

Versagung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen beim „bösgläubigen“ Lieferanten oder Absender – es bleibt unklar!

Prof. Dr. *Thomas Zacher*, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

I. Versagung der materiellen Umsatzsteuerbefreiung des „bösgläubigen“ Lieferers

1. Das Phänomen der Praxis

Gemäß § 4 Nr. 1 UStG i.V.m. § 6a UStG ist der (deutsche) Lieferer berechtigt, innergemeinschaftliche Lieferungen als steuerbefreit zu behandeln. Dies bedeutet, daß er – soweit er seinerseits umsatzsteuerpflichtige Vorleistungen bezogen hat und die sonstigen allgemeinen Voraussetzungen vorliegen – im Hinblick auf diese Lieferungen zwar selber den Vorsteuerabzug geltend machen kann, dem Erwerber im europäischen Ausland jedoch die Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen muß. Vielmehr hat dieser gegenüber seinem nationalen Fiskus die entsprechende Mehrwertsteuer zu entrichten und kann sie – wird die Lieferungskette dann im Ausland fortgesetzt – seinerseits wieder als Vorsteuer im Hinblick auf seine diesbezüglichen Ausgangsumsätze abziehen.

§ 6a UStG stellt noch einige weitere objektive Voraussetzungen an den Abnehmer und die – tatsächliche – Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet auf sowie an die entsprechenden Nachweispflichten des Unternehmers, insbesondere die sog. Gelangensbestätigungen entsprechend der Rechtsverordnung des BMF nach § 6a Abs. 3 UStG. Diese objektiven Anforderungen und ihr Nachweis über den Weg und den Empfänger im Ausland sollen hier nicht weiter vertieft werden, auch wenn sie im Einzelfall im Rahmen von Besteuerungsverfahren und Betriebsprüfungen durchaus aufgegriffen werden und mißbräuchliche oder gar vorgetäuschte Beförderungen bzw. Versendungen ins Ausland bisweilen auch Grundlage von Steuerstrafverfahren sind.

Wohl noch häufiger als diese Fälle sind in der Praxis Fallgestaltungen, in denen die Ware unzweifelhaft zwar jedenfalls in „ein“ europäisches Ausland gelangt und der Abnehmer Unternehmereigenschaft¹ besitzt, so daß – bildlich gesprochen – bis „über die Grenze“ umsatzsteuerlich alles in Ordnung ist. Erst danach kommt es jedoch im Empfängerland zu mehrwertsteuerlich fragwürdigen Folgen. Der nominelle Empfänger ist nicht der tatsächliche Empfänger, der dortige Empfänger entrichtet die Umsatzsteuer tat-

sächlich nicht, er „verschwindet“ nach kurzer Existenz am Markt, um dann unter neuer Firma, aber mit alter „Mannschaft“ in manchmal schneller Folge wieder aufzuerstehen; er kalkuliert Preise gegenüber seinen Abnehmern, die unter Einbeziehung seiner Mehrwertsteuer-Belastung objektiv und nach seinen Einstandspreisen kaum auskömmlich sein können und/oder es passieren andere Merkwürdigkeiten.

Manchmal gifelt dies auch in dem oftmals zitierten und dem Ausdruck nach griffigen „Umsatzsteuer-Karussell“, bei dem die Ware dann schließlich wieder im Inland erscheint, aber aufgrund wundersamer Fügung zu einem niedrigeren Preis, weil unterwegs mindestens einmal die Mehrwertsteuer „verloren gegangen“ ist. Dies manchmal in Verbindung mit der schon eingangs angesprochenen fehlenden Warenbewegung überhaupt, so daß es auch schon auf deutscher Seite bei Aufdeckung entsprechender Vorgänge an einem objektiven Tatbestandsmerkmal der innergemeinschaftlichen Lieferung mangelt. Auch wenn immer wieder spektakuläre Einzelfälle reiner Scheinbewegungen oder von vornherein geplanter Umsatzsteuer-Karussells bekannt werden, so ist doch in der Praxis die Zahl der Fälle weit häufiger, in denen bei einer länderbezogenen Betrachtung eigentlich auf der deutschen Seite der Umsatzsteuer noch alles in Ordnung ist, aber die systemkonsequente mehrwertsteuerliche Behandlung im europäischen Ausland von hellanthrazit bis tiefschwarz changiert. Auch und gerade deutsche Unternehmen als solche einer „Exportnation“ sind in solche Vorgänge häufig involviert. Je nach Branche, aber auch entsprechend der konkreten Verhältnisse im betreffenden Zielland werden sie daher auch mehr oder weniger häufig sog. SCAC-Anfragen² unterworfen, die von den Steuerbehörden des Ziellandes induziert sind. Dort sind allerdings Enthusiasmus und Erfolg bei der Bekämpfung der dort vermuteten oder eingetretenen Unregelmäßigkeiten sehr unterschiedlich ausgeprägt; manchmal

¹ Die Unternehmereigenschaft geht nicht allein deshalb verloren, weil der Beteiligte seiner Umsatzsteuerpflicht nicht nachkommt, vgl. etwa BFH, Urteil v. 26.11.2014 – XI R 37/2 n.w.N.

² Vgl. hierzu VO (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27.01.1992.

scheint sogar eine gewisse Neigung zu bestehen, die mühsame dortige Ermittlungsarbeit durch unterstützende Aufklärung durch die deutschen Finanzbehörden bei den deutschen Lieferanten bzw. Versendern zu unterstützen, zumal auch hier Deutschland der Ruf einer gewissen „Gründlichkeit“ voraussetzt. Nicht immer stößt dies auf ungeteilte Gegenliebe beim BZSt, den allgemeinen deutschen Finanzbehörden und insbesondere der oftmals eingeschalteten Steuerfahndung; der Anreiz einer Mithilfe kann aber jedenfalls dann steigen, wenn hierdurch auch ein deutsches Umsatzsteuermehraufkommen generiert werden könnte.

2. „Bösgläubigkeit“ und materielles Steuerrecht

Der EuGH hat dem europäischen System der Mehrwertsteuer attestiert, daß es betrugsanfällig ist. Er hat sich auf der Grundlage dieses Befundes mit der Entwicklung seiner sog. Mißbrauchs-Rechtsprechung dabei sehr weit weg vom einfachen und (prinzipiell) leicht zu handhabenden System der Mehrwertsteuer entfernt, um Mißständen oder gar betrügerischen Machenschaften in der Praxis wirksam entgegenzutreten zu können. So wurde spätestens in 2012 durch eine EuGH-Entscheidung³ die Abkehr von einem rein objektiv orientierten materiellen Mehrwertsteuer-System hin zu der Einbeziehung subjektiver Elemente eingeläutet. Der nachvollziehbare Grundsatz, daß sich auf den Schutz des grundsätzlich an objektiven Maßstäben orientierten Mehrwertsteuersystems derjenige nicht berufen können soll, welcher es bewußt untergräbt bzw. im kollusiven Zusammenwirken mit seinen (ausländischen) Vertragspartnern mißbraucht, ist an sich sicher nachzuvollziehen. Er hat aber inzwischen ein gewisses Eigenleben entwickelt. So wurde vom EuGH die Anwendung des Mißbrauchsgedankens vom (direkten) Vorsatz auch auf die Fälle des „hätten wissen müssen“ ausgeweitet.⁴ Damit wurde durch den EuGH – mit Geltungsanspruch für alle Mitgliedstaaten – eine Rechtsauslegung eingeleitet und verfestigt, welche aber unbeschadet der weiteren, oben bereits angesprochenen Tatbestandsvoraussetzungen hinsichtlich der Umsetzung eines derart induzierten Steuerentstehungstatbestandes im nationalen Recht auf der subjektiven Seite mindestens zwei Problemfelder schafft. Zum einen ist dies die Anknüpfung an ein Wissen bzw. Wissen-Müssen des „Unternehmens“, was eigentlich hinreichend präziser Zurechnungsnormen bedürfte. Unproblematisch war dies zwar in den meisten bisher konkret entschiedenen Fällen, die (überwiegend auch vor steuerstrafrechtlichem Hintergrund) auf der Grundlage eines Ermittlungsergebnisses aufbauten, bei der eine Kenntnis auf der obersten Stufe der organschaftlich berufenen Vertreter, oftmals Gesellschafter-Geschäftsführer, zu unterstellen war. Neben der Frage der notwendigen Qualifikationen der „Anknüpfungspersonen“ für ein Wissen oder Wissen-Müssen des Unternehmens – die bei größeren Unternehmen als problematisch auf der Hand liegt – blieb und bleibt nach wie vor aus nationaler Sicht unklar, welche

Qualität ggf. das „Wissen-Müssen“ im Sinne der deutschen Rechtsdogmatik haben soll: Bedeutet dies einen mindestens bedingten Vorsatz, kommt auch grobe Fahrlässigkeit in Betracht oder reicht gar einfache Fahrlässigkeit aus? Können dabei etwa Anleihen an die (deutsche) Rechtsprechung zu § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB gemacht werden, welche ja ebenfalls versucht, außerhalb einer unmittelbar gegenüber Dritten gerichteten Verletzungshandlung Maßstäbe für das zu entwickeln, was (auch) im eigenen Interesse als hinreichende Sorgfalt billigerweise gefordert werden kann?

3. Adaption durch die deutsche Rechtsprechung

Trotz oder vielleicht gerade wegen des Umstandes, daß zu Beginn der oben dargestellten Rechtsprechungsentwicklung § 370 Abs. 6 AO in der seinerzeit geltenden Fassung die gegenseitige Strafverfolgung wegen Hinterziehung ausländischer Mehrwertsteuer nicht erlaubte, war die deutsche Rechtsprechung gleichsam „darauf angewiesen“, zur Bekämpfung derartiger Umstände an eine Verkürzung der deutschen Umsatzsteuer anzuknüpfen. Gerade auch in den eingangs angesprochenen Fällen, in denen „eigentlich“ jedenfalls auf deutscher Seite umsatzsteuerlich noch alles in Ordnung war, bediente sie sich sehr rasch der dargestellten EuGH-Rechtsprechung, die somit auch einen Umsatzsteueranspruch auf nationaler Ebene bei Bejahung der subjektiven Voraussetzungen eröffnete. Dies sowohl in der Rechtsprechung des BGH in Strafsachen⁵ wie auch im Rahmen der Rechtsprechung des BFH.⁶ Allerdings scheint dabei die Sichtweise des BFH zur Entstehung des materiellen Steueranspruches tendenziell ja enger als die der Strafgerichte, da dort deutlich akzentuierter auf die Notwendigkeit eines mindestens bedingten Vorsatzes abgestellt wird⁷ und auch im Hinblick auf das Funktionieren und die Praktikabilität des europäischen Mehrwertsteuer-Systems hervorgehoben wird, daß dem deutschen Unternehmer keine unzumutbaren Prüfungs- und Überwachungspflichten aufgebürdet werden dürfen, um zur Bejahung dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals zu gelangen.

Eine in diesem Zusammenhang sehr interessante Entscheidung vermittelt auch der Blick in eine Entscheidung eines europäischen Nachbarlandes, in dem es um die nämliche Problematik ging.⁸ Auch im dortigen Fall spielten typische tatsächliche Umstände eine Rolle. Während in

3 Beschluß vom 07.12.2010 – C 285/09.

4 Urteil vom 06.09.2012 – C 273/11 und Urteil vom 09.10.2014 – C 492/13 sowie verbundenen Sache mit Urteil vom 18.12.2014 – C 131/163/164-13.

5 Eingeläutet schon durch die Beschlüsse vom 20.11.2008 – 1 StR 354/08 und vom 19.02.2009 – 1 StR 633/08.

6 Vgl. Urteil v. 21.05.2014 – V R 34/13.

7 Vgl. das vorstehend genannte Urteil.

8 Vgl. Gericht Noord-Holland, Urteil v. 30.06.2017 – AWB-13-1480.

den Empfängerländern eingetretene Umsatzsteuerverkürzungen nicht grundsätzlich streitig waren bzw. zu Lasten des niederländischen Steuerpflichtigen unterstellt wurden (obwohl auch insoweit das Gericht zu Recht betonte, daß auch der Nachweis dieser Steuerverkürzungen im Zweifelsfall der nationalen Steuerbehörde obläge, welche den Steuerschuldner im Inland in Anspruch nähme), lag der Fokus auf dem „Wissen-Müssen“ dieser Umstände, welches die niederländischen Finanzverwaltung aus bestimmten Indizien oder „Erfahrungssätzen“ schloß. Hier zeigte sich das niederländische Gericht bei ausführlicher Auseinandersetzung mit einzelnen Aspekten – dazu noch nachfolgend – sehr zurückhaltend und verneinte letztlich einen entsprechenden Steueranspruch, weil es trotz allem den Nachweis der subjektiven Elemente beim Steuerpflichtigen für zu pauschal und damit nicht gelungen ansah.

4. § 25f UStG neu – das Problem geht weiter

§ 25f UStG in der Fassung des Referentenentwurfs vom 08.05.2019 versucht nun, diese bisherige Rechtspraxis auf deutscher Ebene von der konstruktiv durchaus zweifelhaften Ebene der Begründung eines nationalen Steueranspruchs nur unter Anwendung einer EuGH-Rechtsprechung wieder auf eine unmittelbar anwendbare Grundlage im deutschen Umsatzsteuerrecht zu stellen. Dieser Ansatz ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings werden dabei aufgrund der sehr stark am Wortlaut der Rechtsprechung des EuGH orientierten Umsetzung die oben angesprochenen Probleme nicht gelöst, sondern perpetuiert. Auch dort wird wiederum an ein nicht – für diese Zwecke – näher definiertes Wissen des „Unternehmers“ angeknüpft, sowie an das alternative Wissen oder „hätte wissen müssen“ als hinreichende subjektive Voraussetzung bei diesem Punkt. Dementsprechend ist der Entwurf insoweit auch bereits als „untauglicher Versuch“ bezeichnet worden, weil dort die praktischen Probleme und auch die grundsätzlich bestehenden Bestimmtheitsbedenken nicht gelöst worden seien.⁹ Nun ist zwar einzuräumen, daß der Begriff des Unternehmers an sich ein durchaus klassischer Begriff des Umsatzsteuerrechts ist, der auch in langjähriger Spruchpraxis hinreichende Konturen gefunden haben mag. Wird er jedoch im Kontext einer subjektiven Zurechnung kognitiver oder gerade voluntativer Elemente verwandt, versagt die bisherige Rechtsprechung, jedenfalls im Sinne eines ebenso schlüssigen wie hinreichend ausdifferenzierten Systems zu der diesbezüglichen Feststellung.

II. Annäherung an praxistaugliche Kriterien

1. Wer repräsentiert das „Unternehmer-Wissen“?

Versucht man sich dieser Frage zu nähern, kann man von zwei äußeren Polen ausgehen, bei denen die Beantwortung sicher relativ leicht fällt und konsensfähig sein dürfte. Ist –

wie bei den meisten in der Praxis bisher entschiedenen Fällen – eine Zurechnung auf der „obersten“ Ebene der Organe unzweifelhaft vorzunehmen, erscheint die Frage nicht weiter problematisch. Ist umgekehrt etwa eine Konstellation anzunehmen, in dem etwa ein nachgeordneter Mitarbeiter aufgrund persönlichen oder privaten „Sonderwissens“ entsprechende Umstände im Ausland durchaus kennen könnte (etwa durch familiäre Beziehungen, den privaten Freundeskreis oder die berühmten „Stammtischgespräche“), wird dies allein noch nicht zu einem Wissen oder Wissen-Müssen des Unternehmens an sich führen. Der Pförtner eines Großunternehmens ist nicht dessen Wissensvertreter.

Problematisch ist der Bereich zwischen diesen beiden Polen. Hier können aus deutscher nationaler Sicht ggf. Anleihen bei der Auslegung im Rahmen von § 166 BGB gemacht werden. Wer mit Wissen und Wollen des Unternehmens maßgeblich an der Anbahnung bzw. Durchführung entsprechender Auslandsgeschäfte beteiligt ist und dabei eine entsprechende Entscheidungskompetenz hat, wird insoweit auch grundsätzlich „dem Unternehmen“ zugerechnet werden müssen. Dabei dürfte es nicht allein auf die formale Bezeichnung oder Rechtsstellung im Außenverhältnis ankommen (nach deutschem Verständnis etwa Prokura, Handlungsvollmacht oder Funktionsbezeichnungen wie Bereichsleiter Auslandsgeschäft oder Sales-Manager), sondern auf die tatsächliche Ausübung solcher Funktionen. Damit können – wobei natürlich im Einzelfall durchaus Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen – diejenigen Mitarbeiter ausgeschieden werden, die an entsprechenden Vorgängen zwar durchaus beteiligt sind, aber eben nur technische oder ausführende Funktionen wahrnehmen. Ein Grenzfall dürften dabei auch Mitarbeiter sein, die etwa im Rahmen eines Compliance-Systems oder der allgemeinen Nachkontrolle derartiger Geschäftsvorfälle zwar nicht mit deren operativer Anbahnung durch Durchführung betraut sind, aber bestimmungsgemäß zur Nachkontrolle und ggf. dem Reporting von Auffälligkeiten eingesetzt werden. Hier ist es denkbar, jedenfalls ab dem Zeitpunkt, ab dem systemgemäß solche Auffälligkeiten hätten erkannt und ggf. moniert werden müssen, ein solches Wissen dem Unternehmen auch dann zuzurechnen, wenn es der betreffende Mitarbeiter aus Nachlässigkeit oder aus anderen Gründen nicht weiterleitet oder hiervor „die Augen verschließt“. Die in diesem Zusammenhang – und auch hier – oftmals empfohlene Einrichtung eines Compliance-Systems (auch) zur Vermeidung derartiger Risiken für das Unternehmen kann daher im Einzelfall auch durchaus eine Wissenszurechnung der entsprechend intern oder extern Beauftragten im Hinblick auf das Unternehmen nach sich ziehen. Der Umkehrschluß erscheint aber nach geltendem Recht nach wie vor nicht per se zulässig, auch wenn er zum Teil – insbeson-

⁹ Vgl. etwa Höink, DB vom 11.06.2019, S. M4-M5.

dere auch von der Finanzverwaltung – gerne gezogen wird: Allein aus der fehlenden Einrichtung eines – nicht ohnehin gesetzliche Vorschriften erfüllenden – Compliance-Systems kann nicht per se auf ein Wissen-Müssen des Unternehmens mit dem Argument geschlossen werden, daß im Falle der Einrichtung eines solchen Systems entsprechende Problemfälle im Ausland hätten auffallen müssen. Anzumerken bleibt noch, daß unter Anwendung der vorstehenden Grundsätze auch die Wissenszurechnung externer Beteiligter in Betracht kommt, die nicht – im Sinne von Arbeitnehmern – dem Unternehmen oder konzernangehörigen Gesellschaften mit entsprechender Funktion angehören. Sowohl der selbstständige „freie Handelsvertreter“ als auch ein externer Compliance-Beauftragter können im Einzelfall, liegen die oben skizzierten Voraussetzungen vor, insoweit in Betracht kommen.

In diesem Zusammenhang ist schließlich noch eine denkbare – aber ebenso schwierige – Rückausnahme zu diskutieren. Liegt bei der betreffenden Person dem Grunde nach eine hinreichende „Qualifikation“, etwa in Anlehnung an § 166 BGB, vor, kann es Fälle geben, in denen bei ihr trotzdem „Sonderwissen“ außerhalb ihrer beruflichen Tätigkeit und/oder eine Pflichtverletzung im Hinblick auf das in Rede stehende deutsche Unternehmen vorliegen. Man denke z. B. an den Fall, daß ein Exportleiter von den ausländischen Kunden Zuwendungen erhält, damit er das Auslandsgeschäft nicht mit entsprechenden Nachfragen über den weiteren Weg „behindert“ oder er aufgrund früherer oder anderweitiger Tätigkeiten dort beteiligte Personen mit einem „schillernden Hintergrund“ persönlich kennt. Auch bei diesen Fragen sind ggf. Anleihen an der allgemeinen Dogmatik der Zurechnung in solchen Fällen hilfreich. Allein deshalb, weil der betreffende Mitarbeiter bei seiner Tätigkeit eine Pflichtverletzung begeht, kann die Zurechnungskette nicht als unterbrochen gelten. Besteht aber die Pflichtverletzung gerade darin, daß er sich dabei bewußt im Innenverhältnis gegen sein Unternehmen stellt bzw. diesem die entsprechenden Umstände (etwa aus eigenen Interessen) verheimlicht, dürfte eine Zurechnung ausscheiden. Dann bleibt allenfalls die Frage, ob im Einzelfall wiederum eine Kontrolle dieses Mitarbeiters oder der entsprechenden Geschäfte hätte stattfinden müssen und dabei diese Umstände in zumutbarer Weise hätten aufgedeckt werden können. Auch hier sollte aber Zurückhaltung bei der Unterstellung „hypothetischer Kausalverläufe“ zu Lasten des Unternehmens auch und gerade auf dem Boden der EuGH-Rechtsprechung und § 25f UStG neu Platz greifen.

2. Was bedeutet „Wissen müssen“?

Es wurde schon darauf hingewiesen, daß der aus der EuGH-Rechtsprechung übernommene Begriff des „hätte wissen müssen“ nicht unmittelbar in die deutsche Terminologie sowohl des materiellen Steuerrechts als auch des Steuerstrafrechts einzuordnen ist. Vielfach wird dieser Begriff so

verstanden, daß er mindestens im Sinne eines bedingten Vorsatzes zu verstehen oder – bei Beachtung des Bestimmtheitsgrundsatzes und der deutschen Dogmatik im Übrigen – auszufüllen sei.¹⁰ Diese Auffassung ist jedoch nicht unbedingt zwingend und wird auch nicht von allen Autoren geteilt. Sie erscheint aber jedenfalls deshalb aus praktischer Sicht schon deshalb geboten, weil – was auch der EuGH betont – es hier letztlich um eine Mißbrauchsbekämpfung und nicht eine Strafsteuer als solche geht. Auch geht es nicht an, letztlich dem nationalen Unternehmer – bei aller Betonung seiner Sorgfaltpflichten – eine umfassende Recherchepflicht ausländischer Verhältnisse aufzubürden, deren Erfüllung offensichtlich jedenfalls zum Teil schon den dortigen nationalen Behörden schwerfällt.

Da neben dieser grundsätzlichen Betrachtung im Regelfall der Grad der subjektiven Einstellung wiederum an objektiven Indizien gemessen wird, soweit nicht im Einzelfall etwa inkriminierender Schriftverkehr gefunden werden kann, der allerdings dann im Regelfall ohnehin direkten Vorsatz nachweist, lohnt es sich, abschließend einige Kriterien aufzuzählen, die in diesem Zusammenhang regelmäßig genannt werden. Hier ist insbesondere die ausführliche Auseinandersetzung des Gerichts Noord-Holland¹¹ neben der bekannten nationalen Rechtsprechung hilfreich.

Zunächst ist es nicht gängig, allein aus dem Handel mit einem bestimmten Land und/oder in einer bestimmten Branche, mag sie auch nach empirischen Feststellungen – wie valide sie immer sein mögen – besonders anfällig für derartige Steuerverkürzungen im Ausland sein, auf das Wissen-Müssen des deutschen Unternehmers zu schließen. Dies hieße letztlich, den Handel in solchen Branchen oder mit solchen Ländern, die auf einer imaginären „schwarzen Liste“ stehen, zur Vermeidung einer eigenen zusätzlichen Umsatzsteuerbelastung zu verbieten.

Weiterhin ist auch eine andere Zahlstelle für entsprechende Lieferungen als die Kontoverbindung des Abnehmers jedenfalls allein nicht ausreichend, um eine entsprechende Bösgläubigkeit zu begründen. Auch dies kommt im Wirtschaftsleben häufig vor und kann mannigfaltige Gründe haben, wenn nicht zusätzliche Indizien den Verdacht erhärten, daß diese abweichende Zahlstelle gerade Teil eines betrügerischen Systems zur Vermeidung der nationalen Umsatzsteuer im Zielland ist.

Das Vorstehende gilt entsprechend für das Auseinanderfallen des Leistungsempfängers im steuerrechtlichen Sinne und der tatsächlichen Lieferadresse. Auch hierfür können mannigfaltige – branchenübliche und durchaus im Übrigen nachvollziehbare – Gründe bestehen. Sogenannte Drop-Shipments werden z. B. deshalb vereinbart,

¹⁰ Vgl. vorstehend Höink und zumindest tendenziell auch der BFH, a.a.O., jeweils m.w.N.

¹¹ Vgl. oben. I. Ziff. 3. Fn. 9.

weil im Rahmen einer mehrstufigen Lieferkette im Ausland der ausländische Abnehmer des deutschen Lieferanten zulässigerweise zur Vermeidung von Kosten die Ablieferung direkt bei seinem Abnehmer (oder sogar dessen Abnehmer, etc.) wünscht. Noch „einfacher“ lassen sich die Fälle begründen, in denen selbstverständlich ein Firmensitz nicht auch zugleich das Lager des betreffenden Unternehmens sein muß oder die Lieferadresse einer anderen Konzerngesellschaft angehört. Schließlich ist es sogar – jedenfalls im umsatzsteuerlichen Sinne – unschädlich, wenn durch entsprechende Drop-Shippments möglicherweise Vertriebsvereinbarungen, Vertragshändler-Beziehungen oder Exklusivitätsvereinbarungen umgangen werden. Mögen diese per se wirksam oder wettbewerbswidrig sein, wird nur insoweit etwas „umgangen“, bedeutet dies nicht automatisch, daß damit auch ein Wissen-Müssen im Hinblick auf die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten vorliegt. Tatsächlich gibt es zahlreiche Fälle, in denen zur Vermeidung diesbezüglicher Diskussionen mit dem Hersteller/Generalimporteuer anderweitige Wege gesucht werden, bei denen aber umsatzsteuerlich – auch im Zielland – alles im Reinen bleibt.

Schließlich können auch virtuelle Firmenadressen – gerade auch nach der jüngsten Rechtsprechung hierzu – oder einzelne Umstände in der Person des Geschäftsführers des Ziel-Unternehmens (Alter, mehrfacher Wechsel in der Branche) alleine keine Bösgläubigkeit des Unternehmens begründen.

Natürlich kann umgekehrt im Einzelfall die Zusammenschau dieser und weiterer Umstände dazu führen, daß ein Wissen-Müssen zu bejahen ist. Sie sind damit keine „verbotenen Kriterien“, allein aber auch nicht hinreichend zur Bejahung der subjektiven Voraussetzungen eines (deutschen) Umsatzsteueranspruchs. Dies gilt ebenso, wie – leider – umgekehrt die Erfüllung der Prüfungspflichten entsprechend der bekannten Merkblätter der Finanzverwaltung hierzu alleine noch keine Sicherheit bieten. Ein (zu) oft gehörtes Gegenargument ist in der Praxis, daß natürlich gerade bei

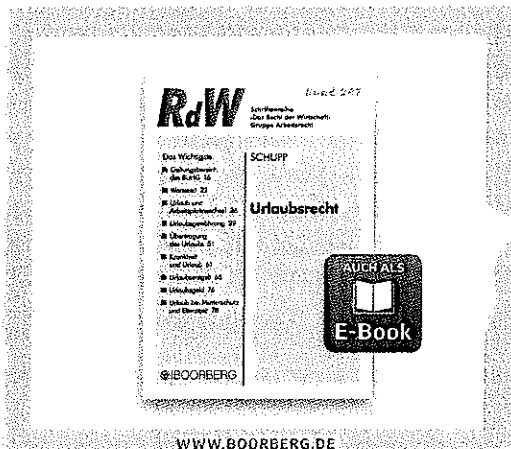
einem besonders „perfiden“ System alle diese Anforderungen formal zumindest für einen gewissen Zeitraum gewahrt bleiben könnten, obwohl alle Beteiligten in der Lieferkette eingeweiht gewesen wären.

In diesem Zusammenhang ist aber schließlich die Bedeutung eines - freiwilligen - Compliance-Systems zu betonen, nicht nur im Hinblick auf die Frage der materiellen Entstehung des Umsatzsteuer-Anspruchs, sondern auch die eventuelle strafrechtliche Verantwortlichkeit. Denn ebenso wie das Fehlen eines solchen Systems alleine keine Bösgläubigkeit schafft, wird es umgekehrt in der Praxis um so schwerer fallen, bei struktureller und regelmäßiger Prüfung von potenziellen Verdachtsfällen und ihrer konsequenten Behandlung dem Unternehmen bzw. den hierfür tätigen Mitarbeitern – auf welcher Stufe auch immer – ein Kennen-Müssen nachzuweisen, was über die oben ablehnten Pauschal-Unterstellungen hinausgeht.

III. Schlußbemerkung

§ 25f UStG neu ist formal zu begrüßen, da er zumindest eine gesetzliche Grundlage für die bisherige Praxis zu geben versucht. Inhaltlich dürfte sich zumindest nach seiner bisherigen Entwurfs-Fassung leider im Hinblick auf die Unsicherheiten gerade im subjektiven Bereich wenig ändern, so daß die Probleme weiterhin durch die Praxis und einen hiermit umfassend vertrauten Berater zu lösen sind. Dabei sollte „Pauschal-Verurteilungen“ mit Blick auf die oben dargestellten differenziert zu betrachtenden Merkmale entgegengewirkt werden.

Immerhin soll der Gesetzesentwurf auf der Rechtsfolgenseite eine Begrenzung auf die Höhe des in der Leistungskette entstandenen Steuerschadens mit sich bringen. Dies kommt aber aus dem – bisherigen – Text leider noch nicht hinreichend hervor.



Leitfaden.

Urlaubsrecht

von Dr. Antje Schupp, Fachanwältin für Arbeitsrecht

2017, 96 Seiten, € 12,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 247; ISBN 978-3-415-05796-8

Die Autorin behandelt sämtliche mit dem Urlaub zusammenhängenden Problematiken. Zahlreiche Tipps, Beispiele und »Merksätze« machen das Buch zu einem überaus verständlichen Helfer für den betrieblichen Alltag.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415057968

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

520818