch mit dem abschließenden Satz des Beklagten in seinem Schreiben vom 27.05.2020 „*Ich betrachte Ihr Schreiben vom 18.05.2020 mit dieser Stellungnahme als erledigt*“ hat der Beklagte lediglich zum Ausdruck gebracht, dass er es bei einer Stellungnahme belässt, ohne eine Regelung zu treffen. Er hat sein Antwortschreiben auf das Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 hier nochmals nur als „Stellungnahme“ bezeichnet. Eine Stellungnahme ist gerade nicht ohne Weiteres gleichzusetzen mit einer „Regelung“ i.S.v. § 118 Satz 1 AO.

Die Verpflichtungsklage ist vorliegend insbesondere auch nicht als Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 FGO zulässig. Nach dieser Vorschrift ist eine Klage abweichend von § 44 FGO ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens zulässig, wenn über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Damit setzt eine gemäß § 46 Abs. 1 FGO zulässige Untätigkeitsklage die Erhebung eines Einspruchs voraus. Wie ausgeführt, fehlt es vorliegend jedoch an einem Einspruch gegen einen ablehnenden Verwaltungsakt i.S.d. § 347 Abs. 1 Satz 1 AO, so dass der Klägerin hier das Rechtsmittel der Untätigkeitsklage nicht zusteht. 66

2. Für den Fall, dass das Schreiben des Beklagten vom 27.05.2020 als ablehnender Verwaltungsakt im Sinne von § 118 AO anzusehen sein sollte, mithin die Klägerin mit dem Hauptantrag eine zulässige Verpflichtungsklage erhoben haben sollte, weil sie dann Einspruch gegen einen Verwaltungsakt eingelegt hätte und dieser außergerichtliche Rechtsbehelf erfolglos geblieben wäre – dann also ein Vorverfahren im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO durchgeführt worden wäre –, wäre eine solche Verpflichtungsklage jedoch unbegründet. 67

Gegenstand des mit dem Hauptantrag zum Ausdruck gebrachten Verpflichtungsbegehrens wäre hierbei wie unter I.1.b. ausgeführt – entsprechend des ausdrücklichen Antrags der Klägerin – nur die Bescheidung vom 27.05.2020 der mit Schreiben vom 18.05.2020 begehrten Zulassung der Abtretung, nicht hingegen (auch) eine Bescheidung der mit den schließlich erklärten Forderungsabtretungen vom 03.12.2024 und 16.12.2024 begehrten Zulassung der Abtretung. 68

Die auf das Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 durch den Beklagten mit Schreiben vom 27.05.2020 dann zum Ausdruck gebrachte Ablehnung einer Zulassung der Abtretung ist rechtmäßig und würde die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzen (§ 101 Satz 1 FGO). Der Beklagte war nicht verpflichtet, bereits auf den im Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 formulierten Antrag auf „Zustimmung der Abtretung“ bzw. auf Zulassung der Abtretung hin zu erklären, dass er die Abtretung der Umsatzsteuernachforderungsansprüche der Klägerin gegenüber der Leistungsempfängerin „zulässt“. 69

70

Wie ausgeführt kann nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt 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.

Im Streitfall fehlte es im Hinblick auf die mit Schreiben der Klägerin vom 18.05.2020 begehrte Zulassung der Abtretung schon an einem formal ordnungsgemäßen Abtretungsangebot der Klägerin, welches der Beklagte bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG hätte zulassen müssen. Die Klägerin hatte weder auf dem von der Finanzverwaltung hierfür vorgesehenen Formular eine Forderungsabtretung unterschrieben bzw. angeboten noch hatte sie eine solche anderweitig ausdrücklich erklärt. Sie hatte lediglich mit Schreiben vom 18.05.2020 beim Beklagten angefragt, wie dieser mit einem diesbezüglich möglichen Abtretungsangebot der Klägerin umgehen bzw. ob er dieses „zulassen“ würde. So hat die Klägerin mit Schreiben vom 18.05.2020 beantragt, ihr „in Ansehung der Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 S. 3 und S. 4 UStG, die Zustimmung bzw. Annahme der Abtretung von Forderungen der Firma T GmbH & Co. KG gegen die Firma B GmbH aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 hinsichtlich der im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung hergeleiteten Verpflichtung zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge aus dem Werkvertrag vom 14.05.2012 zu erteilen bzw. zu erklären (§ 27 Abs. 19 S. 3 UStG).“ Dies reicht für ein formal ordnungsgemäßes Abtretungsangebot, welches vom Beklagten im Sinne des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG zugelassen werden könnte, nicht aus, zumal – wie von Seiten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung nochmals bestätigt – die Firma B GmbH auch gar nicht die Vertragspartnerin der Klägerin war; dies war A. 71

Ein formal ordnungsgemäßes Abtretungsangebot sieht der erkennende Senat jedoch als erforderlich an. Der Senat kann nicht erkennen, dass der Gesetzgeber im Anwendungsbereich des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ein zweistufiges Verfahren hat regeln wollen, im Rahmen dessen auf der einen Seite der Bauleistende zunächst bei seinem zuständigen Finanzamt anfragt, ob er einer möglichen Abtretung zustimmen würde, um dann erst in einem zweiten Schritt das Abtretungsangebot tatsächlich zu erklären, und auf der anderen Seite zunächst das Finanzamt die Abtretung auf Antrag „zulässt“ und erst zeitlich später die auf ein Abtretungsangebot in zivilrechtlicher Hinsicht erforderliche Willenserklärung der Annahme der Abtretung abgibt. Dies lässt sich dem Wortlaut der Vorschrift nicht entnehmen und entspricht auch nicht dem regelmäßigen tatsächlichen Ablauf. Es wäre auch tatsächlich überflüssig. Denn der Steuerpflichtige kann der Finanzbehörde jederzeit ein zivilrechtliches Angebot machen; es gibt keinen Grundsatz, dass einem zivilrechtlichen Angebot zunächst ein formelles Antragsverfahren vorgeschaltet sein muss. Der Senat versteht die Intention des Gesetzgebers dahin, dass dieser mit § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG die Zulassung einer bereits erklärten und nicht einer nur (möglicherweise) beabsichtigten Abtretung des gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruchs auf Zahlung des gesetzlich entstandenen Umsatzsteuerbetrags hat regeln wollen, ohne die Möglichkeit zivilrechtlicher Abtretungserklärungen außerhalb eines formalisierten Antragsverfahrens auszuschließen. Das Antragsverfahren nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG und die „bloß“ zivilrechtliche Abtretung durch übereinstimmendes Angebot und Annahme nach § 398 BGB schließen sich danach nicht aus, sondern stehen nebeneinander (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.2024 V R 24/21, BFH/NV 2024, 742, Rn. 18). Eine etwa vom Finanzamt angenommene zivilrechtliche Abtretung ist nicht deswegen „nichtig“, weil ihr kein Antragsverfahren vorweggegangen ist. Spiegelbildlich fordern Sinn und Zweck der Regelung 72

des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG damit auch nicht, dass die Finanzbehörde einer Abtretung noch vor Abgabe eines formal ordnungsgemäßen Abtretungsangebots zustimmen muss und damit im Endeffekt die Annahme der Abtretung dem Angebot vorgeschaltet wird. Denn auf der einen Seite soll sich der Bauleistende durch die Abtretung seines Anspruchs auf Erhebungsebene von seiner Steuerschuld befreien können und auf der anderen Seite soll dem Fiskus die Möglichkeit gegeben werden, die nachträgliche Steuererstattung an den Leistungsempfänger zu kompensieren, indem die Finanzbehörde der Steuererstattung in gleicher Höhe einen Gegenanspruch entgegenhalten kann. Es soll mithin die Situation herbeigeführt werden, die bestanden hätte, wenn alle Beteiligten von Anfang an von der zutreffenden materiellen Rechtslage ausgegangen wären. Dann hätte der Leistungsempfänger den Umsatzsteuerbetrag zusätzlich zur vereinbarten Nettovergütung an den leistenden Unternehmer gezahlt und der Leistende die Umsatzsteuer an den Fiskus abgeführt (vgl. BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 29, m.w.N.). Die Regelung des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG würde ihr Ziel verfehlen, wenn die Finanzbehörde an die Zulassung einer späteren Abtretung gebunden wäre, die dann vom Bauleistenden aber ggf. – wie es vorliegend der Fall war – erst nach Eintritt der Verjährung tatsächlich angeboten wird. Denn die Verjährung schließt die Aufrechnung und die Geltendmachung eines Zurückbehaltungsrechts – in der streitigen Konstellation durch den Bauträger – gemäß § 215 BGB nur dann nicht aus, wenn der Anspruch in dem Zeitpunkt noch nicht verjährt war, in dem erstmals aufgerechnet oder die Leistung verweigert werden konnte. D.h. eine Aufrechnung ist nur dann nicht ausgeschlossen, wenn sich der Steueranspruch des Bauträgers gegen das Finanzamt und der von dem Bauleister an das Finanzamt abgetretene Anspruch in unverjährter Zeit gegenüberstanden. Mit Blick auf die vorstehenden Ausführungen kann der Senat auch keine planwidrige Regelungslücke erkennen, aufgrund derer der Gesetzgeber nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes auch die „Zulassung der Abtretung“ noch vor Abgabe eines formal ordnungsgemäßen Abtretungsangebots hätte mitregeln müssen.

Der Senat versteht die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 31.01.2024 V R 24/21 U, juris Rn. 18 wie ausgeführt dahingehend, dass der Steuerpflichtige wahlweise/alternativ entweder durch den Antrag auf Zulassung der Abtretung – im Rahmen eines Verpflichtungsbegehrens auf Erlass eines Verwaltungsakts – oder im Rahmen eines allgemeinen Leistungsbegehrens – auf Erlass eines Realakts – durchsetzen kann. Denn der BFH führt in Rn. 18 des Urteils aus, dass es für die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteueränderungsbescheides unerheblich sei, dass der dortige Kläger zuvor kein Abtretungsangebot abgegeben hatte, welches das Finanzamt hätte annehmen können oder das Gegenstand einer „Zulassung“ im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG hätte sein können (Hervorhebung durch den Senat). Auch in dem nachfolgenden Satz in dem Urteil, in dem der BFH ausführt „Über die Rechtmäßigkeit der Ablehnung eines Abtretungsangebots, …, ist nicht im Festsetzungsverfahren, sondern in einem gesonderten, auf die Ablehnung des Abtretungsangebots bezogenen Verfahren (vgl. zur Zulassung der Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG BFH-Urteil vom 22.08.2019 – V R 21/18, BFHE 266, 10, BStBl II 2020, 35 und zu einer auf die Annahme des Abtretungsangebots bezogenen allgemeinen Leistungsklage FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 04.05.2022 – 2 K 2157/21, EFG 2022, 1157) zu entscheiden“ (Hervorhebung durch den Senat), stellt der BFH die beiden Begehren alternativ gegenüber. Den Formulierungen lässt sich weder ein Zweistufigkeits- noch ein Vorrangverhältnis entnehmen. Vielmehr sieht der BFH beide Alternativen als gleichrangig an. Letztendlich kann dies aber auch dahingestellt bleiben, denn die vorliegende Klage hat – wie sich auch aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt – insgesamt keinen Erfolg. 73

3. Die hilfsweise erhobene allgemeine Leistungsklage hat ebenfalls keinen Erfolg. 74

§ 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO benennt als Klagemöglichkeit die Klage auf Erlangung einer „anderen Leistung“. Sie ist im Gegensatz zu den beiden anderen in § 40 Abs. 1 FGO genannten Klagearten, der Anfechtungs- und der Verpflichtungsklage, nicht verwaltungsaktbezogen, sondern richtet sich – entsprechend der zivilrechtlichen Terminologie – auf ein Tun, Dulden oder Unterlassen der beklagten Behörde, also auf bloßes Verwaltungshandeln. Systematisch hat sie die Funktion einer Auffangklage, um – entsprechend dem verfassungsrechtlichen Auftrag aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG – im Hinblick auf eine fehlende Verwaltungsaktqualität keine Rechtsschutzlücke zu hinterlassen (BFH, Urteil vom 12.12.2023 VII R 60/20, BFH/NV 2024, 638, Rn. 27 m.w.N.). Die allgemeine Leistungsklage ist damit subsidiär gegenüber Anfechtungs- und Verpflichtungsklage (BFH, Urteil vom 12.12.2023 VII R 60/20, BFH/NV 2024, 638, Rn. 31 f.; von Beckerath in: Gosch, § 40 FGO, Rn. 121). 75

Für die allgemeine Leistungsklage gelten weder die Zulässigkeitsvoraussetzungen der §§ 44 bis 46 FGO über das außergerichtliche Vorverfahren noch muss für die Erhebung der Leistungsklage eine Klagefrist (§ 47 FGO) beachtet werden. 76

a. Bezogen auf das Begehren der Zulassung der Abtretung, die – wie unter I.1.c. ausgeführt – einen Verwaltungsakt darstellt, ist die allgemeine Leistungsklage wegen Subsidiarität der Leistungsklage unzulässig. 77

b. Soweit die Klägerin mit der hilfsweise erhobenen allgemeinen Leistungsklage die Annahme der Abtretung begehrt, ist diese unbegründet. 78

Die Voraussetzungen des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG liegen im Zeitpunkt der Entscheidung durch den Senat nicht vor. Zwar liegt nunmehr ein formal ordnungsgemäßes Abtretungsangebot vom 16.12.2024 vor, jedoch hat die Klägerin bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs nicht im Sinne der Vorschrift mitgewirkt. 79

(1) Zwar steht der Klägerin ein Zahlungsanspruch gegen A zu, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist. Auch hat sie dem Beklagten die Abtretung ihres Anspruchs am 16.12.2024 formal ordnungsgemäß angeboten. 80

(2) Es mangelt jedoch an der im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG erforderlichen Mitwirkung der Klägerin als leistende Unternehmerin bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs, da der zivilrechtliche Umsatzsteuernachforderungsanspruch gegen A zum Zeitpunkt des Abtretungsangebots vom 16.12.2024 bereits verjährt war. Die Klägerin hat die Abtretung aus ihr zu vertretenden Gründen derart verzögert, dass der Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs auf dem Zivilrechtsweg die Verjährungseinrede entgegengehalten werden kann. 81

(a) Das Tatbestandsmerkmal des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG „bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt“ sieht der erkennende Senat nicht bereits dann als vollumfänglich erfüllt an, wenn dem Finanzamt die Informationen und vertraglichen Unterlagen, insbesondere die Höhe des möglichen Umsatzsteuernachforderungsanspruchs betreffend, bereitgestellt werden, damit es die Umsatzsteuer vom Bauträger (hier A) nachfordern kann (BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 29; FG Münster, Urteil vom 15.03.2016 15 K 3669/15 U, EFG 2016, 849, Rn. 24, Revisionen der Klägerin und des FA durch BFH, Urteil vom 23.02.2017 V R 16/16, V R 24/16, BStBl II 2017, 760 als unbegründet zurückgewiesen; FG Münster, Urteil vom 01.07.2021 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rn. 91). 82

83

Zwar umfasst die nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG erforderliche Mitwirkung in Abgrenzung zu § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 1 und 3 UStG nicht auch bereits die Ausstellung einer erstmaligen oder geänderten Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer (vgl. BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 33) und die Anzeige der Abtretung beim Leistungsempfänger, doch hängt die Durchsetzbarkeit des abgetretenen Anspruchs insbesondere auch vom Zeitpunkt der Abtretung in unverjährter Zeit ab. Denn im Rahmen seiner bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs erforderlichen Mitwirkung im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG muss der leistende Unternehmer alles ihm Zumutbare tun, um dem Finanzamt die Realisation des abgetretenen zivilrechtlichen Anspruchs zu ermöglichen (vgl. BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 29). Dem Fiskus soll – wie ausgeführt – die Möglichkeit gegeben werden, die nachträgliche Steuererstattung an den Leistungsempfänger zu kompensieren, indem die Finanzbehörde der Steuererstattung in gleicher Höhe einen Gegenanspruch entgegenhalten kann bzw. nach erfolgter Steuererstattung den Anspruch auf dem Zivilrechtsweg geltend machen kann. Hierbei darf es zwar nicht zu Lasten des leistenden Unternehmers gehen, wenn die Realisation scheitert, weil keine wirksame Aufrechnung vorgenommen werden kann und eine Durchsetzung der Forderung auf anderem Wege scheitert (BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 31, 34; vgl. auch FG Münster, Urteil vom 01.07.2021 - 5 K 3578/18 AO, EFG 2021, 1856, Rz 94). Nach Auffassung des erkennenden Senats darf es hingegen nicht zu Lasten der Finanzbehörden gehen, wenn der leistende Unternehmer die Abtretung aus ihm zu vertretenden Gründen derart verzögert, dass der Aufrechnung der Finanzbehörden mit dem in gleicher Höhe bestehenden Steuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers bzw. – bei bereits erfolgter Steuererstattung – der Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs auf dem Zivilrechtsweg die Verjährungseinrede entgegengehalten werden kann. Dann hat der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs nicht im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG hinreichend mitgewirkt. Wäre die Finanzbehörde auch zur Annahme eines in verjährter Zeit abgegebenen Abtretungsgebots verpflichtet, würde die Regelung des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ihr Ziel, dem Finanzamt die Realisation des abgetretenen zivilrechtlichen Anspruchs zu ermöglichen, verfehlen. Denn bei Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs auf dem Zivilrechtsweg kann der Schuldner des abgetretenen Anspruchs die Einrede der Verjährung erheben (§ 214 BGB). Gemäß § 390 BGB scheidet die Aufrechnung mit einer einredebehafteten (verjährten) Forderung aus. Einer Aufrechnung steht die Einrede der Verjährung gemäß § 215 BGB nur dann nicht entgegen, wenn der Anspruch in dem Zeitpunkt noch nicht verjährt war, in dem erstmals aufgerechnet werden konnte, d.h. eine Aufrechnungslage bestand. Eine Aufrechnungslage besteht, wenn die in § 387 BGB normierten objektiven Tatbestandsmerkmale der Gegenseitigkeit, Gleichartigkeit, Durchsetzbarkeit der Aktivforderung und Erfüllbarkeit der Passivforderung gegeben sind. Es fehlt jedoch bereits an gegenseitigen Forderungen, bei denen jeder Beteiligte zugleich Schuldner und Gläubiger des anderen ist (Wechselseitigkeit), solange die Finanzbehörde den Anspruch auf den Umsatzsteueranspruch nicht abgetreten erhalten hat. Bis dahin kann sie dem Steuererstattungsanspruch keine eigene Forderung entgegensetzen.

Für den Fall, dass die Finanzbehörde dem Leistungsempfänger die von ihm fälschlich gemäß § 13b UStG gezahlte Umsatzsteuer bereits erstattet und sich dadurch des möglichen Schutzes des § 215 BGB freiwillig selbst begeben hat, verringert dies nicht die aufgeführten Mitwirkungspflichten des leistenden Unternehmers bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs. Dies geht vielmehr auf der einen Seite zu Lasten der Finanzbehörde und auf der anderen Seite zu Gunsten des Bauträgers. Es kann aber im Weiteren nicht auch noch dazu führen, dass der leistende und erst in verjährter Zeit abtretende Unternehmer hierdurch im Ergebnis bessergestellt wird als wenn die Finanzbehörde die fälschlich gemäß § 13b UStG gezahlte Umsatzsteuer nicht bereits erstattet hätte. 84

Anders liegt der Fall hingegen, wenn der Bauleistende mit einer erst kurz vor Eintritt der Forderungsverjährung abgegebenen Abtretungserklärung die Finanzverwaltung (noch rechtzeitig) in die Lage versetzt hat, noch vor Eintritt der Verjährung verjährungshemmende Maßnahmen in Bezug auf die abgetretene Forderung ergreifen zu können – dann ist er seinen Mitwirkungspflichten nach § 27 Abs. 19 Satz 4 Nr. 4 UStG nachgekommen (vgl. BFH, Urteil vom 17.04.2024 XI R 16/22, BFH/NV 2024, 1111, Rn. 36 ff.). 85

(b) Gemessen daran ist im Streitfall die Klägerin ihren Mitwirkungspflichten in der nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG gebotenen Weise nicht nachgekommen. Denn die Finanzbehörden sind von der Klägerin gerade nicht in die Lage versetzt worden, rechtzeitig verjährungshemmende Maßnahmen in Bezug auf die nunmehr zur Abtretung angebotenen zivilrechtlichen Forderungen in Höhe der Umsatzsteuerbeträge gegen die Bauträgerin A ergreifen zu können. Denn am 16.12.2024 waren die Forderungen der Klägerin gegenüber A verjährt. Die regelmäßige Verjährungsfrist beträgt gemäß § 195 BGB drei Jahre. Sie beginnt gemäß § 199 Abs. 1 BGB mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist und der Gläubiger von den den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit erlangen müsste. Der Anspruch der Bauleistenden gegen Leistungsempfänger auf die Zahlung auch der Umsatzsteuerbeträge entsteht hiernach frühestens mit Eintritt der Gefahr, wegen der Heranziehung als Steuerschuldner die Umsatzsteuer abführen zu müssen (BGH-Urteil vom 17.05.2018 VII ZR 157/17). Da das Urteil des BFH vom 22.08.2013 V R 37/10 keine unmittelbare Auswirkung auf das Zivilrechtsverhältnis von Leistungsempfänger und Bauleistendem hat, ist maßgebendes Ereignis für die Ermittlung des Beginns der Verjährungsfrist grundsätzlich der von dem Leistungsempfänger (Bauträger) bei seinem Finanzamt gestellte Erstattungsantrag. Die Verjährungsfrist beginnt nach diesen Grundsätzen sodann gem. § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB, wenn der Gläubiger – also der jeweilige Bauleistende – von den seinen Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen. Dies kann frühestens der Zeitpunkt sein, zu dem der Bauleistende von dem Erstattungsbegehren des Leistungsempfängers gegenüber dessen Finanzamt Kenntnis erlangt hat. Das ist regelmäßig und grundsätzlich der Zeitpunkt, zu dem das Finanzamt des Leistungsempfängers oder ein Dritter (etwa eine andere Finanzbehörde) den jeweiligen Bauleistenden von dem Erstattungsbegehren des Leistungsempfängers in Kenntnis gesetzt oder der Leistungsempfänger den Bauleistenden über einen entsprechenden Erstattungsantrag informiert hat. 86

Im Streitfall hat die Klägerin von dem Antrag der B GmbH auf Erstattung der Umsatzsteuer spätestens mit Übersendung des Berichts über die Umsatzsteuersonderprüfung vom 28.01.2016 Kenntnis erlangt, denn in dem Prüfungsbericht ist unter den allgemeinen Feststellungen der Erstattungsantrag der B GmbH aufgeführt. Hierneben hatten auch A und die B GmbH die Klägerin bereits u.a. mit ihrem gemeinsamen Schreiben vom 24.08.2015 darüber unterrichtet, dass A und die B GmbH einen Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer auf die von der Klägerin erbrachten Bauleistungen gestellt haben. Die dreijährige Verjährungsfrist lief demnach – ausgehend von dem Zeitpunkt der Übersendung des Berichts über die Umsatzsteuersonderprüfung vom 28.01.2016 – vom 01.01.2017 bis zum 31.12.2019. 87

Waren hiernach die Forderungen gegenüber A bereits in 2020 mittlerweile verjährt, hat die Klägerin die Finanzbehörden vorliegend insbesondere nicht durch ihr Verhalten in Form einer erst in 2020 lediglich in Aussicht gestellten Abtretung in die Lage versetzt, rechtzeitig verjährungshemmende Maßnahmen in Bezug auf einen (noch nicht abgetretenen) zivilrechtlichen Umsatzsteuer-Nachforderungsanspruch gegen die Bauträgerin A ergreifen zu 88

können. Das tatsächlich maßgebliche Abtretungsangebot hat die Klägerin zudem erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung des vorliegenden Klageverfahrens, nämlich am 16.12.2024 abgegeben.

Hierbei hat es die Klägerin zu vertreten, dass sie das Abtretungsangebot erst nach Eintritt der Verjährung abgegeben hat. Es sind keine Umstände ersichtlich und vorgetragen worden, die die Klägerin gehindert hätten, das Abtretungsangebot spätestens bis zum Ablauf des Jahres 2019 abzugeben. Der Klägerin war das Verfahren nach § 27 Abs. 19 UStG bekannt. Sie hat bereits zuvor und auch noch zeitlich später Abtretungen hinsichtlich der gegenüber anderen Leistungsempfängern entstandenen Umsatzsteueransprüche vorgenommen und sich so insgesamt – bis auf einen Zinsschaden – schadlos gehalten. Es ist im Streitfall auch der Klägerin und nicht der Finanzbehörde anzulasten, dass sie, die Klägerin, offenbar auf eine Informationsveranstaltung und aufgrund von Briefen von A und der B GmbH hin es hingenommen hatte, dass A bzw. die B GmbH ihrerseits bei dem für sie zuständigen Finanzamt die Erstattung der fälschlich gemäß § 13b UStG abgeführten Umsatzsteuer geltend gemacht hatten, ohne die Umsatzsteuer aber an sie, die Klägerin, zahlen zu wollen. 89

Dass der Beklagte die gemäß § 13b UStG fälschlich von A bzw. der B GmbH gezahlte Umsatzsteuer bereits erstattet und sich dadurch des möglichen Schutzes des § 215 BGB freiwillig selbst begeben hat, hat – wie bereits unter I.3.b.(2)(a) ausgeführt – keinen Einfluss auf den bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs erforderlichen Umfang der Mitwirkungspflichten der Klägerin als leistende Unternehmerin. 90

4. Aus den unter 3. b. ausgeführten Gründen wäre im Übrigen auch ein Verpflichtungsbegehren, dass das in der mündlichen Verhandlung von der Klägerin abgegebene und an den Beklagten übermittelte Abtretungsangebot zum Gegenstand hätte, ohne Erfolg. Denn auch unter Zugrundelegung des formal ordnungsgemäßen Abtretungsangebots bestünde kein Rechtsanspruch auf Zulassung der Abtretung – auf einen solchen Verwaltungsakt –, da die Klägerin der im Sinne § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG erforderlichen Mitwirkung des leistenden Unternehmers bei Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs nicht nachgekommen ist. Hierzu wird auf die obigen Ausführungen unter I.3.b.(2) verwiesen. 91

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 92

III. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. 93

Insbesondere ist höchstrichterlich nicht abschließend geklärt, wie die in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG normierte „Zulassung des Antrags auf Abtretung“ formell-rechtlich einzuordnen ist und in welchem Verhältnis diese zu der zivilrechtlichen Annahme des Abtretungsangebots durch die Finanzbehörde steht. Darüber hinaus ist höchstrichterlich nicht abschließend geklärt, ob zu den Mitwirkungspflichten des leistenden Unternehmers im Sinne von § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG auch gehört, dass dieser die Abtretung nicht aus von ihm zu vertretenden Gründen derart verzögert, dass der Aufrechnung der Finanzbehörden mit dem in gleicher Höhe bestehenden Steuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers bzw. – bei bereits erfolgter Steuererstattung – der Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs auf dem Zivilrechtsweg die Verjährungseinrede entgegengehalten werden kann. 94

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE