FG München, Urteil v. 16.05.2024 – 14 K 103/23

**Titel:**

## Aufhebung von Umsatzsteuerbescheiden

**Normenketten:**

FGO § 52d, § 55 Abs. 2 S. 1

UStG § 3a Abs. 2, § 13b Abs. 7 S. 5

**Schlagworte:**

§ 52d FGO, unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung:, Wiedereinsetzung aufgrund Informationen der Steuerberaterkammer, inländische Betriebsstätte nach § 13b UStG, Fristversäumung, Festsetzungsverjährung, Steuerschuldnerschaft, Umsatzsteuerjahresbescheid

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2024, 1715

BeckRS 2024, 16174

## Tenor

1. Die Bescheide über Umsatzsteuer für 2011 bis 2018 vom 3. Juni 2020 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2022 werden aufgehoben.

Die Umsatzsteuer für 2019 wird unter Änderung des Bescheides vom 19. März 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2022 um 19.465,88 € vermindert auf negativ 101.256,58 € und die Umsatzsteuer für 2020 wird unter Änderung des Bescheides vom 4. Juli 2023 um 20.665,73 € vermindert auf negativ 58.738,10 € festgesetzt.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

## Tatbestand

I.

1

Die Klägerin, eine Gemeinde, betreibt die örtliche Kläranlage für das Gemeindegebiet C. Die Kläranlage produziert jährlich rund 3.000 m³ Klärschlamm. Der Klärschlamm wurde im Streitzeitraum 2011 bis 2020 in einer solar betriebenen Klärschlammtrocknungsanlage, die der jeweiligen Betreiberfirma gehörte, auf einem Grundstück der Klägerin entwässert, getrocknet und entsorgt.

2

Bei der Klärschlammtrocknungsanlage handelt es sich um eine vollautomatisch arbeitende Anlage. Um den Klärschlamm vor Regen zu schützen, hat die Trocknungsfläche, ähnlich einem Treibhaus, ein transparentes Dach. Die natürliche Sonnenstrahlung erwärmt den Klärschlamm und das enthaltene Wasser verdunstet. Der sog. Wendewolf wendet den Schlamm während der solaren Trocknung. Die Trocknungshallenbewirtschaftung erfolgt bei Chargenbetrieb mit einer Beschickung der solaren Trocknung von drei- bis viermal pro Jahr.

3

Grundlage der gegenüber der Klägerin erbrachten Entwässerungs-, Trocknungs- und Verwertungsleistungen war zunächst ein Vertrag vom 22. September 2009, abgeschlossen zwischen der

Klägerin und der R GmbH & Co. KG Zweigniederlassung Deutschland, A, einer Zweigniederlassung der R GmbH & Co. KG (R KG) mit dem Sitz in B, Österreich. Darin war u.a. geregelt, dass dem vereinbarten Entgelt die gesetzliche Mehrwertsteuer zuzurechnen sei (Ziff. 4 des Vertrags).

4
Im Jahr 2011 wurde die Zweigniederlassung der R KG in A aufgehoben. Die Klärschlammtrocknungsleistung wurde ab diesem Zeitpunkt von der R KG/Österreich erbracht und in Rechnung gestellt.

5
Mit der Ausführung der erforderlichen Arbeiten vor Ort war die Fa. S GmbH als Subunternehmen von der R KG beauftragt. Dementsprechend transportierte diese den nassen Klärschlamm in die und – nach vollautomatisch erfolgter Trocknung – aus der Trocknungsanlage und entsorgte diesen. Für weitere vor Ort stattfindende Arbeiten (Sichtkontrollen, gegebenenfalls erforderliche Anpassung der Arbeitsprogramme der Anlage, Wartungsarbeiten, Beseitigung von Störungen im Anlagenbetrieb) wurde im Bedarfsfall von der R KG ein weiterer Subunternehmer vor Ort beauftragt. Die Überwachung und Fernwartung der Trocknungsanlage erfolgte vom österreichischen Betriebssitz der R KG aus.

6
Beim FA wurde die Firma T als Rechtsnachfolgerin der R KG erfasst und das Umsatzsteuersignal am 1. Dezember 2015 gelöscht. Die Firma R B. GmbH mit Sitz in B, Österreich (im Folgenden: R GmbH), wurde ab dem 1. Januar 2022 vom FA umsatzsteuerlich erfasst.

7
Am 21. Dezember 2015 schlossen die Klägerin und die R GmbH einen neuen Vertrag, der den Vertrag vom 22. September 2009 mit der R GmbH & Co. KG Zweigniederlassung Deutschland, A, ersetzte. Im Vertrag (Ziff. 4) war u.a. geregelt, dass die Abrechnung ohne gesetzliche Umsatzsteuer erfolgt. Außerdem hieß es: „Die Steuerschuld geht gemäß § 13b deutsches Umsatzsteuergesetz auf den Leistungsempfänger über.“ Mit der Ausführung der erforderlichen Arbeiten vor Ort wurden weiterhin die bisherigen Firmen betraut.

8
Über ihre Leistungen stellte die R KG der Klägerin seit 30. Mai 2011 bis 31. Juli 2015 Rechnungen unter Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-Id), ohne Umsatzsteuer auszuweisen. Die Rechnungen enthielten jeweils den folgenden Zusatz: „Übergang der Steuerschuld gemäß § 13b deutsches Umsatzsteuergesetz auf den Leistungsempfänger.“

9
Ab dem 8. April 2016 wurden die Rechnungen von der R GmbH gestellt. Dabei wurde keine deutsche USt-Id angegeben. Die Rechnungen enthielten den identischen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft.

10
Eine Anmeldung von nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes in der jeweils für die Streitjahre gültigen Fassung (UStG) geschuldeten Steuern erfolgte durch die Klägerin nicht. Ein Vorsteuerabzug aus den bezogenen Trocknungsleistungen wurde nicht geltend gemacht (vgl. Prüfungsbericht vom 18. Mai 2020, S. 4).

11
Mit Schreiben vom 22. Februar 2020 teilte die Klägerin dem FA mit, dass nach einer steuerrechtlichen Schulung entdeckt worden sei, dass es sich bei dem Bezug der Trocknungsleistungen um einen Sachverhalt handele, dessen steuerrechtliche Behandlung unklar sei. Dieser wurde dargelegt und vom damaligen steuerlichen Berater dahingehend gewürdigt, dass die R GmbH eine aktive feste Niederlassung in Deutschland unterhalte.

12
Das FA begann am 12. Mai 2020 mit einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 2011 bis 2018 sowie die Voranmeldungszeiträume Januar bis Dezember 2019. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärungen 2011 bis 2014 wurden jeweils im Folgejahr beim FA eingereicht.

13

Ausgehend von den Prüfungsfeststellungen, wonach ein Fall des § 13b UStG vorliege (vgl. Prüfungsbericht vom 18. Mai 2020), ergingen am 3. Juni 2020 für 2011 bis 2018 geänderte Umsatzsteuerbescheide, in denen Umsatzsteuer für Umsätze nach § 13b UStG festgesetzt wurde. Ebenso wurde in der Umsatzsteuerfestsetzung für 2019 vom 19. März 2021 (Umsätze nach § 13b UStG i.H.v. 90.565 €) und den Umsatzsteuerfestsetzungen für das 2. bis 4. Quartal 2020 vom 9. Juli 2020, 20. Oktober 2020 und 22. Januar 2021 verfahren.

14
Gegen die Steuerbescheide legte die Klägerin fristgerecht Einsprüche ein, mit denen geltend gemacht wurde, bei der Klärschlammtrocknungsanlage handele es sich um eine aktive feste Niederlassung der R GmbH in Deutschland, so dass § 13b UStG keine Anwendung finde und die Umsatzsteuer von der R GmbH geschuldet werde.

15
Die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2022 als unbegründet zurückgewiesen. Im ersten Absatz der Rechtsbehelfsbelehrungheißt es: „Die Klage ist bei dem Finanzgericht München, Postfach 860360, 8..1630 München, schriftlich oder als elektronisches Dokument einzureichen oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle beim Finanzgericht München in München, Ismaninger Straße 95, 8..1675 München zu erklären. Ebenso kann die Klage bei den Außensenaten des Finanzgerichts München in Augsburg, Frohsinn straße 21, 8..6150 Augsburg, schriftlich oder als elektronisches Dokument eingereicht oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle der Außensenate erklärt werden.“ Im letzten Absatz der Rechtsbehelfsbelehrungist vermerkt: „Die Voraussetzungen zur elektronischen Einreichung regelt § 52a der Finanzgerichtsordnung. Nähere Informationen hierzu sind im Internet unter www.finanzgerichte.bayern.de im Ordner „Elektr. Poststelle“ erhältlich.“

16
Das FA begründete seine Einspruchsentscheidung damit, dass sich aus dem objektiven Sachverhalt nicht klären lasse, ob die erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt wurden und somit eine inländische Betriebsstätte vorliege. Aber aufgrund der vertraglichen Vereinbarung der Klägerin mit der R GmbH seien diese übereinstimmend davon ausgegangen, dass ein Fall des § 13b UStG vorläge. Dies sei bei Beurteilung des Sachverhalts zu berücksichtigen, so dass § 13b UStG anzuwenden sei.

17
Mit Fax vom 13. Januar 2023 legte die Klägervertreterin, eine Partnerschaft von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, gegen die ihr am 16. Dezember 2022 zugegangene Einspruchsentscheidung Klage ein. Dabei stellte der handelnde Partner, Steuerberater G, dem Klageschriftsatz ein Deckblatt vor, auf dem er mitteilte: „Sehr geehrtes Finanzgericht, da ich als StB [Steuerberater] bisher noch nicht an der Reihe bin für das beSt [besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach], erhalten Sie meine Klage noch als FAX bzw. nachfolgend als Brief zugesandt.“ Außerdem legte er als Anlage einen Ausdruck von der Homepage der Steuerberaterkammer bei, in dem die vorgesehenen Zeitpunkte der Versendung der Registrierungsbriefe nach Nachnamen aufgelistet waren. Danach sollte für den Buchstaben „G“, also den betrauten Klägervertreter G, der planmäßige Versand des Registrierungsbriefs in KW 3 und 4 (16. – 27. Januar 2023) erfolgen.

18
Mit Schreiben vom 23. Januar 2023 wies das Gericht die Klägervertreterin darauf hin, dass sie den Schriftsatz vom 13. Januar 2023 nicht auf dem vorgesehenen Weg elektronisch eingereicht habe und § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine von Amts wegen zu berücksichtigende Formvorschrift für rechtswirksame Prozesshandlungen darstelle.

19
Daraufhin reichte Steuerberater G für die Klägervertreterin die Klage am 13. Februar 2023 elektronisch ein und beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Klägervertreterin wies darauf hin, dass das gerichtliche Schreiben bei ihr am 26. Januar 2023 eingegangen sei. Außerdem sei ihr vor Einreichung der Klage am 12. Januar 2023 seitens des Finanzgerichts München die telefonische Auskunft gegeben worden, sofern kein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung stünde, solle die Klage mit entsprechendem Hinweis vorab per Fax eingereicht werden.

20
Sie führte aus, dass der Registrierungsbrief der Steuerberaterberaterkammer am 27. Januar 2023 an Herrn Steuerberater G versendet worden sei. Dieser sei ihm am 30. Januar 2023 zugestellt worden. Nach Ausräumung mehrerer technischer Widrigkeiten sei die Einrichtung des elektronischen Postfachs am 6. Februar 2023 abgeschlossen worden und die erstmalige Nutzung habe am 8. Februar 2023 stattgefunden. Mangels betriebsbereiten elektronischen Postfachs sei die Klage formgerecht eingereicht worden. Im Übrigen sei die Klägerin unverschuldet verhindert gewesen die Klagefrist einzuhalten.

21
Das „Fast-Lane-Verfahren“ sei laut Auskunft auf der Homepage der Steuerberaterplattform zum einen nur für „Berufsträger, die aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebunden sind“ vorgesehen und zum anderen freiwillig. Die weiteren Ausführungen auf der Homepage bestätigten, dass im 1. Quartal 2023 nur die Berufsangehörigen der aktiven Nutzungspflicht unterlägen, welchen bereits ein betriebsbereites beSt bereitgestellt wurde.

22
Mit Schreiben vom 12. September 2023 trug die Klägervertreterin ergänzend vor, dass der Entschluss zur Klageeinreichung am 11. Januar 2023 gefasst worden sei und die Prozessbevollmächtigte erstmals durch Klageeinreichung vom 13. Januar 2023 mit dem Gericht in Kontakt getreten sei. Davor sei sie nicht „aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebunden“ gewesen und habe somit nicht zu dem für das Fast-Lane-Verfahren vorgesehenen Kreis gehört.

23
Tatsächlich informierte die Steuerberaterkammer M. ihre Mitglieder auf ihrer homepage über die Steuerberaterplattform folgendermaßen: „Für Berufsträger, die aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebunden sind, besteht daher die Möglichkeit, sich bereits im Vorfeld der Versendung der Registrierungsbriefe – für eine Priorisierung, die sog. „Fast-Lane”, anzumelden. Dies ist freiwillig.“ Anschließend hieß es: „Selbstverständlich unterliegen Sie erst ab Möglichkeit der Erstregistrierung – und damit ab Zustellung des Registrierungsbriefes – der aktiven Nutzungspflicht: In Konsequenz aus der zeitlich gestreckten Registrierung wird dem Berufsstand in Gänze ein sicherer Übermittlungsweg nach §§ 52d Satz 2 i.V.m. 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO erst nach Ablauf des I. Quartals 2023 zur Verfügung stehen. Daraus folgt, dass im I. Quartal 2023 nur die Berufsangehörigen der aktiven Nutzungspflicht unterliegen, welchen bereits ein betriebsbereites beSt bereitgestellt wurde.“

24
Im Laufe des Klageverfahrens übermittelte die Klägerin die Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 an das FA. Mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheid für 2020, zuletzt in der Fassung vom 4. Juli 2023, wich das FA insoweit von der Auffassung der Klägerin ab, als es Umsätze nach § 13b UStG i.H.v. 108.767 € ansetzte.

25
Die Klägerin macht mit ihrer Klage im Wesentlichen geltend, dass die Klage zulässig sei, da zumindest Wiedereinsetzung in die Klagefrist zu gewähren sei.

26
Sie sei auch begründet, da sie die Umsatzsteuer auf Klärschlammtrocknungsleistungen der R GmbH nicht schulde. Anzuwenden sei § 3a Abs. 2 UStG, da sie (die Klägerin) bezüglich der Klärschlammbehandlung hoheitlich und somit nichtunternehmerisch tätig werde. Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft für die im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen sonstigen Leistungen sei nicht nach § 13b Abs. 1 UStG erfolgt, da die Leistungen von einer im Inland belegenen Betriebsstätte erbracht worden seien und sie keinen Zweifel am Vorliegen der inländischen Betriebsstätte gehabt habe. Die R GmbH habe über eine auf Dauer eingerichtete Trocknungsanlage (Trocknungshalle, Wendehammer und technische Überwachungsanlage) und Personal in C verfügt, denn unter Personal fielen auch die Subunternehmer und Beauftragte, die nach dem Willen der R GmbH vor Ort Arbeitsschritte ausführten. Sämtliche für die Leistung erforderlichen Arbeiten, abgesehen von Überwachungstätigkeiten, seien durch die Einrichtungen der Betriebsstätte im Inland ausgeführt worden, sodass diese auch an den Umsätzen beteiligt gewesen sei. Im vorliegenden Einzelfall sei aufgrund der Vollautomatisierung der Anlage nicht erforderlich gewesen, dass eigenes Personal ständig vor Ort gewesen sei, von der Betriebsstätte aus Verträge abgeschlossen werden konnten, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgten und Entscheidungen getroffen wurden. Ein

Verantwortungsträger vor Ort sei nicht notwendig. Zweifel an der Inlandsansässigkeit der R GmbH aufgrund der Betriebsstätte in C hätten nie bestanden und seien vom FA auch nicht dargelegt worden. § 13b Abs. 7 Satz 5 UStG sei für den Fall anwendbar, dass ein Leistungserbringer vorspiegele im Inland ansässig zu sein. Da die R GmbH jedoch § 13b UStG anwendete, sei dies gerade nicht der Fall gewesen. § 13b Abs. 7 Satz 5 UStG führe außerdem dann nicht zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, wenn der Leistende tatsächlich im Inland ansässig sei – wie hier. Auch eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG läge nicht vor, da die inländische Betriebsstätte der R GmbH an den streitgegenständlichen Umsätzen beteiligt gewesen sei. Abgesehen davon, dass allenfalls ab dem 21. Dezember 2015 vertragliche Vereinbarungen über die Anwendbarkeit des § 13b UStG zwischen ihr und der R GmbH bestanden hätten, und davor nur die – falschen – Rechnungen diesen Hinweis enthalten hätten, könnten solche zivilrechtlichen Vereinbarungen jedoch auch nicht die Rechtsfolgen des § 13b UStG herbeiführen. Dies ergäbe sich auch daraus, dass die Nichtbeanstandungsregelung des § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG eindeutig nicht für den hier vorliegenden Fall der Leistungen nach § 13b Abs. 1 UStG gelte. Ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der R GmbH sei in keinem der Streitjahre vorgenommen bzw. begehrt worden.

27
Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2018 vom 3. Juni 2020 und die Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2022 aufzuheben und die Umsatzsteuerfestsetzung für 2019 vom 19. März 2021 sowie die Umsatzsteuerfestsetzung für 2020 vom 4. Juli 2023 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze nach § 13b UStG entfallen.

28
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

29
Es macht im Wesentlichen geltend, die Klage sei nicht fristgerecht eingereicht und Wiedereinsetzungsgründe nicht ausreichend dargelegt worden, so dass die Klage unzulässig sei.

30
Sie sei aber auch unbegründet, da die Klägerin vertraglich verpflichtet gewesen sei, die Regelung nach § 13b UStG anzuwenden und die streitgegenständlichen Bescheide dies entsprechend nachholten. Die Klärschlammtrocknungsanlage sei nicht als Betriebsstätte der R GmbH anzusehen, da diese dort lediglich Supportleistungen erbracht habe, während der eigentlich Betrieb durch Ansprechpartner vor Ort sichergestellt worden wäre. Im Übrigen sei die Abwasseraufbereitung durch die Gemeinde dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Damit sei ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen für die Klärschlammaufbereitung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nicht gegeben. Soweit ein Vorsteuerabzug gewährt worden sei, sei dies zu korrigieren.

31
Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

32
Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze und auf die vorgelegten Unterlagen und Akten verwiesen.

## Entscheidungsgründe

II.

33
Die Klage ist zulässig und begründet.

A.

34
Die Klage ist zulässig. Dies gilt unabhängig davon, ob bei Klageeinlegung überhaupt eine Pflicht zur Nutzung des beSt bestand, da aufgrund der fehlerhaften Rechtsbehelfsbelehrungeine einjährige Klagefrist

galt, die gewahrt wurde. Unabhängig davon wäre der Klägerin zudem Wiedereinsetzung in die Klagefrist zu gewähren.

35
1. Die Klageerhebung per Telefax war formwirksam und rechtzeitig, wenn man den Bedenken folgt, die der 10. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) ohne Bindungswirkung geäußert hat (vgl. BFH-Beschluss vom 17. April 2024 – X B 68, 69/23, juris, Rn. 19 ff).

36
a) Vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen – und damit auch die Klageschrift (Finanzgericht – FG – Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25. Mai 2023 – 9 K 9027/23, EFG 2023, 1555, Rn. 30) –, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, sind nach § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument zu übermitteln. Gleiches gilt nach § 52d Satz 2 FGO für die nach der Finanzgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht.

37
b) Als „gemischte“ Berufsausübungsgesellschaft, in der neben Steuerberatern auch Rechtsanwälte tätig sind, unterliegt die von der Klägerin bevollmächtigte Partnerschaftsgesellschaft gemäß § 52d Satz 1 FGO bereits ab dem 1. Januar 2022 der sogenannten aktiven Nutzungspflicht (der Verpflichtung, Schriftsätze als elektronisches Dokument zu übermitteln), sofern ein Rechtsanwalt für sie handelt. Umgekehrt jedoch ist § 52d Satz 2 FGO anzuwenden, sofern – wie hier Herr G – ein Steuerberater für die Partnerschaftsgesellschaft handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 17. April 2024 – X B 68, 69/23, juris, Rn. 18, m.w.N.).

38
c) Bislang hat der BFH mehrfach entschieden, dass Steuerberater seit dem 1. Januar 2023 verpflichtet sind, das beSt zu nutzen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. April 2024 – VIII E 3/23, juris, Rn. 9, und vom 23. Januar 2024 – IV B 46/23, BFH/NV 2024, 392, Rn. 5, sowie das BFH-Zwischenurteil vom 25. Oktober 2022 – IX R 3/22, BFHE 278, 21, Rn. 15f). Dabei ging er davon aus, dass für die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Steuerberater seit dem 1. Januar 2023 ein sicherer Übermittlungsweg im Sinne des § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht (BFH-Beschluss vom 16. Januar 2024 – VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rn. 6 ff). Ebenso sei es den Steuerberatern möglich gewesen, sich regelmäßig vor dem 1. Januar 2023 für die Teilnahme am elektronischen Rechtsverkehr registrieren zu lassen, indem diese vom sogenannten „Fast-Lane“-Verfahren der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) Gebrauch machten (BFH-Beschluss vom 16. Januar 2024 – VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rn. 9). Dass das beSt des Klägervertreters zu diesem Datum tatsächlich noch nicht freigeschaltet war, wäre insoweit unerheblich (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Januar 2024 – VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rn. 10)

39
d) Allerdings hat der 10. Senat des BFH im Beschluss vom 17. April 2024 (X B 68, 69/23, juris, Rn. 19 ff) Zweifel daran geäußert, ob die Verordnung über die Steuerberaterplattform und die besonderen elektronischen Steuerberaterpostfächer (Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung – StBPPV) mangels ausreichender Rechtsgrundlage nichtig sei und somit mit dem beSt kein auf gesetzlicher Grundlage errichtetes Postfach „zur Verfügung“ stünde. In diesem Fall bestünde keine aktive Nutzungspflicht des beSt und die Klage wäre formwirksam rechtzeitig innerhalb der regulären Klagefrist (vgl. § 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO) erhoben.

40
2. Aber auch wenn von einer Nutzungspflicht des beSt auszugehen wäre, hätte die Klägerin durch das elektronisch bei Gericht eingereichte Schreiben vom 13. Februar 2023 wirksam und fristgerecht Klage erhoben.

41
a) Eine Anfechtungsklage ist innerhalb der Frist von einem Monat zu erheben (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Im Fall einer vorausgegangenen finanzbehördlichen Einspruchsentscheidung beginnt diese Frist mit deren Bekanntgabe (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO). Angesichts der unter dem Datum des 13.

Dezember 2022 erstellten Einspruchsentscheidung ist die mit Schriftsatz vom 13. Februar 2023 Klage ersichtlich erst nach Ablauf der genannten regulären Klagefrist bei Gericht eingegangen.

42
b) Allerdings ist die der Einspruchsentscheidung im Streitfall beigefügte Rechtsbehelfsbelehrunginfolge des unterlassenen Hinweises auf § 52d Satz 1 FGO unrichtig erteilt worden, so dass die reguläre Klagefrist mit deren Bekanntgabe nicht zu laufen begonnen hat (§ 55 Abs. 1 FGO). Die Klage konnte deshalb innerhalb der in § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Jahresfrist erhoben werden, die durch den Schriftsatz vom 13. Februar 2023 eingehalten ist.

43
aa) Eine Rechtsbehelfsbelehrungist dann unrichtig erteilt, wenn sie in einer der gemäß § 55 Abs. 1 FGO wesentlichen Aussagen unzutreffend beziehungsweise derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch – bei objektiver Betrachtung – die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint. Ob das der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrungoder ergänzende Angaben nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2024 – VI B 13/23, BFH/NV 2024, 412, Rn. 6, m.w.N.). Ein Hinweis auf die für bestimmte Vertretungsberechtigte geltende Verpflichtung, eine Klage an das Finanzgericht ausschließlich als elektronisches Dokument zu übermitteln (§ 52d FGO), gehört nicht zu den nach § 55 Abs. 1 FGO zwingend vorgeschriebenen Angaben einer Rechtsbehelfsbelehrung(vgl. zur Nichtzulassungsbeschwerde an den BFH: BFH-Beschluss vom 2. Februar 2024 – VI B 13/23, BFH/NV 2024, 412, Rn. 9).

44
bb) Enthält eine Rechtsbehelfsbelehrungaber auch Angaben, die nicht zwingend vorgeschrieben sind, muss sie diese richtig, vollständig und unmissverständlich darstellen (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2024 – VI B 13/23, BFH/NV 2024, 412, Rn. 10, m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.

45
Soweit eine Rechtsmittelbelehrungunter anderem die Angabe enthält, dass das Rechtsmittel auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Gerichts eingelegt und begründet werden könne, hat der BFH entschieden, dass damit lediglich darauf hingewiesen werde, dass eine Übermittlung elektronischer Dokumente an das Gericht technisch möglich sei, weil dieses einen „elektronischen Gerichtsbriefkasten“ unterhält. Vor diesem Hintergrund sei ein (Miss-)Verständnis der in der Rechtsmittelbelehrunggewählten Formulierungen in dem Sinne, dass es der Verfahrensbevollmächtigten freistehe, ob sie ein Rechtsmittel auf elektronischem Wege oder schriftlich auf dem Postweg einreiche, ausgeschlossen (vgl. BFH-Beschluss vom 2. Februar 2024 – VI B 13/23, BFH/NV 2024, 412, Rn. 12).

46
Anders verhält es sich dagegen, wenn nicht bloß auf das Vorhandensein technischer Empfangsmöglichkeiten hingewiesen wird, sondern Ausführungen über die Form der Klageerhebung in die Rechtsbehelfsbelehrungaufgenommen werden, aber nicht auf die erhebliche Einschränkung des § 64 Abs. 1 FGO durch § 52d FGO hingewiesen wird (vgl. FG München, Urteil vom 25. Januar 2023 – 4 K 347/22, EFG 2023, 639, Rn. 34; FG Köln, Urteil vom 18. Oktober 2023 – 12 K 1462/23, EFG 2024, 444, Rn. 25; a.A. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 6. Juli 2022 – 9 K 9009/22, EFG 2022, 1665, Rn. 70; offen gelassen von FG Hamburg, Gerichtsbescheid vom 28. Juni 2023 – 2 K 6/23, EFG 2023, 1633, Rn. 40).

47
cc) Im vorliegenden Fall wurde nicht auf bloße technische Möglichkeiten hingewiesen, indem zu den Voraussetzungen zur elektronischen Einreichung auf § 52a FGO verwiesen wurde; vielmehr enthält die Rechtsbehelfsbelehrungeine alternative Aufzählung, in welcher Form die Klage einzureichen ist (schriftlich oder als elektronisches Dokument oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle), ohne allerdings auf die für vertretungsberechtigte Personen aus § 52d FGO folgende Pflicht zur elektronischen Kommunikation hinzuweisen. Die – nach § 55 Abs. 1 FGO nicht zwingend erforderliche – Belehrung über die Form der Klageerhebung ist insoweit unvollständig und damit unrichtig i.S. von § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO.

48
dd) Zwar ist für die Beurteilung, ob eine Rechtsbehelfsbelehrungunrichtig i.S. von § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO ist, auf den Zeitpunkt der Zustellung der Entscheidung abzustellen (vgl. Sächsisches

Oberverwaltungsgericht, Beschluss vom 22. März 2023 – 5 A 34/22, juris, Rn. 6f). Jedoch ist – auch wenn Steuerberater bei Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung im Dezember 2022 noch nicht zur elektronischen Übermittlung verpflichtet waren – nicht entscheidend, wer den Rechtsbehelf schließlich einlegt. Denn ungeachtet der im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung möglicherweise noch offenen Frage der Beauftragung eines Prozessbevollmächtigten mit einer Klageerhebung hat der Inhaltsadressat Anspruch auf eine uneingeschränkt richtige Rechtsbehelfsbelehrung(FG München, Urteil vom 25. Januar 2023 – 4 K 347/22, EFG 2023, 639, Rn. 34). Somit war auch in 2022 mangels Hinweises auf § 52d FGO die Rechtsbehelfsbelehrungunrichtig.

49
ee) Unerheblich ist nach dem Wortlaut des § 55 FGO, ob die erteilte Rechtsbehelfsbelehrungim konkreten Fall missverstanden wurde. Insofern kommt es weder darauf an, ob die Bevollmächtigten der Klägerin aufgrund der Rechtsbehelfsbelehrungdavon ausgingen, dass es ihnen freistehe, ob sie ein Rechtsmittel auf elektronischem Wege oder schriftlich auf dem Postweg einreichen. Noch ist entscheidend, ob es bei einem anwaltlich vertretenen Beteiligten in der Regel am ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Belehrungsmangel und der Fristversäumung fehlt, weil dieser für die zutreffende Information über seine Rechtsmittelmöglichkeiten keiner Unterstützung durch eine Rechtsbehelfsbelehrungbedarf, und von einem Rechtsanwalt erwartet werden kann, dass er (selbst) die Voraussetzungen für die wirksame Einlegung eines Rechtsmittels kennt. Diese Voraussetzungen hat er im hier gegebenen Fall einer Rechtsänderung während der laufenden Frist zur Einlegung des Rechtsbehelfs sogar mit erhöhter Sorgfalt zu überprüfen (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 31. Mai 2023 – XII ZB 124/22, juris, Rn. 12).

50
3. Folgt man der Auffassung nicht, dass die Rechtsbehelfsbelehrungin der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2022 unrichtig war, und auch nicht den im BFH-Beschluss vom 17. April 2024 (X B 68, 69/23, juris) geäußerten Bedenken, hätte die Klägerin es versäumt, die Klage innerhalb der dafür bestimmten Frist in der seit dem 1. Januar 2023 vorgeschriebenen Form einzulegen.

51
a) Die am 13. Januar 2023 innerhalb der regulären Klagefrist (vgl. § 47 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO) als Telefaxschreiben eingegangene Klage entspricht nicht den – von Amts wegen zu berücksichtigenden – Anforderungen des § 52d Satz 1 und 2 FGO. Der Formverstoß führt zur Unwirksamkeit und schließt damit insbesondere eine Wahrung der Klagefrist aus (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Januar 2024 – VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rn. 13, m.w.N.)

52
b) Eine wirksame Ersatzeinreichung der Klage in Papierform liegt nicht vor.

53
Nach § 52d Satz 3 FGO bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig, wenn dem nutzungsverpflichteten Einreicher eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich ist.

54
Der Klägervertreter hatte bis zum Ablauf der Monatsfrist keinen sicheren Übermittlungsweg eingerichtet. Eine vorübergehende technische Störung nach § 52d Satz 3 FGO ist hierin jedoch nicht zu sehen. Denn § 52d Satz 3 FGO ist nur bei technischen Problemen im Rahmen der Verwendung des vollständig eingerichteten beSt anwendbar, nicht bei Verzögerungen bei dessen Einrichtung (BFH-Beschluss vom 11. August 2023 – VI B 74/22, BFH/NV 2023, 1221, Rz 24, m.w.N.). Der Klägervertreter hat weder dargelegt noch nach § 52d Satz 4 FGO glaubhaft gemacht, dass innerhalb der Klagefrist (zur Wiedereinsetzungsfrist vgl. unten) eine technische Störung vorgelegen habe. Stattdessen hat er auf das Schreiben des Gerichts vom 23. Januar 2023, in dem er auf die Pflicht zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs und auf § 52d FGO hingewiesen wurde, mitgeteilt, er habe mangels eines betriebsbereiten elektronischen Postfachs die Klage noch in der herkömmlichen Form einreichen dürfen (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Januar 2024 – VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rn. 11f).

55
4. Allerdings ist der Klägerin – auch wenn von einer versäumten einmonatigen Klagefrist auszugehen wäre – Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO zu gewähren, weil die Steuerberaterkammer

ihren Mitgliedern im Dezember 2022 mitgeteilt hat, eine Verpflichtung zur Nutzung des beSt bestehe erst mit Erhalt des Registrierungsbriefs der BStBK.

56
a) Wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 56 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Antrag ist binnen zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen (§ 56 Abs. 2 Satz 2 FGO). Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Rechtshandlung nachzuholen (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO). Ist dies geschehen, so kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 56 Abs. 2 Satz 4 FGO).

57
b) Mit dem elektronisch übermittelten Schreiben vom 13. Februar 2023 beantragte die Klägerin die Wiedereinsetzung in die Klagefrist. Der Antrag erfolgte binnen zwei Wochen nachdem dem Klägervertreter am 30. Januar 2023 der Registrierungsbrief der Steuerberaterkammer zugestellt worden war und damit rechtzeitig. Insofern kann dahingestellt bleiben, ob das Hindernis erst nach Ausräumung der behaupteten technischen Widrigkeiten weggefallen war. Gleichzeitig und somit auch rechtzeitig wurde die Klageerhebung (hilfsweise) nachgeholt.

58
Außerdem wurde bereits mit der Antragstellung und somit rechtzeitig glaubhaft gemacht, dass zum einen bis zum Ablauf der Klagefrist kein Registrierungsbrief der Steuerberaterkammer vorlag und andererseits die Steuerberaterkammer ihre Mitglieder fehlerhaft informiert hatte, insoweit als die Nutzung der „Fast-Lane“ für Berufsträger, die aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebunden sind, vorgesehen und freiwillig sei als auch, dass im 1. Quartal 2023 nur die Berufsangehörigen der aktiven Nutzungspflicht unterlägen, welchen bereits ein betriebsbereites beSt bereitgestellt wurde. Insofern hat der Klägervertreter nach Auffassung des Gerichts ausreichend begründet, weshalb er die Möglichkeit der Nutzung der „Fast-Lane“ nicht nutzte, zumal nach seiner Auskunft der Entschluss zur Klageeinreichung erst am 11. Januar 2023 gefasst worden sei.

59
c) Die Fristversäumung erfolgte aufgrund des Vertrauens in diese falschen Informationen und insofern unverschuldet.

60
aa) Ein Verschulden im Sinne des § 56 FGO liegt – jedenfalls, wenn es sich um die Fristversäumnis eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts handelt – nur dann nicht vor, wenn dieser die äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt angewendet hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2019 – VIII R 19/17, BFH/NV 2020, 375, Rn. 8, m.w.N.). Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung – ZPO).

61
bb) Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe müssen zwar in der Regel das Verfahrensrecht kennen. Dies gilt insbesondere auch für die Verpflichtung der Steuerberater, ab dem 1. Januar 2023 Schriftsätze sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen über das beSt als elektronisches Dokument an die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit zu übermitteln (BFH-Beschlüsse vom 31. Oktober 2023 – IV B 77/22, BFH/NV 2024, 20, Rn. 14, und vom 28. April 2023 – XI B 101/22, BStBl II 2023, 763, Rn. 20). Im hier gegebenen Fall einer Rechtsänderung kann sogar erwartet werden, dass die Voraussetzungen für die wirksame Einlegung eines Rechtsmittels mit erhöhter Sorgfalt überprüft werden (vgl. BGH-Beschluss vom 10. Januar 2023 – VIII ZB 41/22, juris, Rn. 24).

62
cc) Im vorliegenden Fall stand der form- und fristgerechten Klageeinlegung jedoch nicht fehlendes Wissen um die grundsätzliche Nutzungspflicht des beSt entgegen, sondern ein Irrtum darüber, wie in der Übergangsphase bis zur regulären Übersendung der Registrierungsbriefe zu verfahren sei.

63

Soweit teilweise darauf verwiesen wird, dass den Äußerungen der Steuerberaterkammer durch die Rechtsprechung des BFH und die Literatur frühzeitig widersprochen worden sei (FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 19. Juli 2023 – 4 K 409/23, EFG 2023, 1695, Rn. 65; FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 23. Juni 2023 – 4 V 4009/23, EFG 2023, 1391, Rn. 59), ist darauf hinzuweisen, dass im BFH-Beschluss vom 27. April 2022 (XI B 8/22, BFH/NV 2022, 1057, Rn. 6) der Zeitpunkt der Einrichtung des Postfachs als maßgeblich benannt wurde. Eine Präzisierung dahingehend, dass es sich hierbei nicht um das individuelle beSt des jeweiligen Steuerberaters, sondern die grundsätzliche Einrichtung der Möglichkeit durch die Steuerberaterkammer handelte, erfolgte in der Entscheidung nicht. Im Übrigen konnte sich der bereits am 27. April 2022 ergangene Beschluss mit den erheblichen Übergangsschwierigkeiten der Errichtung des beSt (§ 52d Satz 2 FGO) zum Jahreswechsel 2022/2023 nicht beschäftigen und er enthält hierzu auch tatsächlich keine Ausführungen (BFH-Beschluss vom 17. April 2024 – X B 68, 69/23, juris, Rn. 33). Und auch im Zwischenurteil des BFH vom 25. Oktober 2022 (IX R 3/22, BStBl II 2023, 267, Rn. 15f) wird lediglich auf die grundsätzlich ab 1. Januar 2023 bestehende Nutzungspflicht eingegangen, ohne dass die Probleme der „Übergangszeit“ thematisiert werden konnten.

64
Hinsichtlich der bis Januar 2023 veröffentlichten Ansichten in der Literatur wurde zwar von Pohl (Stbg 2022, 426, 428) vertreten, dass die aktive und passive Nutzungspflicht zeitgleich spätestens zum 1. Januar 2023 unmittelbar und ohne jede weitere Übergangsphase gelten würden. Aber andererseits wurde auch die gegenteilige Ansicht vertreten (vgl. Mehnert/Kaline-Kerschbaum, DStR 2022, 2573 f.; Schmittmann, BB 2022, Heft 50, I; Rosenke in FGO – eKommentar, Aktualisierung vom 19. Januar 2023, § 52d, Rn. 11).

65
dd) Die inhaltlich fehlerhafte Information der Steuerberaterkammer stammte aus einer grundsätzlich vertrauenserweckenden Quelle und war nicht offenkundig falsch, denn auch nachfolgend wurde nicht nur in der Literatur, sondern auch in erstinstanzlicher Rechtsprechung vertreten, dass die Pflicht zur aktiven Nutzung des beSt erst dann bestehe, wenn die BStBK dem jeweiligen Steuerberater die Registrierungsaufforderung mit den notwendigen Registrierungsangaben für das beSt übersandt hat (vgl. FG Münster, Zwischengerichtsbescheid vom 14. April 2023 – 7 K 86/23 E, EFG 2023, 76, Rn. 17; FG Hessen, Beschluss vom 21. März 2023 – 10 V 67/23, EFG 2023, 649, Rn. 21; FG Münster, Urteil vom 9. Mai 2023 – 15 K 2460/21 E, EFG 2023, 1092, Rn. 11; FG Berlin-Brandenburg, Gerichtsbescheid vom 12. Juli 2023 – 16 K 16070/23, EFG 2023, 1513, Rn. 15). Insofern ist der Senat der Überzeugung, dass die verlautbarte Information der Steuerberaterkammer zu einem für den Klägervertreter bei entsprechender Sorgfalt nicht vermeidbaren Rechtsirrtum geführt hat. Dies gilt im Übrigen auch vor dem Hintergrund, dass die Anforderungen an die Steuerberater in Bezug auf die erstmalige Registrierung unter Berücksichtigung des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes nicht zu hoch anzusetzen sind. Insofern wird auf die Ausführungen des BFH (Beschluss vom 17. April 2024 – X B 68, 69/23, juris, Rn. 27) verwiesen.

66
ee) Nach alledem kommt es darauf, ob vor Klageeinreichung tatsächlich ein Telefonat mit der Geschäftsstelle des Finanzgerichts mit dem vom Klägervertreter vorgetragenen Inhalt stattgefunden haben sollte, was in den Akten des Gerichts nicht belegt ist und aus dem im Übrigen kaum ein Vertrauensschutz abzuleiten wäre (vgl. FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 19. Juli 2023 – 4 K 409/23, EFG 2023, 1695, Rn. 64), nicht an.

B.

67
Die Klage ist begründet, da vor Beginn der Umsatzsteuer-Sonderprüfung am 12. Mai 2020 bzw. des evtl. als Anzeige nach §§ 153, 371 und 378 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) zu wertenden Schreibens vom 22. Februar 2020 mangels Steuerverkürzung bereits Festsetzungsverjährung hinsichtlich der Streitjahre 2011 bis 2014 eingetreten war und auch in den übrigen Streitjahren die Klägerin nicht die Steuer für die Leistungen der R KG bzw. der R GmbH schuldet.

68
1. Gegenstand der finanzgerichtlichen Prüfung ist die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerjahresbescheide für 2011 bis 2018 vom 3. Juni 2020, für 2019 vom 19. März 2021 sowie für 2020 vom 4. Juli 2023.

69

Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2020 zuletzt in der Fassung vom 4. Juli 2023 hat die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für das 2. bis 4. Quartal 2020, die Gegenstand des Einspruchsverfahrens waren, i.S. des § 68 Satz 1 FGO ersetzt. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird gemäß § 68 FGO der neue Verwaltungsakt zum Gegenstand des Verfahrens. Das gilt auch für einen Umsatzsteuerjahresbescheid im Verhältnis zum Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid.

70
2. Die Klägerin schuldet die streitgegenständliche Umsatzsteuer nicht.

71
a) Gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 HS 1 i.V.m. Abs. 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger für nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. Dies gilt auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 3 in der bis zum 31. August 2013 geltenden Fassung des UStG bzw. Satz 6 in der seit dem 1. September 2013 geltenden Fassung des UStG).

72
b) Die Leistungen der R KG und anschließend der R GmbH sind nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

73
aa) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich des Vorliegens gesondert geregelter Leistungen an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Dies gilt nach § 3a Abs. 2 Satz 3 in der bis zum 29. Juni 2013 geltenden Fassung des UStG (UStG a.F.) entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-Id erteilt worden ist. In der seit dem 30. Juni 2013 geltenden Fassung des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG (UStG n.F.) gilt dies entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-Id erteilt worden ist, und bei einer sonstigen Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist.

74
bb) Bei den Entwässerungs-, Trocknungs- und Entsorgungsleistungen der R KG bzw. der R GmbH handelt es sich um sonstige Leistungen, insbesondere liegt keine Werklieferung i.S. des § 3 Abs. 4 UStG vor, denn soweit die Leistenden bei Trocknung und Entsorgung überhaupt selbst beschaffte Stoffe verwendeten, handelt es sich allenfalls um sonstige Nebensachen.

75
cc) Die Klägerin ist im Rahmen der Klärschlammentsorgung hoheitlich und damit nicht unternehmerisch tätig. Ihr wurde eine USt-Id erteilt, die auch in der Geschäftsbeziehung mit der R KG bzw. R GmbH verwendet wurde (vgl. vorliegende Rechnungen). Sie ist insgesamt sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig, so dass – unabhängig von der im jeweiligen Streitjahr geltenden Gesetzesfassung – ein Fall des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG vorliegt.

76
dd) Da keiner der gesondert geregelten Fälle vorliegt, ist Ort der Leistung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG der Empfängerort C und die Leistung damit im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

77
c) Die R KG und anschließend die R GmbH waren hinsichtlich der Entwässerungs-, Trocknungs- und Entsorgungsleistungen aufgrund ihrer (daran beteiligten) inländischen Betriebsstätte keine im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen i. S. des § 13b Abs. 1 UStG.

78
aa) Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist gemäß § 13b Abs. 7 Satz 1, 2. Alt. UStG a.F. ein Unternehmer, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, einen Wohnsitz, einen Sitz, eine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat. Nach § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG n.F. ist dies

ein Unternehmer, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat. Hat der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz nach § 13b Abs. 1 UStG aus, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn der Umsatz nicht von der Betriebsstätte ausgeführt wird (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG a.F.) bzw. wenn die Betriebsstätte an diesem Umsatz nicht beteiligt ist (§ 13b Abs. 7 Satz 3 UStG n.F.).

79
Maßgebend ist nach § 13b Abs. 7 Satz 3 UStG a.F. bzw. Satz 4 UStG n.F. der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird.

80
bb) § 13b Abs. 5 i.V.m. Abs. 7 Satz 2 UStG a.F. bzw. Satz 3 UStG n.F. setzten Art. 194 und 192a der RL 2006/112 in der durch die RL 2008/8 geänderten Fassung (MwStSystRL) um. So können die Mitgliedstaaten nach Art. 194 MwStSystRL vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet, wenn die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist. Und nach § 192a MwStSystRL gilt ein Steuerpflichtiger als nicht im Mitgliedstaat der steuerpflichtigen Leistungserbringung ansässig, obwohl er dort über eine feste Niederlassung verfügt, wenn die Niederlassung an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist. Damit wird klargestellt, dass allein die Existenz einer festen Niederlassung nicht ausreichend ist, um von einem im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zu sprechen. Vielmehr muss diese feste Niederlassung an den Umsätzen im Inland auch beteiligt sein (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 1. Februar 2024, C-533/22, Rn. 60).

81
Art. 53 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO) ergänzt dies dahingehend, dass eine feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen nach § 192a MwStSystRL nur dann berücksichtigt wird, wenn diese feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen, an der sie beteiligt ist, auszuführen. Hierfür muss der Steuerpflichtige nach Art. 53 Abs. 2 MwStVO die technische und personelle Ausstattung der Niederlassung für die Leistungserbringung nutzen. Nur unterstützende verwaltungstechnische Aufgaben – wie etwa in den Bereichen Buchhaltung, Rechnungsstellung oder Forderungseinzug – reichen nicht aus.

82
Zwar gilt die MWStVO nach ihrem Art. 65 erst ab dem 1. Juli 2011 und ist daher zeitlich auf das Ausgangsverfahren in geringem Umfang nicht anwendbar, doch sollen mit ihr nach ihrem 14. Erwägungsgrund bestimmte Begriffe, darunter derjenige der festen Niederlassung, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs klargestellt werden (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – Titanium vom 3. Juni 2021 – C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rn. 43). Für den gesamten Streitzeitraum ist daher von identischen Voraussetzungen betreffend das Vorliegen einer festen Niederlassung auszugehen (vgl. FG Münster, Urteil vom 27. November 2018 – 15 K 1062/15 U, EFG 2019, 303, Rn. 44).

83
cc) Der Begriff der (inländischen) Betriebsstätte richtet sich demnach nicht nach der Legaldefinition des § 12 AO, sondern nach den Vorgaben des Unionsrechts. Das Unionsrecht differenziert für die Ansässigkeit eines Unternehmers zwischen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und dem Vorliegen einer festen Niederlassung (vgl. Art. 44 f. MwStSystRL zum Ort der Dienstleistung). Eine Betriebsstätte entspricht bei unionsrechtskonformer Auslegung des § 13b Abs. 7 UStG einer festen Niederlassung im Sinne des Unionsrechts.

84
Der Begriff „feste Niederlassung“ verlangt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie

eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (EuGH-Urteil Titanium vom 3. Juni 2021 – C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rn. 42, m.w.N.).

85
dd) Im vorliegenden Fall lag bzw. liegt zwar der Sitz der R KG und auch der R GmbH in Österreich, jedoch erfüllt die Trocknungsanlage in C die Anforderungen an eine feste Niederlassung. Denn sie umfasst mit der Halle und dem Wendewolf einen Mindestbestand an Sachmitteln, mit denen die Leistungen beständig erbracht werden konnten. Außerdem fanden die für die konkreten Entwässerungs-, Trocknungs- und Entsorgungsleistungen maßgeblichen tatsächlichen Vorgänge in C und nicht am Sitz der österreichischen Unternehmen statt, so dass kein Ausschlussgrund nach § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG a.F. bzw. § 13b Abs. 7 Satz 3 UStG n.F. vorliegt.

86
Eine personelle Ausstattung war insofern vorhanden, als die österreichischen Unternehmen zwei verschiedene Subunternehmer mit den erforderlichen Entwässerungs-, Transport- und Entsorgungs- bzw. Kontrollarbeiten beauftragten. Dies reichte im konkreten Einzelfall nach Auffassung des Senats aus. Im Übrigen scheint mittlerweile auch die Finanzverwaltung dies so zu sehen, da die R GmbH seit 1. Januar 2022 unter einer deutschen Steuernummer umsatzsteuerlich erfasst ist (ebenso wie die R KG bis 1. Dezember 2015 erfasst war).

87
aaa) Für diese Auffassung spricht, dass nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nicht erforderlich war, dass der Steuerpflichtige über eine eigene personelle oder technische Ausstattung verfügt. Er musste jedoch befugt sein, über diese personelle und technische Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene, beispielsweise auf der Grundlage von Dienstleistungs- oder Mietverträgen, durch die ihm diese Ausstattung zur Verfügung gestellt wird und die nicht kurzfristig gekündigt werden können (vgl. EuGH-Urteil Berlin Chemie A. Menarini vom 7. April 2022 – C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rn. 41).

88
Entsprechend war auch nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH unbeachtlich für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte, wenn dort keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigt waren, solange der Leistende einen engen und beständigen Zugriff auf das Personal eines Dritten hatte (BFH-Urteil vom 29. April 2020 – XI R 3/18, DStR 2020, 1792, Rn. 37, 42 ff. m.w.N.). Insbesondere war nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Ein besonders hoher Grad an Beständigkeit der Sachausstattung sollte entsprechend eine gering ausgeprägte – oder in Ausnahmefällen sogar fehlende – personelle Ausstattung kompensieren können (FG Köln, Gerichtsbescheid vom 14. März 2017 – 2 K 920/14, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2017, 889, Rn. 20 f; FG Münster, Urteil vom 5. September 2013 – 5 K 1768/10 U, EFG 2013, 1890, Rn. 27, aufgehoben ohne Aussage zur Frage der Betriebsstätte durch BFH-Urteil vom 19. November 2014 – V R 41/13, BStBl II 2020, 129).

89
bbb) Allerdings hat der EuGH in seinem letzten Urteil zu der Frage, ob eine vermietete Immobilie eine feste Niederlassung darstellen könne, entschieden, dass bei einer Struktur, bei der es an eigenem Personal fehlt, keine Subsumtion unter den Begriff „feste Niederlassung“ möglich sei (EuGH-Urteil Titanium vom 3. Juni 2021 – C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rn. 42). Der BFH hat diese Grundsätze bisher noch nicht angewendet, sondern lediglich auf die Rechtsprechung des EuGH hingewiesen (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rn. 37).

90
ccc) Entscheidend für eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft ist nach Ansicht des Senats nicht, ob eigenes Personal beim Leistenden im Inland angestellt ist, sondern dass die Steuerschuldnerschaft an eine Struktur anknüpft, die für diese Anknüpfung einen Mindestbestand (sachlicher und/oder personeller Art) und einen gewissen Grad an Beständigkeit aufweist. Dies ist im jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten festzustellen (vgl. EuGH-Urteil Berlin Chemie A. Menarini vom 7. April 2022 – C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rn. 37, 41).

91

(1) Dies ergibt sich aus dem Zweck der Regelung. Durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die dadurch eintreten können, dass bestimmte Leistungen von Unternehmern nicht oder nicht vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden nicht realisieren kann (vgl. BT-Drs. 14/6877, S. 35). Insbesondere in den von § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG erfassten Fällen geht es darum, der Finanzverwaltung verbesserte Zugriffsmöglichkeiten zu verschaffen, indem anstelle eines leistenden Unternehmers mit Ansässigkeit im Ausland der im Inland ansässige Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (vgl. Wäger in Wäger, UStG, § 13b Rn. 23). Darüber hinaus dient die Regelung auch Vereinfachungszwecken, weil der gebietsfremde Leistungserbringer dadurch im Bestimmungsland keine steuerlichen Pflichten mehr zu erfüllen hat (Spilker in BeckOK UStG, UStG, § 13b Rn. 16).

92
Ebenso wie es für die Leistungsortbestimmung darum geht, auf einen genauso sicher bestimmbaren Anknüpfungspunkt, wie ihn der Sitz des Steuerpflichtigen (mithin das Stammhaus) vermittelt, zuzugreifen, wenn und weil die Anknüpfung an den Sitz ausnahmsweise nicht zu einer steuerrechtlich sinnvollen Lösung führt (Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 1. Februar 2024, C-533/22, Rn. 67), ist ein solcher „belangbarer“ Anknüpfungspunkt auch notwendig, um im bezweckten Interesse der Durchsetzung des Steueranspruchs bei im Inland erbrachten Leistungen ausländischer Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2020 – V R 7/20, BFHE 272, 177, BStBl II 2022, 528, Rn. 32) von einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Auslandsbezügen abzusehen. Darauf ob die Leistungserbringung durch eigenes oder fremdes Personal erfolgt, kommt es insofern nicht an.

93
(2) Einer solchen Auslegung steht der Wortlaut der unionsrechtlichen Regelungen nicht entgegen (vgl. auch EuGH-Urteil Berlin Chemie A. Menarini vom 7. April 2022 – C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rn. 35).

94
Zudem bietet eine Auslegung, die Mitarbeiter von Fremdfirmen der Niederlassung zurechnet, eine größere Rechtssicherheit, da sie dem Leistungsempfänger bei der Prüfung des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte des Leistenden Nachforschungen erspart, ob es sich bei den mit der Betriebsführung befassten Personen um eigene Mitarbeiter des Leistenden oder Mitarbeiter von Fremdfirmen handelt (FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 17. Mai 2018 – 4 K 47/17, EFG 2018, 1500, Rn. 54; so auch zur Bestimmung des Leistungsorts EuGH-Urteil Berlin Chemie A. Menarini vom 7. April 2022 – C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rn. 45).

95
(3) Die abweichende Entscheidung des EuGH (EuGH-Urteil Titanium vom 3. Juni 2021 – C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446) ist insofern als nicht zu verallgemeinernde Einzelfallentscheidung zu werten.

96
Zwar wollte der EuGH für die aufgestellten Niederlassungsvoraussetzungen ausdrücklich nicht danach differenzieren, ob es um eine Leistungserbringung oder einen Leistungsbezug durch die Niederlassung geht (EuGH-Urteil Titanium vom 3. Juni 2021 – C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rn. 41). Jedoch hat der EuGH – obwohl es in dem vorgelegten Fall auch um die Frage ging, ob es zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft komme (vgl. Rn. 27) – ausdrücklich über die Auslegung des Begriffs der festen Niederlassung im Sinne des Art. 43 der RL 2006/112 sowie der Art. 44 und 45 der RL 2006/112 in ihrer geänderten Fassung entschieden. Diese Regelungen betreffen in erster Linie die Bestimmung des Leistungsorts.

97
Außerdem verwies das Gericht zur Begründung des Erfordernisses eigenen Personals allein auf seine Entscheidung ARO Lease (vom 17. Juli 1997 – C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374, Rn. 19). Darin wurde aber zum einen das Erfordernis eigenen Personals gleichberechtigt neben dem Erfordernis einer Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit genannt, und – da beide fehlten – ist ungewiss, ob das unerfüllte Personalerfordernis entscheidungserheblich war. Zum anderen war das Erfordernis eigenen Personals im entschiedenen Fall aus den konkreten Anforderungen des Unternehmens (Verleasen von Fahrzeugen) entwickelt worden (vgl. Rn. 18). Dies schließt nicht aus, dass bei Erbringung anderer Leistungen andere Anforderungen für das Vorliegen einer festen Niederlassung gelten.

98
Die Entscheidung des EuGH ist zudem zu einem Fall ergangen, in dem Vermietungsleistungen erbracht wurden, die Personal zur Vermittlung von Dienstleistern und Lieferanten, Abrechnung von Mieten und Betriebskosten, sowie das Führen von Aufzeichnungen erforderten. Im vorliegenden Fall erfolgte die erbrachte Trocknungsleistung dagegen vollautomatisch, während die Tätigkeiten der Subunternehmer bloße untergeordneten Nebenleistungen darstellten. Insofern liegt keine vergleichbare Fallkonstellation vor.

99
d) Aufgrund des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte der leistenden R KG bzw. R GmbH ergibt sich die Steuerschuldnerschaft der Klägerin auch nicht nach § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG a.F. bzw. Satz 5 UStG n.F..

100
aa) Ist es zweifelhaft, ob der leistende Unternehmer die Voraussetzungen einer Ansässigkeit im übrigen Gemeinschaftsgebiet erfüllt, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist (vgl. § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG a.F. bzw. Satz 5 UStG n.F.).

101
bb) Steht aber – wie hier – fest, dass der leistende Unternehmer wirklich im Erhebungsgebiet ansässig war, kommt eine Haftung des Leistungsempfängers nicht in Betracht; und zwar unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger Zweifel hinsichtlich der Ansässigkeit des Leistenden hatte oder hätte haben müssen (BFH-Beschlüsse vom 9. März 2011 – XI B 47/10, BFH/NV 2011, 1035, Rn. 9, und vom 1. Juni 2011 – XI B 104/10, BFH/NV 2011, 1545, Rn. 7).

102
e) Schließlich gilt die Klägerin auch nicht nach § 13b Abs. 5 Satz 7 in der ab dem 1. Oktober 2014 geltenden Fassung des UStG als Steuerschuldner, da diese Regelung – unabhängig von den übrigen Erfordernissen – voraussetzt, dass die Beteiligten von Leistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchstabe b, Nummer 7 bis 11 UStG ausgegangen sind. Im vorliegenden Fall war das Vorliegen von Leistungen nach § 13b Abs. 1 UStG jedoch nie streitig.

103
f) Allein daraus, dass die Klägerin Rechnungen, in denen auf ihre vermeintliche Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG hingewiesen wurde, unwidersprochen entgegengenommen hat und sich im Vertrag vom 21. Dezember 2015 auch ausdrücklich einverstanden mit einer entsprechenden steuerrechtlichen Behandlung erklärt hat, ergibt sich nicht ihre Steuerschuldnerschaft.

104
Zum einen stellt das Gesetz den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht zur Disposition der Beteiligten (BFH-Urteil vom 22. August 2013 – V R 37/10, BStBl II 2014, 128, Rn. 55).

105
Zum anderen vermag auch ihr widersprüchliches Verhalten keine Steuerschuldnerschaft zu begründen. Zwar hat der BFH im Vorlagebeschluss vom 23. August 2023 (XI R 10/20 –, BFHE 282, 113, Rn. 106) in Betracht gezogen, dass ein solches Verhalten unter weiteren Voraussetzungen zu einer Steuerschuldnerschaft nach § 14c UStG führen kann. Eine entsprechende Gefährdungshaftung ist allein für die Akzeptanz von Rechnungen, die auf § 13b UStG hinweisen, jedoch nicht normiert worden.

106
Im Übrigen ist der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz zwar uneingeschränkt anerkannt. Er gebietet, dass im „Steuerrechtsverhältnis“ jeder Beteiligte auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt. Jedoch bringt er keine Steueransprüche und -schulden zum Entstehen oder Erlöschen, sondern kann allenfalls ein bestehendes konkretes Steuerrechtsverhältnis dahingehend modifizieren, dass eine Forderung nicht mehr geltend gemacht oder ein Recht nicht mehr ausgeübt werden kann (BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 21).

107

Da im vorliegenden Fall streitentscheidend ist, ob die R KG bzw. R GmbH in den Streitjahren objektiv im Inland ansässig war, und nicht eine eventuelle Berufung seitens der Klägerin hierauf, kommt es weder auf die bisherige Behandlung der Umsätze durch die Klägerin noch die vertragliche Festlegung an (vgl. auch EuGH-Urteil GST-Sarviz Germania vom 23. April 2015 – C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Rn. 30).

108
3. Die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014 sind rechtswidrig, da im Jahr 2020 bei Erlass der Änderungsbescheide für diese Jahre bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war.

109
Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.

110
a) Die Klägerin hat die Umsatzsteuererklärungen jeweils im Folgejahr beim FA eingereicht; für 2014 somit im Jahr 2015. Nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO begann damit die Festsetzungsfrist für 2014 mit Ablauf des 31. Dezember 2015. Die vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO endete also regulär mit Ablauf des 31. Dezember 2019. Die Festsetzungsfristen der Vorjahre endeten entsprechend davor.

111
b) Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre (Fristende für Umsatzsteuer 2014: 31. Dezember 2025) bzw. fünf Jahre (Fristende für Umsatzsteuer 2014: 31. Dezember 2020) setzt voraus, dass die Steuer hinterzogen bzw. leichtfertig verkürzt worden ist.

112
c) Unabhängig davon, ob dem Vertreter der Klägerin Vorsatz oder leichtfertiges Handeln vorgeworfen werden könnte, liegt mangels Steuerschuldnerschaft der Klägerin für die streitgegenständliche Umsatzsteuer bereits keine Steuerverkürzung vor, die eine Verlängerung der Festsetzungsfrist begründen könnte.

113
4. Weil die Klägerin auch die streitgegenständliche Umsatzsteuer der Jahre 2015 bis 2020 nicht schuldet, sind die entsprechenden Umsatzsteuerbescheide rechtswidrig und aufzuheben bzw. zu ändern.

114
5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

115
6. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).