

# Umsatzsteuer-News

## Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 09, September 2020

### Inhalt

<b>Aus der Gesetzgebung.....</b>	<b>2</b>
<b>Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020</b>	
Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020 wurde veröffentlicht. Neben der anstehenden Umsetzung des Digitalpakets finden sich in dem Entwurf zahlreiche weitere wichtige Änderungen. ....	2
<b>Aus der Rechtsprechung.....</b>	<b>2</b>
<b>Zum Begriff der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte</b>	
Der Bundesfinanzhof (BFH) äußert sich zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmer dadurch eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte errichtet, dass ein Dritter ihm die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel zur Verfügung stellt. ....	2
<b>Steuerhinterziehung bei Ausfuhrlieferung</b>	
Mit seinen lang erwarteten Urteilen zur Versagung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung im Drittland hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Betrugsrechtsprechung in einem kühnen Wurf dogmatisch eingeordnet. ....	3
<b>Versagung des Vorsteuerabzugs bei fehlendem Nachweis eines Steuerbetrugs</b>	
Das Wissen oder Wissenmüssen um einen Steuerbetrug in der Leistungskette setzt voraus, dass ein Steuerbetrug überhaupt nachgewiesen ist – und der Gutgläubensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, dass der Unternehmer bestimmten Sorgfaltspflichten nachgekommen ist, zu denen eine Prüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) des Abnehmers nicht lediglich bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen gehört. ....	4
<b>Zur Leistungsbeschreibung auf der Rechnung</b>	
Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich zur Leistungsbeschreibung auf Rechnungen und damit zugleich zu der Frage geäußert, unter welchen Bedingungen eine rückwirkende Korrektur möglich ist. Er erweckt dabei den Eindruck, dass er die Anforderungen an den Vorsteuerabzug nicht zu weit aufweichen und vorpreschende Finanzgerichte wieder einfangen möchte. ....	6
<b>Service .....</b>	<b>8</b>
Ihre Ansprechpartner .....	8
Bestellung und Abbestellung .....	8

# Aus der Gesetzgebung

## Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020

Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020 wurde veröffentlicht. Neben der anstehenden Umsetzung des Digitalpakets finden sich in dem Entwurf zahlreiche weitere wichtige Änderungen.

---

### Fundstelle

Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 im Webauftritt des Bundesministeriums der Finanzen

---

Der Regierungsentwurf setzt das sogenannte Digitalpaket um, dessen Start allerdings um ein halbes Jahr auf den 1. Juli 2021 verschoben wird. Damit soll die bisherige Versandhandelsregelung durch eine Fernverkaufsregelung an bestimmte EU-Abnehmer sowie um eine Leistungskommission für bestimmte Warenlieferungen mit Drittlandsbezug ersetzt werden. Hinzu kommt, dass der bisherige Mini-One-Stop-Shop (MOSS) zu einem weitreichenden One-Stop-Shop (OSS) nicht nur für Lieferungen im Rahmen der genannten Neuregelungen, sondern auch für grenzüberschreitende Dienstleistungen an Privatpersonen und bestimmte andere Abnehmer ausgeweitet wird. Im Zuge der umsatzsteuerlichen Neuordnung des Versandhandels wird auch die Haftung für die Betreiber elektronischer Marktplätze neu gefasst. Weitere wichtige Neuregelungen sind zum Beispiel der Übergang der Steuerschuldnerschaft für an sogenannte Wiederverkäufer erbrachte Telekommunikationsleistungen; vorgesehen ist des Weiteren eine gesetzliche Regelung, dass eine rückwirkende Rechnungskorrektur kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO – einer Änderungsnorm für bestandskräftige Steuerbescheide – ist.

Über diese und andere im Entwurf vorgesehene Änderungen des Umsatzsteuergesetzes informieren wir Sie in den Ausgaben 05 und 06 unseres Newsflashes Umsatzsteuer aktuell vom September 2020.

# Aus der Rechtsprechung

## Zum Begriff der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte

Der Bundesfinanzhof (BFH) äußert sich zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmer dadurch eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte errichtet, dass ein Dritter ihm die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel zur Verfügung stellt.

---

### Fundstellen

BFH XI R 3/18, Urteil vom 29. April 2020; V R 41/13, Urteil vom 19. November 2014; EuGH C-605/12 „Welmory“: Schlussanträge der Generalanwältin vom 15. Mai 2014; Urteil vom 16. Oktober 2014; FG Köln 2 K 920/14, Gerichtsbescheid vom 14. März 2017; öBFG RE/7100002/2019, Beschluss vom 20. Dezember 2019, am EuGH geführt unter C-931/19 „Titanium“

---

Der Kläger – ein Volkswirt – war im Inland ansässig; er bezog Vergütungen als Berater mehrerer Projektpartner. In einem der beiden streitgegenständlichen Fälle war der Leistungsempfänger ein im Inland ansässiger Nichtunternehmer (W). Für die im Drittland X zu verrichtenden Arbeiten stellte die dortige Industrie- und Handelskammer dem Kläger aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung mit dem Leistungsempfänger in X Büroräume sowie eine Infrastruktur mit Personal zur Verfügung, das den Weisungen des Klägers unterlag (eine lokale Koordinatorin hatte seinen dienstlichen Weisungen zu folgen). Der Kläger rechnete ohne Steuerausweis ab. Ein Außenprüfer gelangte jedoch zu der Auffassung, dass der Leistungs-ort sich im Inland befunden habe.

Nach Meinung des BFH hatte der Kläger in diesem Fall keine Leistung im Inland ausgeführt. Zwar war W im Inland ansässig, nach Auffassung des BFH hatte der Kläger aber seine Leistungen von einer im Drittland gelegenen Betriebsstätte aus erbracht, wo auch der Leistungsort war. Eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte (in europarechtlicher Terminologie eine „feste Niederlassung“) liege nur dann vor, wenn die Niederlassung eines Steuerpflichtigen einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Dem entspreche nunmehr Art. 11 Abs. 2 MwStDVO, der auch für vor seinem Inkrafttreten liegende Zeiträume zu berücksichtigen sei.

Der BFH führt hier von der Generalanwältin am Europäischen Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache „Welmory“ entwickelten Grundsätze an, wonach für eine Betriebsstätte nicht zwingend eigenes Personal und eigene technische Ausstattung erforderlich seien. Jedoch müsse dem Steuerpflichtigen – aufgrund des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung – eine vergleichbare Verfü-

gungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen. Ein Steuerpflichtiger könne zwar nicht als solcher eine feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen darstellen; dies schließe aber nicht aus, dass ein Steuerpflichtiger engen und beständigen Zugriff auf die personelle und technische Ausstattung eines anderen Steuerpflichtigen habe, der auch gleichzeitig für die dadurch begründete feste Niederlassung in anderer Hinsicht ein Dienstleistungserbringer sein könne.

Im vorliegenden Fall hatte der Kläger die Obliegenheit gehabt, die notwendige Projektinfrastruktur in X selbst aufzubauen. Das erstinstanzliche Finanzgericht hatte das – vom BFH unbeanstandet – dahin gewürdigt, dass der Kläger Einfluss auf die Personalauswahl und die Beschaffungsentscheidungen für die Büroausstattung hatte und ihm die Räume nebst Sach- und Personalausstattung im Rahmen seiner Projektaufgaben in vollem Umfang zur Verfügung standen. Denn ohne umfassenden Zugriff auf die Räume und ohne Mitentscheidungsbefugnisse über Sachbeschaffungen und die Personaleinstellung sei diese Aufgabenübertragung nicht sinnvoll durchführbar gewesen. Der Kläger hatte zudem den Dienstvertrag mit der vollzeit-tätigen lokalen Koordinatorin, die seinen dienstlichen Weisungen unterlag, für W unterzeichnet und Sachmittel für die Büroräume beschafft und bezahlt (mit Kostenerstattung durch W).

Dass die Verfügungsgewalt über die von W zur Verfügung gestellten Sach- und Personalmittel in X von vornherein auf die Nutzung für die mit W vereinbarten Leistungen an genau diesen Leistungsempfänger für die Dauer des Projekts beschränkt gewesen war, hielt der BFH unter Verweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Welmory“ nicht für wesentlich. Seiner Meinung nach genügte es, dass der Kläger nicht nur im Rahmen der Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben frei war, sondern er auch umfassenden Zugriff auf die ihm zur Verfügung gestellten Räume (er hatte jederzeit Zutritt) und Einfluss auf Beschaffungsentscheidungen und die Auswahl von Personal hatte, das seinen dienstlichen Weisungen zu folgen hatte. Für die Annahme einer festen Niederlassung sei es notwendig, aber auch ausreichend, dass die für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen personellen Mittel und Betriebsmittel ständig vorhanden sind und diese Niederlassung damit einen gewissen Bestand hat.

---

### Hinweis

In einem zweiten Sachverhalt, über den der BFH im selben Urteil befindet, kam es für die Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG darauf an, ob der Leistungsempfängerin – eine offenbar inländische Industrie- und Handelskammer – eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden war.

Der BFH scheint es für eine Voraussetzung der erforderlichen Beständigkeit der Betriebsstätte zu halten, dass ständig Personal und Betriebsmittel vorhanden sind. Damit scheint sich der BFH gegen eine bereits vor einigen Jahren von mehreren erstinstanzlichen Finanzgerichten (FGs) vertretene Auffassung zu wenden, wonach, in den Worten des FG Köln, „eine gering ausgeprägte – oder in Ausnahmefällen sogar fehlende – personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte sachliche Ausstattung kompensiert werden“ kann. Obgleich eines dieser Verfahren vor den BFH gelangte (Az. V R 41/13), kam es damals nicht zu einer Klärung der Frage, ob und inwieweit eine ständige personelle Ausstattung für die Annahme einer Betriebsstätte notwendig ist. Das letzte Wort wird allerdings wohl der EuGH haben, der im Verfahren C-931/19 „Titanium“ infolge eines Vorabentscheidungsersuchens des österreichischen Bundesfinanzgerichts (öBFG) über die Frage zu entscheiden haben wird, ob ein steuerpflichtig vermietetes Grundstück auch ohne personelle Ausstattung als Betriebsstätte anzusehen sein kann.

## Steuerhinterziehung bei Ausfuhrlieferung

Mit seinen lang erwarteten Urteilen zur Versagung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung im Drittland hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Betrugsrechtsprechung in einem kühnen Wurf dogmatisch eingeordnet.

Der BFH hatte über zwei Sachverhalte zu entscheiden, die jeweils Fahrzeuglieferungen der jeweiligen Klägerin in die Türkei zum Gegenstand hatten. Die Fahrzeuge waren tatsächlich in die Türkei gelangt. Beide Klägerinnen nahmen dafür die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in Anspruch. Das Finanzamt wandte dagegen ein, dass diese Steuerbefreiung im Hinblick auf die Missbrauchsrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu versagen sei: Beide Klägerinnen hätten sich aktiv an einem Betrugsmodell beteiligt. Im ersten Sachverhalt habe die betreffende Klägerin unterfakturierte Zweitrechnungen erteilt, die das Entgelt im Vergleich zu den zutreffenden Erstrechnungen nicht vollständig ausgewiesen hätten. Die andere Klägerin habe über die Transaktionen eine Rechnung über die Fahrzeugverkäufe und eine weitere Rechnung über eine Restzahlung (als „Provisionsrechnung“) ausgestellt und überdies unrichtige Angaben zu

---

#### Fundstellen:

BFH V R 20/19 und V R 24/19, Urteile vom 12. März 2020;  
EuGH C-653/18 „Unitel“, Urteil vom 17. Oktober 2019;  
öVwGH Ra 2019/15/0045, Entscheidung vom 18. Dezember 2019

---

den Fahrzeugen gemacht. In beiden Fällen sei so die Hinterziehung türkischer Umsatz- und Verbrauchssteuern bei der Einfuhr ermöglicht worden.

Der BFH war im Hinblick auf die Anwendung der Missbrauchsrechtsprechung anderer Auffassung: Das Ausstellen einer unterfakturierten Zweitrechnung führe nicht dazu, die Steuerfreiheit für die Ausfuhrlieferung wegen einer vom Abnehmer zu Lasten des Steueraufkommens eines Drittstaats begangenen Steuerhinterziehung zu versagen. Weder dem Gesetz noch der Rechtsprechung des EuGH sei zu entnehmen, dass die Steuerbefreiung der Ausfuhr zu versagen sei, wenn der Lieferer zum Beispiel bei der Ausstellung einer unterfakturierten Zweitrechnung für die Ausfuhrlieferung von einer solchen Steuerhinterziehung wusste oder hätte wissen müssen.

Das Ausstellen einer unterfakturierten Zweitrechnung für eine Ausfuhrlieferung führe nicht zu einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung. Das begründet der BFH mit Blick auf die Bestimmungen zur innergemeinschaftlichen Lieferung. Der innergemeinschaftlichen Lieferung stehe im Gemeinschaftsgebiet jeweils ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegenüber. Im Hinblick auf diese Korrespondenz der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs lasse sich aus § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG (wonach der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen muss) ableiten, dass der Abnehmer sich nicht der Erwerbsbesteuerung durch Steuerhinterziehung entziehen dürfe. Daher sei einem Lieferer, dem dies bekannt ist oder bekannt sein muss, die Steuerfreiheit nach der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH zu versagen. Zwischen der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung und der Besteuerung im Drittstaat bestehe keine solche aus dem Tatbestand der Steuerfreiheit ableitbare Korrespondenz. Die Steuerbefreiung sei nämlich auch dann zu gewähren, wenn eine Besteuerung im Drittstaat überhaupt nicht vorgesehen sei. In diesem Zusammenhang verweist der BFH auf die praktischen Schwierigkeiten, die der Anwendung eines Korrespondenzprinzips im Wege stünden.

Aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache „Unitel“ folge kein Verlust der Steuerbefreiung wegen betrügerischer Handlungen in einem Drittstaat, sondern lediglich eine Prüfung, ob sich aus Handlungen in einem Drittstaat eine Schädigung des Steueraufkommens in der EU ergebe (z. B. wenn die Handlungen betrügerisch auf einen Vorsteuerabzug in der Union abzielten). Aus der Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer in einem Drittstaat folge kein Nachteil für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Die Zollunion mit der Türkei ändere daran nichts, im Übrigen stehe es dem Finanzamt frei, den zuständigen türkischen Behörden auf der Grundlage der hierfür einschlägigen gesetzlichen Regelungen alle Informationen zu übermitteln, die dort für die Abgabenerhebung erforderlich sind.

---

### Hinweis

---

Der BFH weist vorsorglich darauf hin, dass in Deutschland selbst eine vorsätzlich oder leichtfertig für eine Ausfuhrlieferung unterfakturiert ausgestellte Rechnung unter Umständen zu einer Steuergefährdung nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führen und entsprechend zu ahnden sein könne – worüber hier freilich nicht zu entscheiden war. Damit ließen sich Wettbewerbsvorteile zum Nachteil von gesetzeskonform handelnden Konkurrenten verhindern.

Mit seinem Urteil setzt sich der BFH in Widerspruch zum öVwGH. Dieser hatte mit Entscheidung vom 18. Dezember 2019 für eine Ausfuhrlieferung nach Nigeria wegen einer Ausfuhranzeige, die „einen auf Wunsch des Käufers zwecks Reduzierung der afrikanischen Einfuhrabgaben bewusst herabgesetzten Kaufbetrag“ aufwies, die Steuerbefreiung abgelehnt. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich der EuGH noch explizit zu dieser Frage äußert, um die einheitliche Anwendung des Unionsrechts durch die nationalen Gerichte sicherzustellen.

## Versagung des Vorsteuerabzugs bei fehlendem Nachweis eines Steuerbetrugs

Das Wissen oder Wissenmüssen um einen Steuerbetrug in der Leistungskette setzt voraus, dass ein Steuerbetrug überhaupt nachgewiesen ist – und der Gutgläubensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, dass der Unternehmer bestimmten Sorgfaltspflichten nachgekommen ist, zu denen eine Prüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) des Abnehmers nicht lediglich bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen gehört.

---

**Fundstelle**

BFH XI R 38/18, Urteil vom  
11. März 2020

---

Die Klägerin handelte mit Getränken. In drei vom Bundesfinanzhof (BFH) behandelten Sachverhaltskomplexen wurde ihr der Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen verweigert, weil sie mit ihren Umsätzen mutmaßlich in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen war, beziehungsweise weil die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes für die Steuerbefreiung nicht vorgelegen haben sollten.

Der erste Sachverhaltskomplex betraf die Bestellung größerer Mengen von Getränken, die die Klägerin von der R-GmbH bezog und an eine Kundin weiterverkaufte, welche die Waren aber an die R-GmbH zurückverkaufte. Wie sich herausstellte, war die Klägerin in eine Umsatzsteuerkarussellkette eingebunden, das Finanzamt versagte insoweit den Vorsteuerabzug.

Der zweite Sachverhaltskomplex betraf Lieferungen von einer P-GmbH, die unversteuerte Waren von Dritten bezog, darüber Scheinrechnungen erhielt und die Waren an Dritte – wie die Klägerin – weiterverkaufte. Einige dieser Lieferungen der P-GmbH an die Klägerin erfolgten über eine zwischengeschaltete B-GmbH, die von derselben natürlichen Person (G) beherrscht wurde wie die P-GmbH. Später wurde G wegen Steuerhinterziehung verurteilt, jedoch nicht aus dem Grund, dass Umsätze gegenüber der Klägerin oder der B-GmbH nicht der Besteuerung unterworfen worden waren. Hier wurde der Vorsteuerabzug, unter anderem aus den Rechnungen der B-GmbH, nicht gewährt, weil diese entweder keine Waren geliefert habe oder keine Verfügungsmacht darüber gehabt haben sollte.

Der dritte Sachverhaltskomplex betraf eine luxemburgische Gesellschaft, J-Sarl, die sich bei der Klägerin am 14. Juni 2010 als neue Kundin einführte und eine USt-ID vorlegte. Zwei Tage später bestätigte das Bundeszentralamt für Steuern, dass die Nummer gültig sei. Am 6. Juli 2010 bestellte die J-Sarl Getränke bei der Klägerin, die die J-Sarl zwei Tage später abholen ließ. Allerdings wurden die Waren entgegen der Angaben der J-Sarl nicht nach Luxemburg transportiert – die Getränke verblieben im Inland und wurden dort verkauft. Nachdem sich nunmehr auch herausstellte, dass die USt-ID der J-Sarl seit dem 24. Juni 2020 nicht mehr gültig und die Gesellschaft unter der luxemburgischen Anschrift nicht auffindbar war, wurden die „innergemeinschaftlichen“ Lieferungen der Klägerin steuerpflichtig gestellt.

Der BFH war der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug in den beiden ersten Sachverhaltskomplexen zu Unrecht verweigert worden war. Wenn die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt seien, könne der Vorsteuerabzug nur versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststehe, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Das sei auch dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Allerdings waren die Voraussetzungen für die Anwendung der Betrugsrechtsprechung in keinem der beiden Fälle nachgewiesen worden.

Im ersten Sachverhaltskomplex hatte die Klägerin nach Meinung des BFH jeweils Verfügungsmacht an der Ware erhalten: Die Warenbewegung im Kreis stehe dem nicht entgegen, außerdem habe kein Scheingeschäft vorgelegen. Hier hatte das erstinstanzliche Finanzgericht (FG) – für den BFH bindend – den Sachverhalt dahin gewürdigt, dass keine Anhaltspunkte für ein Wissen oder Nichtwissen der Klägerin von der Einbeziehung ihrer Leistungsbezüge in eine Steuerhinterziehung vorlagen. Davon abgesehen hatte das FG keine Steuerhinterziehung durch die R-GmbH oder überhaupt Anhaltspunkte für den Ausfall von Steuerforderungen festgestellt. Hat – so der BFH – das Finanzamt schon nicht dargetan, dass ein Steuerbetrug begangen worden ist, komme eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH nicht in Betracht.

Auf den zweiten Sachverhaltskomplex traf sinngemäß dasselbe zu: Auch hier lag kein Scheingeschäft vor; selbst ein Strohmannesgeschäft sei umsatzsteuerlich grundsätzlich wirksam, es sei denn, dass es nur zum Schein abgeschlossen werde, wenn also Strohmänn und Leistungsempfänger davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann eintreten sollen. Für ein solches Scheingeschäft bestanden aber – so das FG – keine Anhaltspunkte, die streitgegenständlichen Geschäfte seien in üblicher Weise mit der B-GmbH abgewickelt worden. Das bloße Vorliegen einer Kette von Umsätzen und die bloße Vermutung des Finanzamts, dass die Klägerin die Verfügungsmacht über die Ware tatsächlich nicht von der B-GmbH, sondern von der P-GmbH erhalten habe, was das FG indes nicht festgestellt hatte, rechtfertigte nicht die Schlussfolgerung, dass deshalb kein Umsatz zwischen der B-GmbH und der Klägerin bewirkt worden sei. Auch hier lagen zudem keine Anhaltspunkte für ein Wissen oder Wissenmüssen der Klägerin von einer Einbeziehung ihres Erwerbs in eine Mehrwertsteuerhinterziehung vor.

Allerdings unterlag die Klägerin im Hinblick auf die Vorgänge des dritten Sachverhaltskomplexes. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen waren nicht erfüllt, denn die streitigen Getränkelieferungen an die J-Sarl waren nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, sondern vielmehr an Abnehmer im Inland geliefert worden. Der Gutglaubensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG kam nicht infrage: Dieser setze voraus, dass die Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des

Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Zu dieser Sorgfaltspflicht gehörten aber auch die Nachweispflichten, die wiederum die Aufzeichnung einer im Lieferzeitpunkt gültigen USt-ID umfassten. Nach der (vom BFH unbeanstandeten) Meinung des FG hatte für die Klägerin im Streitfall Anlass bestanden, unmittelbar vor Ausführung der ersten Lieferung und darüber hinaus erneut in regelmäßigen Abständen Anfragen nach § 18e UStG zu stellen. Die Klägerin sei dieser Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen, da sie lediglich einmalig bei Anbahnung der Geschäftsbeziehung eine qualifizierte Abfrage vorgenommen hatte. Anhaltspunkte für eine rückwirkende Löschung der Nummer durch die luxemburgischen Behörden lagen nicht vor. Darauf, dass die von der Klägerin eingereichten Zusammenfassenden Meldungen von den Finanzbehörden zunächst nicht beanstandet worden waren, konnte die Klägerin sich nicht berufen.

---

### Hinweis

---

Das Urteil hält zwei Lehren bereit. Erstens genügt es für Maßnahmen nach der EuGH-Betrugsrechtsprechung (vgl. nunmehr § 25f UStG) nicht, dass das Finanzamt lediglich verdächtige Abläufe feststellt, wie etwa Warenbewegungen im Kreis oder die Zwischenschaltung einer Gesellschaft durch eine später wegen Steuerhinterziehung verurteilte Person. Vielmehr ist ein Steuerbetrug nachzuweisen – solange das nicht erfolgt ist, ist aus logischen Gründen auch kein Wissen oder Wissenmüssen von diesem Steuerbetrug nachgewiesen. Im zweiten Fall, in dem angeblich in umsatzsteuerlich unbeachtlicher Weise ein Strohhalm aufgetreten sein sollte, reichten bloße Vermutungen nicht aus. Es kann im Einzelfall daher vielversprechend sein, dem Vorwurf des Wissens oder Wissenmüssens von einem Steuerbetrug dadurch zu begegnen, den Nachweis eines Steuerbetrugs oder eines anderen schädlichen Sachverhalts an sich in Zweifel zu ziehen.

Die zweite Lehre liegt darin, wie wichtig es ist, nicht nur bei Geschäftsanbahnung, sondern unmittelbar vor der ersten Lieferung und auch danach in regelmäßigen Abständen die vom Kunden vorgelegte USt-ID in geeigneter Weise und in geeignetem Umfang auf Gültigkeit zu überprüfen.



## Zur Leistungsbeschreibung auf der Rechnung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich zur Leistungsbeschreibung auf Rechnungen und damit zugleich zu der Frage geäußert, unter welchen Bedingungen eine rückwirkende Korrektur möglich ist. Er erweckt dabei den Eindruck, dass er die Anforderungen an den Vorsteuerabzug nicht zu weit aufweichen und vorpreschende Finanzgerichte wieder einfangen möchte.

---

### Fundstellen

BFH V R 48/17, Urteil vom 12. März 2020; V R 14/18, Urteil vom 15. Oktober 2019; EuGH C-664/16 „Vădan“, Urteil vom 21. November 2018; C-516/14 „Barlis 06“, Urteil vom 15. September 2016; BMF-Schreiben vom 18. September 2020

---

Die Klägerin war als Unternehmerin in den elektronischen Vertrieb von Software eingebunden, indem sie Onlineshops für verschiedene Softwarehersteller betrieb, deren Software sie offenbar im eigenen Namen verkaufte. Sie erwarb im Jahr 2005 Software von einem Verlag, über die sie mit Gutschrift (Credit Note) abrechnete. Abgesehen davon, dass die Gutschrift nicht die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) des Verlags aufwies, war als Abrechnungsgegenstand lediglich „Transfer Sum November 2005“ angegeben. Die Rechnung wurde zusammen mit einem Accounting Report versandt, in dem unter „Sales Products“ (Produktverkäufe) die Nettoumsätze aus den verkauften Softwareprodukten in einer Summe zusammengefasst dargestellt waren. Die Klägerin übermittelte die Gutschrift und den Accounting Report an den Verlag per E-Mail ohne (damals umsatzsteuerlich erforderliche) elektronische Signatur. Die ausgewiesene Umsatzsteuer zum damaligen Regelsteuersatz zog die Klägerin als Vorsteuer ab. Nach einer betriebsinternen Prüfung im Jahr 2011 übermittelte die Klägerin die Gutschrift erneut, und zwar in Papierform mit einem Beiblatt, aus dem die Steuernummer des Verlags sowie eine Auflistung der von dem Verlag erworbenen Software zu ersehen waren.



Der sich anschließende Rechtsstreit drehte sich darum, ob die Rechnungsberichtigung des Jahres 2011 auf die Rechnungsausstellung 2005 zurückwirkte. Das erstinstanzliche Finanzgericht hatte das bejaht – sowohl die fehlende Steuernummer als auch die ungenaue Leistungsbeschreibung seien rückwirkend berichtigt worden, sodass nunmehr mit der Gutschrift eine vollständige Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne vorlag, die den Vorsteuerabzug erlaubte. Auch die Übermittlung der Rechnung ohne elektronische Signatur stand nach Meinung des Finanzgerichts nicht entgegen. Die Leistungsbeschreibung sei unter Berücksichtigung des Accounting Report und des dem Finanzamt bekannten Umstands, dass die Klägerin den Onlineshop des Verlags betrieb, nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend, dass sie fehlenden Angaben gleichstünden.

Der BFH teilte diese Meinung nicht. In seiner Begründung beschränkte er sich auf die Darlegung des Umstands, dass seiner Auffassung nach die Leistungsbeschreibung auf der Gutschrift nicht hinreichend bestimmt war, um überhaupt von einer Rechnung sprechen zu können. Ein Dokument sei eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalte. An einer Leistungsbeschreibung fehle es jedoch, wenn die Angaben in hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend seien. So verhalte es sich, wenn sich – wie hier – aus der Abrechnung keinerlei Anhaltspunkte für die Art des gelieferten Gegenstands oder der sonstigen Leistung ergäben.

Dem BFH zufolge sagt der Umstand, dass die Klägerin (wie auch dem Finanzamt bekannt war) den Onlineshop des Verlags betrieben habe, nur etwas über die Tätigkeit der Klägerin, nicht aber über diejenige des Verlags aus – über die aber in der Gutschrift abgerechnet wurde. Davon abgesehen biete dieser Umstand erst recht keinen Anhaltspunkt für die Menge bzw. den Umfang der vom Verlag gegenüber der Klägerin getätigten Umsätze. Die Wortfolge „Transfer Sum November 2005“ sei derart unbestimmt, dass sie einer fehlenden Angabe gleichstehe: Daraus ergebe sich lediglich, dass für den genannten Monat eine Zahlung geleistet werde. Nicht viel anderes gelte für die Angabe „Sales Products“ in dem der Gutschrift beigelegten Accounting Report. Der verwendete Begriff „Products“ sei derart allgemein, dass ihm nicht einmal entnommen werden könne, ob es sich um körperliche Gegenstände oder nicht verkörperte Werke gehandelt habe. Ebenso wenig ließen sich die abgerechneten Umsätze im Wege des Umkehrschlusses aus den weiteren Positionen des Accounting Report ableiten. Weitere dem Finanzamt bekannte Einzelheiten waren ebenso wenig behilflich: Die Bezeichnung „Verlag“ war dem BFH zu unbestimmt, weil ein Verlag vom Gesellschaftsspiel bis zur Werbeleistung so unterschiedliche Leistungen erbringen könne, dass diese Bezeichnung nicht darauf schließen lasse, ob Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht würden.

---

## Hinweis

---

Der BFH scheint in Sorge zu sein, dass das Erfordernis einer berichtigungsfähigen Rechnung ins Hintertreffen gerät – sei es dadurch, dass seiner Auffassung nach zu geringe Anforderungen an eine solche Rechnung gestellt werden, sei es, dass die Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug überhaupt an Bedeutung verliert: Nicht zum ersten Mal (vgl. sein Urteil in der Rechtssache V R 14/18) deutet der BFH das Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) „Vădan“ dahin, dass diese Entscheidung die Bedeutung einer Rechnung oder anderer Abrechnungsunterlagen für das Recht auf Vorsteuerabzug bestätige. Das erscheint nicht plausibel, weil der EuGH den Besitz einer Rechnung in diesem Urteil als „formelle Voraussetzung“ bezeichnet – also als Voraussetzung, von der nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Vorsteuerabzug nicht abhängig gemacht werden darf, wenn die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug unzweifelhaft vorliegen.

Der BFH bezieht die „dem Finanzamt bekannten Umstände“ nur auf den Kenntnisstand der Behörde des Jahres 2005. Die im Jahr 2011 erstellte Zusammenstellung der einzelnen Leistungen wird im Urteil nicht in Betracht gezogen. Der BFH sieht also die Übermittlung zusätzlicher Informationen im Sinne von „Barlis 06“ nicht als schlichte Aufklärung des Sachverhalts, sondern als Korrektur einer Rechnung an, die wiederum am Umstand scheiterte, dass die ursprüngliche Gutschrift nicht berichtigungsfähig war.

Aus dem vom BFH mehrfach erwähnten Umstand, dass sich nicht einmal feststellen ließ, ob der Verlag der Klägerin eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht hatte, sollte nicht der Schluss gezogen werden, dass ein Abrechnungspapier, aus dem zumindest dies hervorgeht, als „Rechnung“ gelten darf. Denn der BFH führt im Urteil besonders aus, dass das Finanzamt selbst dann nicht über alle nötigen Informationen verfügt hätte, um zu prüfen, inwieweit der als Vorsteuer geltend gemachte Betrag gesetzlich geschuldet war, wenn es ihm bekannt gewesen wäre, dass der Verlag ein Softwarehersteller war. In einem solchen Fall hätte eventuell eine Steuerermäßigung für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, infrage kommen können.

Inzwischen hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu diesem Urteil – wie auch zu weiterer Rechtsprechung des EuGH und BFH – in einem Schreiben geäußert. Über dieses Schreiben werden wir Sie in Kürze in einer weiteren Ausgabe unseres Newsflashes „Umsatzsteuer aktuell“ informieren.

# Service

## Ihre Ansprechpartner

---

### Berlin

---

**Götz Neuhahn**

Tel.: +49 30 2636-5445  
goetz.neuhahn@pwc.com

**Nicole Stumm**

Tel.: +49 30 2636-3733  
nicole.stumm@pwc.com

---

### Düsseldorf / Köln / Essen

---

**Alexandra Hartenfels**

Tel.: +49 211 981-2598  
alexandra.hartenfels@pwc.com

**Sounia Kombert**

Tel.: +49 221 2084-384  
sounia.kombert@pwc.com

**David Koisiak**

Tel.: +49 221 2084-270  
david.koisiak@pwc.com

---

### Frankfurt am Main / Mannheim

---

**Frank Gehring**

Tel.: +49 69 9585-2771  
frank.gehring@pwc.com

**Gerald Hammerschmidt**

Tel.: +49 69 9585-5290  
gerald.hammerschmidt@pwc.com

**Robert Clemens Prätzler**

Tel.: +49 69 9585-6712  
robert.clemens.pratzler@pwc.com

---

### Hamburg / Hannover

---

**Markus Hüllmann**

Tel.: +49 40 6378-8858  
markus.huellmann@pwc.com

---

### München / Nürnberg

---

**Sandra Zölch**

Tel.: +49 89 5790-6840  
sandra.zoelch@pwc.com

---

### Stuttgart

---

**Jens Müller-Lee**

Tel.: +49 711 25034-1101  
jens.mueller-lee@pwc.com

---

### ITX ERP and Data Analytics

---

**Roberta Grottini**

Tel.: +49 30 2636-5399  
roberta.grottini@pwc.com

---

### Financial Services

---

**Imke Murchner**

Tel.: +49 89 5790-6779  
imke.murchner@pwc.com

---

### ITX Deals

---

**Christian Schubert**

Tel.: +49 89 5790-6726  
christian.schubert@pwc.com

---

### ITX Business Recovery Services

---

**Maria Milanovic**

Tel.: +49 89 5790-5979  
maria.milanovic@pwc.com

## Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer-News* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: [SUBSCRIBE\\_Indirect\\_Tax\\_Information@de.pwc.com](mailto:SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com).

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer-News* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an: [UNSUBSCRIBE\\_Indirect\\_Tax\\_Information@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© September 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)