

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung  
Tax Law and Public Finance

23

Christian Reiners

## Verfassungsrechtliche Legislativpflichten im Umsatzsteuerrecht

Zum Erfordernis eines umsatzsteuerspezifischen  
Auskunftstatbestandes



**Nomos**

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /  
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-  
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,  
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 23

Christian Reiners

## Verfassungsrechtliche Legislativpflichten im Umsatzsteuerrecht

Zum Erfordernis eines umsatzsteuerspezifischen  
Auskunftstatbestandes



**Nomos**



Onlineversion  
Nomos eLibrary

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-7241-4 (Print)

ISBN 978-3-7489-1251-4 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Das vorliegende Buch basiert auf einer Dissertation, die im Wintersemester 2020 vom Promotionsausschuss der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg angenommen wurde. Die Disputation fand am 23. April 2021 statt.

Die Arbeit am Manuskript wurde am 1. November 2020 abgeschlossen. Nachträgliche Anpassungen des Textes zum Zwecke der Veröffentlichung beschränken sich im Wesentlichen auf die punktuelle Berücksichtigung zwischenzeitlich ergangener Gesetzesänderungen sowie aktueller Statistiken zum Steueraufkommen für das Kalenderjahr 2020. Eine darüber hinausgehende Einarbeitung nachträglich veröffentlichter Literatur, Rechtsprechung oder geänderter Verwaltungsauffassungen ist hingegen nicht erfolgt.

Danken möchte ich zunächst Herrn *Prof. Dr. Ulrich Hufeld* für dessen Bereitschaft, die Erstbegutachtung der Dissertation kurzfristig zu übernehmen und die Veröffentlichung meiner Arbeit in dieser Schriftenreihe ermöglicht zu haben. Dank gebührt auch Herrn *Prof. Dr. Gerrit Frotscher* für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Ganz besonders danken möchte ich schließlich Herrn *Prof. Dr. Lars Hummel*, der den Entstehungsprozess der Dissertation durch die stete Bereitschaft zur Diskussion meiner Thesen begleitet hat. Dieser offene und stets motivierende Austausch war für diese Arbeit von unschätzbarem Wert.

Dortmund, im Juli 2021

Christian Reiners



## Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	17
I. Einleitendes zur Umsatzsteuer	17
II. Überblick über die umsatzsteuerlichen Pflichten	19
1. Steuerschuldnerschaft und Steuerentrichtungspflicht als zentrale Unternehmerpflichten	19
2. Korrespondierende Administrativpflichten	20
3. Obliegenheiten des Unternehmers	21
4. Sanktionierung von Pflichtverletzungen und Haftungsregime	23
5. Fazit der Bestandsaufnahme	25
III. Die Parallele im Lohnsteuerrecht	26
1. Die wesentlichen Unternehmerpflichten im Lohnsteuerverfahren	28
2. Das spezifische Haftungsregime im Lohnsteuerrecht	30
IV. Bedürfnis nach Rechtssicherheit im Steuerverfahren	31
V. Verfahrensrechtliche Optionen im Überblick	34
VI. Ziel der Untersuchung	35
VII. Vorüberlegungen zum Gang und zur Methodik der Untersuchung	36
1. Die verfahrensrechtliche Bestandsaufnahme als Ausgangspunkt	36
2. Vorüberlegungen zur verfassungsrechtlichen Kritik	39
a) Abgrenzung der nationalen von der unionalen Rechtssphäre	39
b) Fokussierung auf Grundrechtsgarantien	40
i) Qualifizierung der unternehmerischen Pflichten	42
ii) Schutzpflichten und verfahrensrechtliche Grundrechtsgehalte	43
1) Zu den grundrechtlichen Schutz- und Förderpflichten	43
2) Zu den verfahrensrechtlichen Grundrechtsgehalten	45
iii) Legislativpflicht als klassisch abwehrrechtliche Konsequenz einer Grundrechtsverletzung	47

*Inhaltsverzeichnis*

iv)	Anwendung der Rechtsfolgendogmatik des Art. 14 Abs. 1 GG	48
	1) Historischer Begründungsansatz	48
	2) Grundrechtsdogmatischer Begründungsansatz	50
	3) Stellungnahme	51
v)	Gleichheitsrechtliche Konturierung einer Legislativpflicht	55
	1) Anwendungsbereich des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht	56
	2) Die Rechtsfolgen des allgemeinen Gleichheitssatzes – Reduktion des Legislativermessens	57
	3) Gebundenes Legislativermessen und seine Durchsetzung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	59
c)	Ergebnis der verfassungsrechtlichen Vorüberlegungen	63
3.	Auswertung der Ergebnisse und inhaltliche Konkretisierung der Legislativpflicht	64
B.	Die Risikoabschirmung im umsatzsteuerlichen Kontext	66
I.	Das verfahrensrechtliche Instrumentarium zur umsatzsteuerlichen Risikoabschirmung	66
1.	Verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO	66
a)	Allgemeines zur verbindlichen Auskunft	66
b)	Einleitung des Verfahrens und Person des Antragstellers	67
	i) Einleitung des Verfahrens bei der zuständigen Behörde	67
	ii) Person des Antragstellers	69
c)	Antragsbefugnis und Antragsinhalt	70
d)	Ermessen	71
	i) Entschließungsermessen	72
	ii) Auswahlermessen	73
e)	Bearbeitungsfrist	75
f)	Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft	77
g)	Bindungswirkung und Bestandskraft	78
	i) Adressaten	78
	ii) Inhaltliche Reichweite	79

iii)	Eintritt der Bindungswirkung und Wegfall der Bestandskraft	81
h)	Gebührenpflicht	86
i)	Allgemeines	86
ii)	Verfassungsrechtliche Kritik an der Gebührenerhebung	88
1)	Rechtfertigung der Gebühr	89
2)	Kritik aus dem Schrifttum	92
3)	Stellungnahme: Erfordernis einer umsatzsteuerspezifischen Betrachtung der Gebühr	96
i)	Rechtsschutz	98
i)	Nichtbescheidung des Antrags	99
ii)	Ablehnung des Antrags	99
iii)	Rechtsschutz gegen den Inhalt der Auskunft	100
1)	Die Ansicht des Bundesfinanzhofs	100
2)	Die Reaktionen in der steuerrechtlichen Literatur	103
3)	Stellungnahme	105
iv)	Nachträgliche Korrektur der verbindlichen Auskunft	109
j)	Fazit: Die verbindliche Auskunft als defizitäres Verfahrensinstrument	110
2.	Verbindliche Zusage gemäß §§ 204 ff. AO	112
a)	Allgemeines zur verbindlichen Zusage	112
b)	Antragsvoraussetzungen	113
i)	Zusammenhang mit einer Außenprüfung	114
ii)	Inhaltliche Voraussetzungen und Zusageinteresse	118
c)	Ermessen	119
d)	Rechtsnatur der verbindlichen Zusage	121
e)	Bindungswirkung und Bestandskraft	121
i)	Adressaten und Voraussetzungen der Bindungswirkung	121
ii)	Inhaltliche Reichweite	121
iii)	Eintritt der Bindungswirkung und Wegfall der Bestandskraft	122
1)	Eintritt der Bindungswirkung	122
2)	Nachträgliche Änderung von Rechtsvorschriften	124

*Inhaltsverzeichnis*

3)	Widerruf oder Änderung der Zusage mit Wirkung für die Zukunft	125
f)	Rechtsschutz	129
i)	Vorgelagerte Rechtsschutzprobleme: der Prüfungsbericht	129
1)	Keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen	130
2)	Fehlende oder unvollständige Sachverhaltsdarstellung im Prüfungsbericht	134
ii)	Zusageablehnung, -erteilung und -korrektur	135
1)	Nichtbescheidung des Antrags	135
2)	Ablehnung des Antrags	135
3)	Rechtsschutz gegen den Inhalt der Zusage	136
4)	Nachträgliche Korrektur der Zusage	137
g)	Kosten	137
h)	Fazit	138
3.	Verbindliche Zolltarif- und Ursprungsauskünfte	139
a)	Antragstellung und Einleitung des Verfahren	140
b)	Gegenstand der Auskunft, Antragsinhalt und Mitwirkungspflichten	142
c)	Rechtsnatur der Auskunft	143
d)	Bindungswirkung	144
i)	Adressaten der Bindungswirkung	144
ii)	Umfang der Bindungswirkung	144
1)	Sachliche Bindungswirkung	144
2)	Zeitliche Reichweite der Bindungswirkung	145
3)	Entfall der Bindungswirkung durch gesetzliche Anordnung und behördliches Handeln	146
e)	Kosten und Gebühren	149
f)	Rechtsschutz	150
g)	Zusammenfassung	151
4.	Zusagen und Europarecht	153
II.	Fazit – Erfordernis weitergehender Regelungen für das Umsatzsteuerverfahren	156

C. Verfassungsrechtliche Kritik – Pflicht zur Schaffung eines umsatzsteuerspezifischen Auskunftstatbestandes?	159
I. Bestimmung der legislativen Rahmenbedingungen	159
1. Adressat einer legislativen Pflicht – Erforderlichkeit der Kompetenzzuweisung	159
a) Zur Kompetenzverteilung im Mehrebenensystem	159
b) Zuordnung der legislativen Verbandskompetenz	163
i) Generelle Harmonisierungskompetenz der Europäischen Union	163
1) Grundsatz: Erforderlichkeit einer Regelung, Art. 113 AEUV	163
2) Erforderlichkeit einer harmonisierten Anrufungsauskunft im Umsatzsteuerrecht	166
ii) Der status quo der Umsatzsteuerharmonisierung	169
2. Europarechtliche Bindungen im Gesetzgebungsverfahren	170
a) Überblick über die Positionen der Rechtsprechung	172
i) Die Position des Europäischen Gerichtshofs	172
ii) Die Position des Bundesverfassungsgerichts	177
b) Die Position Webers zur Reichweite der Grundrechtecharta im Rahmen von Umsatzsteuerzusagen	179
c) Stellungnahme	182
II. Verfassungsrechtlich begründete Legislativpflicht?	183
1. Anwendbarer Grundrechtskatalog bei der Beurteilung der geltenden Rechtslage	184
2. Die Inanspruchnahme aus freiheitsrechtlicher Perspektive	185
a) Rückgriff auf die Figur der kumulativen Belastung im Rahmen der Eingriffsbestimmung	185
i) Wesentliche Linien der Verfassungsrechtsprechung	187
ii) Literaturansichten	189
iii) Stellungnahme	190
iv) Prüfung der Voraussetzungen einer kumulativen Belastung	192
v) Zwischenergebnis	193
vi) Die kumulative Belastung im Prüfungsablauf	193

*Inhaltsverzeichnis*

b)	Grundrechtsgarantien des Art. 12 GG	194
i)	Anwendbarkeit des Art. 12 GG – Abgrenzung der Schutzbereiche	194
ii)	Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG	196
1)	Subjektiver Schutzbereich	196
2)	Sachlicher Schutzbereich	197
3)	Eingriff und objektiv berufsregelnde Tendenz	199
iii)	Rechtfertigung des Eingriffs in Art. 12 Abs. 1 GG	201
1)	Allgemeines zur Einschränkung des Grundrechts	201
2)	Prozedere und Rechtfertigungsmaßstab	201
3)	Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit der Inanspruchnahme	205
4)	Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme	210
iv)	Zwischenergebnis: Ungerechtfertigter Eingriff in die Berufsfreiheit	213
v)	Ergebnis betreffend Art. 12 Abs. 1 GG	213
c)	Grundrechtsgarantien des Art. 14 GG	214
i)	Die Umsatzsteuerpflicht des Unternehmers	214
ii)	Die sonstigen verfahrensrechtlichen Pflichten des Unternehmers	218
d)	Grundrechtsgarantien des Art. 2 GG	221
i)	Eingriffsbestimmung und grundsätzliche Subsidiarität	221
ii)	Keine Ausnahme mit Blick auf Verfahrensgarantien	221
iii)	Ausnahmen bei Ausländern aus Nicht-EU-Staaten („Drittstaaten“)	222
e)	Abgleich mit den Vorgaben der Melloni-Rechtsprechung	223
f)	Ergebnis der freiheitsrechtlichen Prüfung	224
3.	Die Inanspruchnahme aus gleichheitsrechtlicher Perspektive	225
a)	Tatbestand: Ungleichbehandlung	227
i)	Grundrechtsberechtigte und –Verpflichtete	227
ii)	Ungleichbehandlung von Grundrechtsberechtigten	227

b) Rechtfertigung	228
i) Prüfungsmaßstäbe des Bundesverfassungsgerichts	228
ii) Bestimmung des Prüfungsmaßstabs der Verhältnismäßigkeitsprüfung unter Beachtung der verfassungsgerichtlichen Vorgaben	232
iii) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	234
c) Ergebnis der gleichheitsrechtlichen Prüfung	238
4. Zwischenergebnis der grundrechtlichen Prüfung	238
5. Rechtsfolgen der festgestellten Grundrechtsverletzungen	239
a) Weitgehendes legislatives Auswahlermessen auf freiheitsrechtlicher Ebene	239
b) Ermessensreduktion auf gleichheitsrechtlicher Ebene	240
i) Grundsatz: Auswahlermessen des Grundrechtsverpflichteten	241
ii) Ausnahme: gebundenes Legislativermessen	241
1) Verfassungsrechtliche Kritik der hypothetischen Rechtslage	242
(a) Bestimmung des maßgeblichen Freiheitsgrundrechts	242
(b) Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG	244
(c) Bildung des Rechtfertigungsmaßstabs	245
(d) Rechtfertigung des Eingriffs	247
(e) Ergebnis	251
(f) Übertragung der Ergebnisse auf den Grundrechtsschutz von Drittstaatsangehörigen	251
2) Zusammenfassung der freiheitsrechtlichen Prüfung	252
3) Beurteilung der Rechtsfolgen unter Berücksichtigung der Verfassungsrechtsprechung	252
III. Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung	256
D. Ausgestaltung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft <i>de lege ferenda</i>	259
I. Vorgegebene Maßstäbe der verfassungsrechtlichen Prüfung	259
1. Maßstäbe der gleichheitsrechtlichen Prüfung	259

*Inhaltsverzeichnis*

2. Maßstäbe der freiheitsrechtlichen Prüfung	262
a) Die Lohnsteueranrufungsauskunft in praxi	263
i) Antragsvoraussetzungen und Gegenstand	263
ii) Auskunftsanspruch	266
iii) Rechtsnatur, Bindungswirkung und Bestandskraft	267
iv) Ausgewählte Rechtsschutzaspekte	270
v) Kosten	273
b) Zwischenergebnis	273
c) Ermittlung des verbleibenden freiheitsrechtlichen Kompensationsbedarfs	274
i) Erfordernis einer Bearbeitungsfrist sowie einer Erteilungsfiktion	275
ii) Bindungswirkung der Umsatzsteueranrufungsauskunft	278
iii) Rechtsschutz gegen nicht antragsgemäß erteilte Auskünfte	279
3. Ergebnis	280
4. Die Umsatzsteueranrufungsauskunft und Europarecht	281
II. Fazit	282
E. Formulierungsvorschlag auf Grundlage der verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen	284
F. Zusammenfassung der wesentlichen Thesen und Ergebnisse	285
I. Problemaufriss und verfassungsrechtliche Vorüberlegungen	285
1. Problemaufriss	285
2. Verfassungsrechtliche Vorüberlegungen	286
II. Verfahrensrechtliche Bestandsaufnahme	289
1. Die verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO	289
2. Die verbindliche Zusage gemäß §§ 204 ff. AO	290
3. Die Auskünfte auf Grundlage des Art. 33 UZK	291
4. Zusagen und Europarecht	292
5. Ergebnis der Bestandsaufnahme	293
III. Verfassungsrechtliche Kritik	293
1. Legislative Rahmenbedingungen	293
2. Freiheitsrechtliche Prüfung der Inanspruchnahme	294
a) Anwendbarer Grundrechtskatalog	294
b) Rückgriff auf die Rechtsfigur der kumulativen Belastung	294

*Inhaltsverzeichnis*

c) Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG	295
d) Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG	296
e) Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	296
f) Abgleich mit den Vorgaben der Melloni-Rechtsprechung	296
3. Die gleichheitsrechtliche Prüfung	297
4. Rechtsfolgenbetrachtung der Grundrechtsverstöße	297
IV. Verfassungsrechtlich vorgegebene Ausgestaltungsmaßstäbe	298
G. Literaturverzeichnis	301

