Downloaded from Blogs on 08.11.2026 06:25

By PwC Deutschland | 04 November 2026

Ende des zweistufigen Verfahrens beim Gutglaubensschutz?

Der Unternehmer übernimmt im Mehrwertsteuersystem die Rolle eines „Steuereintreibers des Staates“. Deshalb kann es in vielen Fällen unverhältnismäßig sein, ihm das volle Risiko aufzubürden, insbesondere dann, wenn er von einem Steuerbetrug in der Leistungskette weder wusste noch wissen musste. In Deutschland wird der notwendige Vertrauensschutz (Gutglaubensschutz) häufig über ein zweistufiges Verfahren gewährt: Während das Festsetzungsverfahren die materiell-rechtliche Beurteilung zum Gegenstand hat, wird über den Gutglaubensschutz erst in einem gesonderten Billigkeitsverfahren entschieden. Nach Auffassung des Gerichts der Europäischen Union (EuG) ist dieses Vorgehen unionsrechtswidrig. Die Entscheidung stellt damit die bisherige deutsche Verfahrenspraxis in diesem Bereich infrage.

Downloaded from Blogs on 08.11.2026 06:25

Sachverhalt

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens betrieb einen Einzel- und Großhandel mit Schmuck und Uhren. Für bestimmte Umsätze wandte sie die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG an. Später stellte sich jedoch heraus, dass es sich bei einigen gelieferten Uhren, für die die Lieferanten Rechnungen unter Hinweis auf § 25a UStG ausgestellt hatten, tatsächlich um Neuware handelte. Die Differenzbesteuerung hätte daher von den Lieferanten objektiv nicht angewendet werden dürfen. Das Finanzgericht wies die Klage der Unternehmerin ab: Ob sie auf die Angaben ihrer Lieferanten habe vertrauen dürfen, sei im Steuerfestsetzungsverfahren unerheblich. Die Frage des Vertrauensschutzes sei vielmehr in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu klären.

Entscheidung

Nach Auffassung des EuG dürfen die Finanzbehörden einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit Hinweis auf die Differenzbesteuerung erhalten hat, die Anwendung dieser Regelung nicht allein deshalb versagen, weil sich später herausstellt, dass der Lieferer die Differenzbesteuerung zu Unrecht angewandt hat. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn die zuständigen Behörden nachweisen können, dass der Steuerpflichtige nicht gutgläubig gehandelt hat oder nicht alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass er sich mit seinem Umsatz nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt.

Zwar obliegt es grundsätzlich den Mitgliedsstaaten, die zuständigen Behörden sowie die verfahrensrechtlichen Modalitäten festzulegen. Diese Verfahrensregeln müssen jedoch den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz beachten. Danach darf die Ausübung unionsrechtlich gewährter Rechte weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert werden. Diesen Grundsatz sah das EuG nicht gewahrt: Muss sich ein Steuerpflichtiger erst außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens in einem gesonderten Billigkeitsverfahren auf seinen guten Glauben berufen, führt dies nach Ansicht des Gerichts zu erheblichen Verfahrensnachteilen in Hinblick auf die Kosten, die Dauer des Rechtsstreits sowie die Regeln zur Nachweisführung.

Was die Kosten der in Rede stehenden Verfahren betrifft, so entstünden dem Steuerpflichtigen regelmäßig zweimal Kosten für einen Rechtsanwalt oder Steuerberater. Die Kosten würden aber nur erstattet, wenn der Steuerpflichtige im gerichtlichen Verfahren obsiege. Weil aber der Steuerpflichtige in Fällen wie dem Streitfall mit seinem Recht auf Anwendung der Differenzbesteuerung im Festsetzungsverfahren grundsätzlich scheitere, könne er die damit verbundenen (mitunter nicht unbeträchtlichen) Kosten endgültig zu tragen haben. Das könne den Steuerpflichtigen von der Rechtsverfolgung abschrecken.

Das nachgelagerte Billigkeitsverfahren könne die Gesamtdauer der Rechtsverfolgung um mehrere Jahre verlängern. Dadurch werde die Ausübung der aus dem Unionsrecht folgenden Rechte erheblich verzögert. Hinzu komme, dass die Finanzverwaltung regelmäßig abwarten könne, bis das Gericht über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung entschieden habe, bevor sie sich überhaupt mit der Frage des guten Glaubens im Billigkeitsverfahren befasse.

Downloaded from Blogs on 08.11.2026 06:25

Als dritten Punkt brachte das EuG die Modalitäten der Nachweiserbringung ins Spiel: Grundsätzlich müssten die nationalen Behörden nachweisen, dass der Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen habe, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führe. Dennoch würden im Billigkeitsverfahren im Allgemeinen nur die vom Steuerpflichtigen zur Stützung seines Antrags vorgebrachten Gesichtspunkte geprüft. Ein unionsrechtlich bestehender Anspruch dürfe aber nicht durch diese Verfahrensgestaltung übermäßig erschwert werden.

Hinweis

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in dem im Jahr 2017 entschiedenen Fall „Geissel und Butin“ dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) bereits einmal eine ähnliche Frage gestellt. Schon damals hatte er den Verdacht geäußert, dass die Trennung in Festsetzungs- und Billigkeitsverfahren einen Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz zur Folge haben könnte. Der EuGH musste diese Frage seinerzeit allerdings nicht entscheiden. Nachdem die beiden damaligen Umsatzsteuersenate des BFH in dieser Frage zunächst unterschiedliche Tendenzen erkennen ließen, hat das EuG sie nun geprüft und verworfen.

Zwar betraf das Verfahren eine spezielle Regelung zur Differenzbesteuerung von Gebrauchtgegenständen. Die Bedeutung der Entscheidung reicht jedoch deutlich weiter. Das gleiche zweistufige Vorgehen findet sich in zahlreichen weiteren Bereichen des Umsatzsteuerrechts, etwa beim Gutglaubensschutz für den Vorsteuerabzug oder bei bestimmten Steuerbefreiungen.

Vor diesem Hintergrund dürfte der deutsche Gesetzgeber künftig kaum darum herumkommen, eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zum Gutglaubensschutz im Umsatzsteuerrecht zu schaffen. Eine bloße obligatorische Verknüpfung von Festsetzungs- und Billigkeitsverfahren (bislang ist § 163 Abs. 2 AO eine Kann-Bestimmung) dürfte bereits angesichts der Kritik des EuG an den Beweisregeln nicht ausreichen.

Fundstellen

EuG **T-569/25** „X-GmbH“, Urteil vom 14. Oktober 2026; EuGH **C-374/16, C-375/16** „Geissel und Butin“, Urteil vom 15. November 2017

Keywords

Umsatzsteuerrecht