

Rüdiger Weimann

# Umsatzsteuer in der Praxis

## - Die wichtigsten Fragen und Fälle -

6. Auflage München 2008

Update per 1. Juli 2008

=====

### zu Kapitel 3(Überlegungen zur Betrugsbekämpfung ...)

#### **Karussellgeschäfte**

Karussellgeschäfte sind Liefergeschäfte, bei denen in den Fiskus schädigender Absicht Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt werden, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzugs ermöglichen, ohne die ausgewiesene und geschuldete Steuer zu entrichten. Die Anfangs recht einfach „gestrickten“ Betrugsgeschäfte<sup>1</sup> wurden in der Folgezeit „verfeinert“, um der Finanzverwaltung die Aufdeckung zu erschweren. Mittlerweile verlaufen Karussellgeschäfte in der Regel zumindest vierstufig<sup>2</sup>:

- **Ausgangslieferant (Stufe 1):** Der **Ausgangslieferant** ist in einem anderen EU-Staat ansässig und beliefert seinen Abnehmer, den missing trader, steuerfrei innergemeinschaftlich.
- **missing trader (Stufe 2):** Der erste Empfänger der Ware versteuert im Bestimmungsland den innergemeinschaftlichen Erwerb (Nullsummenspiel!) und verkauft die Ware umsatzsteuerpflichtig an einen vorab bestimmten Inländer. **Auf dieser Stufe entstehen die Steuerausfälle**, da von vorneherein weder die Absicht besteht, eine Marge zu erzielen noch die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu begleichen; der auf der zweiten Stufe tätige Unternehmer wird daher als missing trader bezeichnet. Der missing trader veräußert die Ware unter dem Einstandspreis und wird so vermögenslos. Er „taucht ab“, sobald die Finanzverwaltung versucht, die fällige Umsatzsteuer beizutreiben, und wird durch

<sup>1</sup> Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht vom 3.9.2003, BT-Drs. 15/1495 Ü abgelegt auf der CD-ROM bei Weimann, Umsatzsteuer in der Praxis, 6. Auflage 2008, unter Arbeitshilfen / zu Kapitel 3.

<sup>2</sup> Vgl. statt vieler Kemper, Umsatzsteuerkarussellbetrug / Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge, UR 2005 S. 1; Tiedtke, Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis / Von Karussellen, Schwindeleien und Gesetzgebungsarbeiten, UR 2004 S. 6; zur „Technik der Karussellgeschäfte“ vgl. auch Hessisches FG, EFG 2003 S. 890.

einen noch nicht auffällig gewordenen neuen missing trader ersetzt. Das Finanzamt wird keine Möglichkeit zur Einsicht in die Bücher des missing trader's haben; darum bleibt unbeantwortet, warum die Ware unter dem Einstandspreis veräußert wurde.

- **buffer (Stufe 3):** Abnehmer des missing trader's ist der ebenfalls im Bestimmungsland ansässige buffer. Der buffer dient der **Verschleierung des Lieferweges** und verkauft die Ware an den nächsten Abnehmer des Karussells. Der buffer hat eine unauffällige Umsatzsteueranmeldung mit Vorsteuer aus dem Wareneinkauf und Umsatzsteuer aus dem Warenverkauf; es kommt zu einer Zahllast.
- **distributor (Stufe 4):** Auch der distributor (manchmal auch „exporter“ genannt) ist als Abnehmer des buffer's im Bestimmungsland ansässig. Der distributor veräußert die Ware steuerfrei innergemeinschaftlich zurück an den Ausgangslieferanten. Damit ist das **Karussell geschlossen**; die Ware kann über einen neuen missing trader wieder in Umlauf gebracht werden

#### Beispiel

è

...



## Aktuell!

**EuGH und BFH** mussten sich unlängst intensiv mit Fragen des / der

- Umsatzsteuerkarusselle,
  - Beleg- und Buchnachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen
  - Gutgläubensschutzes
- auseinandersetzen.

**Die höchst interessanten Urteile haben insgesamt die Position des (gutgläubigen) Unternehmers gestärkt!**

### 8 **EuGH: Vorsteuerabzug des redlichen Unternehmers außer Gefahr!**

**EuGH, Urteil vom 12.01.2005, verbundene Rs. C-354/03 [Optigen Ltd], C-355/03 [Fulcrum Electronics Ltd], C-484/03 [Bond House Systems Ltd]), BFH/NV Beilage 2006, 144.**

Unternehmer, die unwissentlich Umsätze im Rahmen eines insgesamt betrügerischen Karussellgeschäfts tätigen, bleiben aus den Eingangsumsätzen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Jeder Umsatz der Lieferkette ist für sich betrachtet eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit. Das Recht des Unternehmers wird dadurch, dass ein dem eigenen Umsatz vor- oder nachgelagerter anderer Umsatz in der Kette betrugsbehaftet ist, ohne dass der Unternehmer hiervon Kenntnis hat oder haben kann, nicht berührt.

### 1. Das Problem

Die Tätigkeit der Stpfl. bestand in allen 3 Vorlagefällen darin, Mikroprozessoren von Gesellschaften im Vereinigten Königreich zu kaufen und an Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten zu verkaufen<sup>3</sup>. Die betreffenden Umsätze gehörten jeweils zu Lieferketten, an denen ohne Wissen der Stpfl. ein Händler beteiligt war, der seinen Verpflichtungen nicht nachkam, d. h. ein Händler, der

- mehrwertsteuerpflichtig war, aber verschwand, ohne die Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden entrichtet zu haben, oder
- eine „entwendete“ USt-IdNr. verwendete, d. h. eine Nummer, die einem anderen gehört.

---

<sup>3</sup> Vgl. Urteilanmerkung von *Weimann*, steuer-journal 6/2006, 13.

Bei diesen Praktiken handelt es sich nach Ansicht der britischen Finanzverwaltung um „Karussellbetrug“. Der EuGH hatte darüber zu entscheiden, ob auch Lieferungen, die

- nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind,
- aber zu einer Lieferkette gehören, bei der ein anderer, vorausgegangener oder nachfolgender Umsatz mit einem solchen Betrug behaftet ist, ohne dass der Unternehmer, der die zuerst genannten Umsätze tätigt, dies weiß oder wissen kann,

Umsätze sind, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens tätigt, und ob unter diesen Umständen das Recht des Unternehmers auf Vorsteuerabzug besteht oder eingeschränkt werden muss.

## 2. Die Entscheidung des EuGH

Die Vorlagefälle stimmen darin überein, dass die vom EuGH zu beurteilenden **Lieferungen nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet** sind. Derartige Lieferungen sind Umsätze, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Unternehmers verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten anderen Händlers und / oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – **den der zu beurteilende Unternehmer weder kannte noch kennen konnte** – eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der Unternehmer getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Nach Auffassung des EuGH bleibt das Recht des Unternehmers auf **Vorsteuerabzug** in diesem Fall unberührt.

### BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Das „Recht auf Vorsteuerabzug ist nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“ – und zugleich dessen „Achillesferse“. Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aus einer Rechnung des leistenden Unternehmers erfasst nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die „gesetzlich geschuldete Steuer“ und setzt damit (lediglich) voraus, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer kraft Gesetzes für dessen Leistung geschuldet wird. **Kein Erfordernis ist es damit, dass der leistende Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer auch an das Finanzamt entrichtet hat!** Damit besteht für den Fiskus systembedingt das Risiko, dass Vorsteuerbeträge endgültig ausgezahlt werden müssen, obwohl die korrespondierende Steuerforderung nicht realisiert werden kann. Die organisierte Kriminalität hat die Schwachstelle des Umsatzsteuersystems erkannt und nutzt sie insbesondere zum Betrug durch Karussellgeschäfte.

Bei der Auslegung des Urteils sollte man sich darüber im Klaren sein, dass der EuGH sich immer darauf beschränkt, nur das zu entscheiden, was wirklich entscheidungserheblich ist; obiter dicta macht der EuGH nicht. Es ist wichtig zu erkennen, dass der EuGH betont, in den Vorlagefällen bliebe das Recht auf Vorsteuerabzug (nur) deshalb erhalten, weil der den Abzug begehrende Unternehmer **weder die tatsächliche Kenntnis hatte noch hätte haben können**, dass ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem Umsatz des Unternehmers vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist. Nur dieser eine Fall wurde entschieden! Der Berater sollte daher in seiner **Argumentation gegenüber der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten klar herausarbeiten**, dass dem Mandanten diese Kenntnis fehlte und der Mandant diese auch bei aller Sorgfalt nicht hätte erlangen können. In Frage kommende Mandanten sollten noch einmal dazu angehalten werden, kritisch zu sein und ggf. **von Risikogeschäften Abstand** zu nehmen.

Letztlich verdeutlicht das EuGH-Urteil noch einmal, dass die derzeitigen Überlegungen Deutschlands und Österreichs zu einer grundlegenden Reformierung des Umsatzsteuerrechts mit dem Ziel der Betrugsbekämpfung in die richtige

Richtung gehen. Hierzu soll noch einmal betont werden, dass eine Umsatzsteuerreform **keine steuererhöhende Wirkung** hätte, sondern lediglich die Voraussetzungen dafür schaffen würde, dass der Staat die ihm gesetzlich (ohnein bereits) zustehende Umsatzsteuer erhält. Auch die immer wieder ob ihrer Praxisuntauglichkeit kritisierte **Haftungsvorschrift des § 25d UStG** ist m. E. daraufhin zu prüfen, ob sie mit den Grundsätzen der neuen EuGH-Rechtsprechung zu vereinbaren ist.

## 8 EuGH: Kein Vorsteuerabzug des unredlichen Unternehmers!

EuGH vom 6.7.2006, Rs. C-439/04 und C-440/04, Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL, UR 2006 S. 594.

Versagung des Vorsteuerabzugs eines Leistungsempfängers bei seiner möglichen Kenntnis von der Einbeziehung des Eingangsumsatzes in eine Mehrwertsteuerhinterziehung des Leistenden

## 8 BFH: Voraussetzungen der Gutgläubigkeit

BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, 693.

Hessisches FG, Urteil vom 30.06.2004, 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558.

### Leitsatz

...

2. Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug –sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug– einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

3. Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

4. Ob ein Steuerpflichtiger wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist im Wesentlichen tatsächliche Würdigung, die dem FG obliegt. Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Das gilt grundsätzlich auch für das Wissen oder Wissenkönnen vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten.

### 1. Der Sachverhalt

ê

...

## 1. Der Sachverhalt

Eine GmbH, die aus einer im August 1997 gegründeten OHG hervorging, betrieb im Streitzeitraum 1999 den Handel mit Mobiltelefonen in einem kleinen, mit Telefon und Faxgerät ausgestatteten Büro im Keller eines Hotels, das einer der Gesellschafter führte und in dem der andere Gesellschafter ein Restaurant unterhielt.

Das Finanzamt setzte mit der Begründung, die GmbH sei Beteiligte eines "Umsatzsteuerkarussells", statt der vorangemeldeten Überschüsse für Februar bis Mai und Juli bis November 1999 von rd. 2.000.000 € Umsatzsteuer in Höhe von rd. 3.000.000 € fest.

Dem lag eine bundesweit abgestimmten Steuerfahndungsprüfung mit ca. 30 Durchsuchungen im Dezember 1999 zugrunde.

Danach hatte die GmbH ihre Waren hauptsächlich von Firmen bezogen, die die Stellung eines "missing trader" oder "buffer" in einer Lieferkette gehabt hätten. Z.T. seien Lieferanten und Kunden im Voraus festgelegt gewesen. Veräußerungen an Endverbraucher hätten nicht stattgefunden, die Gerätenummern seien nicht aufgezeichnet worden, chronologischen Rechnungsnummern lägen nicht vor.

Das Finanzgericht wies die Klage im Wesentlichen ab, weil unter Würdigung der gesamten Umstände des Sachvortrags der Steuerfahndung einerseits sowie der GmbH andererseits erhebliche Anhaltspunkte für deren Einbeziehung in ein Umsatzsteuerkarussell sprächen, auch wenn eine Beteiligung letztlich nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden könne. Dies führe zu dem Ergebnis, dass entsprechend der Verteilung der Feststellungslast der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

## 2. Die Entscheidung des BFH

Die Revision der GmbH führte zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht, da dessen Entscheidung noch vor der zwischenzeitlichen Rechtsprechung des EuGH zur Einbindung in ein sog. Umsatzsteuerkarussell ergangen war, die weitere Feststellungen erfordert.

Nach dieser Rechtsprechung gelten die in den **Leitsätze 2 bis 4** zusammengefassten Grundsätze.

Nach der Würdigung durch das Finanzgericht konnte eine "wissentliche Einbindung" der GmbH an dem auf Steuerbetrug angelegten Tatplan nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden - es hat also das "wissen" verneint -, es sprächen aber erhebliche Anhaltspunkte für eine wissentliche Einbindung der GmbH in die gemeinsame Tatabsprache. Ob das Finanzgericht hiernach davon ausging, dass die Klägerin die Einbeziehung in einen Tatplan mit dem Ziel der Umsatzsteuerhinterziehung **wissen konnte**, ergibt sich daraus nicht. Die Beantwortung dieser Frage ist im Wesentlichen tatsächliche Würdigung, die allein dem Finanzgericht obliegt.

Der BFH ließ offen, ob zu den "Maßnahmen, die vernünftigerweise verlangt werden können", um sich gegen die Einbeziehung in einen Betrug abzusichern, die Aufzeichnung der sog. **IMEI-Nummer** (Internationals Mobile Equipment Identity) von Bedeutung sein kann. Allerdings geht er davon aus, dass dies im Streitzeitraum noch nicht zu den handelsüblichen Angaben auf der Rechnung oder zu den die Rechnung und den Lieferschein ergänzenden Unterlagen i. S. des § 14 UStG 1999 gehört.

In **Abschnitt II.C der Urteilbegründung** führt der BFH wörtlich aus (Hervorhebungen durch **Fettdruck** vom Verfasser):

„ ...

C. Die materiell-rechtliche Frage des Streitfalls kann der Senat nicht abschließend entscheiden. Die Feststellungen des FG zur Einbindung der Klägerin in ein sog. Umsatzsteuerkarussell beruhen auf einem unvollständigen rechtlichen Ausgangspunkt und müssen dementsprechend nachgeholt werden. Die Sache war daher zurückzuweisen.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Der Vorsteuerabzug der Klägerin hängt danach davon ab, ob in den Rechnungen, über tatsächlich ausgeführte Lieferungen i.S. des § 1 Abs. 1 UStG 1999 abgerechnet worden ist, und weiter, ob dem danach grundsätzlich bestehenden Recht auf Vorsteuerabzug eine Einbindung der Klägerin in einen Umsatzsteuerbetrug entgegensteht.

1. Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass dem Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der D-GmbH bereits entgegenstand, dass es sich bei dem in der Rechnung angegebenen Sitz nur um einen Briefkastensitz handelte.

a) Nach ständiger Rechtsprechung ist der Abzug der in der Rechnung einer GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene **Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat**. Der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger trägt hierfür die Feststellungslast (z.B. BFH-Urteil vom 27. Juni 1996 V R 51/93, BFHE 181, 197, BStBl II 1996, 620). Nach den Umständen des Einzelfalls kann zwar auch ein "**Briefkasten-Sitz**" mit postalischer Erreichbarkeit der Gesellschaft ausreichen; es bedarf deshalb besonderer, detaillierter Feststellungen, um die Annahme eines "Scheinsitzes" zu rechtfertigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 181, 197, BStBl II 1996, 620; BFH-Beschluss vom 4. Februar 2003 V B 81/02, BFH/NV 2003, 670).

b) Das FG geht insoweit davon aus, dass die D-GmbH an dem in der Rechnung angegebenen Sitz in Deutschland **keine eigenen Büroräume** hatte, die **Post zur Verschleierung von Person und Ort der tatsächlichen Geschäftstätigkeit über zwei Büroserviceunternehmen** nach X geleitet und dort durch eine **Person mit falschem Namen** abgeholt worden sei. **Das genügt**. Soweit die Klägerin insoweit als

Verfahrensfehler rügt, das FG hätte dazu den gegenüber der Klägerin tatsächlich handelnden Geschäftsführer B vernehmen müssen, ist die Rüge nicht schlüssig erhoben worden. Denn die Klägerin hat weder vorgetragen, weshalb sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Beweiserhebung auch ohne besonderen Antrag hätte aufdrängen müssen, noch substantiiert, welche konkreten entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Beweisaufnahme ergeben hätten (zu den Anforderungen vgl. z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 120 Rz 70, mit Rechtsprechungsnachweisen).

2. Was die Rechnungen der N-GmbH und der I-GmbH betrifft, ist nach den Feststellungen des FG davon auszugehen, dass die Vor-Vorlieferanten der Klägerin **zum Zweck der Umsatzsteuerhinterziehung gegründet** worden sind und auch die unmittelbaren Vorlieferanten der Klägerin, N-GmbH und I-GmbH, in den Plan eingebunden waren. Konnte die Klägerin von der Einbeziehung der Lieferungen in einen Umsatzsteuerbetrug wissen, steht dies dem Recht auf Vorsteuerabzug entgegen.

a) Zu vergleichbaren Sachverhalten -- zu Umsätzen in einer Lieferkette, bei denen ein oder mehrere vorausgehende oder nachfolgende Umsätze mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind -- hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) in den Urteilen vom 12. Januar 2006 Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u.a. (Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144) und vom 6. Juli 2006 Rs. C-439/04 und 440/04, Axel Kittel u.a. (BFH/NV Beilage 2006, 454, Umsatzsteuer- Rundschau --UR-- 2006, 594) wie folgt entschieden: Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sind Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck --den dieser Steuerpflichtiger weder kannte noch kennen konnte-- eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (EuGH-Urteil Optigen u.a. in Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144 Rz 51). Die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, sind dagegen nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (EuGH-Urteil Axel Kittel u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 454, UR 2006, 594 Rz 53). Allein der Umstand, "dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war", steht dem Vorsteuerabzug jedoch nicht entgegen (EuGH-Urteile Axel Kittel u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 454, UR 2006, 594 Rz 52; Optigen u.a. in Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144 Rz 55).

Wirtschaftsteilnehmer, die **alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können**, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug -- sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug-- einbezogen sind, **können auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen**,

ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (EuGH-Urteile Axel Kittel u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 454, UR 2006, 595 Rz 52; Optigen u.a. in Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144 Rz 55; vgl. auch EuGH-Urteil vom 11. Mai 2006 Rs. C-384/04, Federation of Technological Industries, Slg. 2006, I-4191, Rz 33; BFH-Beschluss vom 26. August 2004 V B 243/03, BFH/NV 2005, 255).

Selbst wenn der Umsatz den objektiven Kriterien einer Lieferung genügt (Verschaffung der Verfügungsmacht an den betreffenden Gegenständen, vgl. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, § 3 Abs. 1 UStG 1999) und die Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen wäre, ist der **Vorsteuerabzug jedoch zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen**, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (EuGH-Urteile Optigen u.a. in Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144 Rz 52 und 55; Axel Kittel u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 454, UR 2006, 594 Rz 60 und 61).

Das Vorliegen der Voraussetzungen eines Missbrauchs des Rechts auf Vorsteuerabzug ist nach Maßgabe der **Beweisregeln des nationalen Rechts** festzustellen (EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 Rs. C-255/02, Halifax u.a., BFH/NV Beilage 2006, 260, UR 2006, 232, Rz 76).

b) **Das FG ist insoweit von anderen Grundsätzen ausgegangen; sein Urteil war daher aufzuheben. Das FG hat zwar geprüft, ob die Klägerin von der Einbindung in einen Betrug wusste (das hat es verneint), nicht aber, ob die Klägerin dies "wissen konnte".** Das FG geht hinsichtlich der Rechnungen der N-GmbH und --soweit ersichtlich-- wohl auch der I-GmbH davon aus, dass tatsächlich Warenbewegungen ausgeführt worden sind. Hierfür spreche insbesondere, dass die Klägerin "Ausgaben in Höhe von 610 238 DM für Warenzählungen und stichprobenweise Überprüfung an die Spedition gezahlt" habe. Vom Vorhandensein der Ware gehe auch der Bericht der Steuerfahndung aus.

Ob es sich dabei um die jeweils in den streitigen Rechnungen abgerechneten Handy-Lieferungen gehandelt hat, ergibt sich daraus jedenfalls nicht ohne weiteres.

Im Übrigen hat das FG ausgeführt, eine Beteiligung der Klägerin an dem auf Steuerbetrug angelegten Tatplan könne nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, es sprächen aber **erhebliche Anhaltspunkte für eine wissentliche Einbindung der Klägerin in die gemeinsame Tatabsprache. Ob das FG hiernach davon ausging, dass die Klägerin die Einbeziehung in einen Tatplan mit dem Ziel der Umsatzsteuerhinterziehung wissen konnte, ergibt sich daraus nicht.** Ob die Klägerin wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist im Wesentlichen **tatsächliche Würdigung, die allein dem FG obliegt.** Auch wenn die vom FG beispielhaft aus dem in Bezug genommenen umfangreichen Bericht der Steuerfahndung genannten Anhaltspunkte dafür sprechen könnten, dass die Klägerin den hinter der Lieferung stehenden Tatplan kennen konnte, kann der BFH die dem FG obliegende tatsächliche Würdigung nicht ersetzen. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.

3. Zur Förderung des Verfahrens mit Rücksicht auf die vom AG bis zum Abschluss des Verfahrens ausgesetzte Löschung der Klägerin im Handelsregister erscheint es zweckmäßig, noch auf Folgendes hinzuweisen:

a) Bei der Klärung der Frage, ob die Klägerin in den Tatplan eingeweiht war oder den auf Umsatzsteuerhinterziehung angelegten Zweck der Lieferkette kannte oder hätte kennen können, wird das FG **bei seiner Beweiswürdigung** berücksichtigen müssen, ob die Klägerin **Maßnahmen unterlassen hat, die sie vernünftigerweise treffen musste**, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug -- sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug -- einbezogen sind; in diesem Zusammenhang kann die Aufzeichnung der **IMEI-Nummer** von Bedeutung sein, **selbst wenn diese nicht bereits zu den handelsüblichen Angaben** auf der Rechnung oder zu den die Rechnung und den Lieferschein ergänzenden Unterlagen i.S. des § 14 UStG 1999 gehört. Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht spricht wegen der Bedeutung der IMEI-Nummer einiges dafür, dass die Aufzeichnung der IMEI-Nummer jedenfalls zu den die Rechnung ergänzenden Unterlagen gehört (vgl. z.B. Jorcyk/Rüht, Der Umsatzsteuer-Berater, 2007, 103; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 163 Rz 78; Leitmeier/Zühlke, Die steuerliche Betriebsprüfung 2003, 290).

b) Wie bereits oben (unter 2. a) ausgeführt, ist das Vorliegen der Voraussetzungen eines Missbrauchs des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Beweisregeln des nationalen Rechts festzustellen. Danach ist zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH in tatsächlicher Hinsicht der den Vorsteuerabzug begehrende **Unternehmer die Feststellungslast** dafür trägt, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 erfüllt sind (z.B. BFH-Urteile vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFH/NV 2004, 149 ; vom 16. August 2001 V R 67/00, BFH/NV 2002, 223; BFH-Beschlüsse vom 12. Dezember 2001 V B 81/00 , BFH/NV 2002, 553; vom 24. Juli 2002 V B 25/02, BFHE 199, 85 , UR 2002, 522). **Demzufolge ist es seine Sache, entscheidungserhebliche Tatsachen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht, bei der auch die Beweisnähe zu berücksichtigen ist** (BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 255; BFH-Urteile vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81; vom 12. Dezember 2000 VIII R 36/99, BFH/NV 2001, 789; vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462, unter 3. der Gründe), glaubhaft zu machen (§ 155 FGO i.V.m. § 294 ZPO). Das gilt -- entgegen der Auffassung der Klägerin -- auch, soweit es um die Frage geht, ob die Klägerin vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten wusste oder diesen zumindest kennen konnte. **Die Schwierigkeit eines Negativbeweises ändert die Verteilung der Beweislast grundsätzlich nicht** (z.B. BFH-Beschluss vom 8. April 1993 X B 22/92, BFH/NV 1994, 180, m.w.N.; BVerwG, Urteil vom 27. September 2006 3 C 34.05, BVerwGE 126, 365, Neue Juristische Wochenschrift, 2007, 789, m.w.N.). Denn denjenigen, der sich auf das Nichtvorliegen von Tatsachen oder Umständen beruft, kann die Feststellungslast ohnehin nur treffen, wenn der Gegner --hier das FA-- substantiiert Tatsachen oder Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen.

c) Käme das FG gleichwohl zum Ergebnis, dass die Klägerin **gutgläubig war, wäre zu prüfen, ob dem streitigen Vorsteuerabzug entgegensteht, dass die Rechnungsangaben nicht ausreichend sind**. Dazu wäre u.a. zu ermitteln, ob im Streitjahr bei Lieferungen von Mobiltelefonen die Angabe der IMEI-Nummern in den

Rechnungen oder in diese ergänzenden Geschäftsunterlagen "handelsüblich" (vgl. § 14 Abs. 1 UStG 1999) war.

4. Eine Herabsetzung der Umsatzsteuer auf 0 DM käme selbst dann nicht in Betracht, wenn --entgegen der Auffassung der Klägerin-- davon auszugehen wäre, dass die Klägerin wissentlich in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden war.

Zu den Folgen einer missbräuchlichen Praxis hat der EuGH zwar entschieden, dass - wenn der Steuerpflichtige diese Praxis kannte oder kennen konnte -- die **Umsätze ohne Berücksichtigung dieser eine missbräuchliche Praxis darstellenden "Umsätze" neu zu definieren** sind (EuGH-Urteil Halifax u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 260, UR 2006, 232 Rz 93, 98); im Falle einer zum Ziel des Mehrwertsteuerbetruges von mehreren Unternehmern planmäßig hintereinander geschalteten Lieferkette hätte dies zwar zur Folge, dass dem Steuerpflichtigen der **Vorsteuerabzug aus den "Eingangslieferungen" nicht zusteht, dementsprechend aber auch die Steuern für die entsprechenden "Ausgangsumsätze" nicht zu erfassen** sind (vgl. EuGH-Urteil Halifax u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 260, UR 2006, 232 Rz 96).

Hat der Steuerpflichtige allerdings --wie hier die Klägerin-- über diese "Umsätze" Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt, schuldet er die ausgewiesene Umsatzsteuer bis zur Berichtigung der Rechnungen nach § 14 Abs. 3 UStG 1999. Danach käme jedenfalls für das Streitjahr eine weitere Herabsetzung der Umsatzsteuer selbst dann nicht in Betracht, wenn die Klägerin --entgegen ihrem eigenen Vortrag-- wissentlich in die Lieferkette eingebunden gewesen wäre.

5. Eine Anrufung des EuGH nach Art. 234 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften zu der von der Klägerin aufgeworfenen Frage, ob eine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Gerätenummern als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, bedarf es schon deshalb nicht, weil diese Frage nicht entscheidungserheblich ist. Im Übrigen ist die Prüfung der Frage, ob unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls und der Rechtsprechung des EuGH die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, grundsätzlich Sache der nationalen Gerichte (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd., Slg. 1999, I-973, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1999, 157 Rz 30).

...“

## **BERATUNGSKONSEQUENZEN!**

- (1) Umsatzsteuerkarusselle werden **viel häufiger** als bedrohliche Ausnutzung des Umsatzsteuersystems geschildert, **als sie in der Praxis festgestellt** werden. Letzteres liegt aber wohl auch an den sehr schwierigen Ermittlungsumständen.
- (2) Bei solchen Karussellen werden nach einem Gesamtplan mehrere Beteiligte (die Unternehmer sind oder als solche auftreten) in Lieferketten über Waren aller Art (möglichst Massenwaren wie Digitalkameras, Handys oder Schmuck, aber auch Kfz) hintereinander geschaltet. Dazu gehören regelmäßig auch

innergemeinschaftliche Lieferungen in andere Mitgliedstaaten. Planmäßig macht ein Beteiligter in der Kette den Vorsteuerabzug aus der ihm erteilten Lieferrechnung geltend, meldet aber seine Umsätze dem Finanzamt nicht an und verschwindet, bevor der Fiskus auf ihn zugreifen kann. Ü Zum **Begriff des Karussellgeschäfts** vgl. auch Kapitel H des Hand-out's.

- (3) Ein relativ sicheres Prüfkriterium dafür, ob bestimmte Waren lediglich "im Kreis herumgeschickt", aber nicht wirtschaftlich geliefert werden, wäre die Angabe der **IMEI-Nummern**<sup>4</sup> der Mobiltelefone (bzw. der Kennzeichnung, die der Hersteller den gelieferten Geräten als Identifikationsmerkmal (z.B. für Reklamationen) mitgibt. Für den Streitfall verbot sich dieses Instrument. Diese Bezeichnung der Geräte **war nicht "handelsüblich"** i. S. von § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG – jedenfalls damals nicht. Eine solche Handelsüblichkeit könnte aber begründet werden<sup>5</sup>.
- (4) Besondere Aufmerksamkeit ist den **Ausführungen in II.C.3.c der Urteilsbegründung** zu schenken. Danach weist der BFH an das Hessische FG bei der Zurückverweisung des Falles ausdrücklich darauf hin, dass dann, wenn die Klägerin gutgläubig war und damit trotz Einbindung in den Umsatzsteuerbetrug **grds. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug** hätte, zu prüfen ist, ob der Vorsteuerabzug **nicht gleichwohl wegen nicht ausreichender Rechnungsangaben** zu versagen ist.
- (5) Es ist zu erwarten, dass die **Betriebsprüfungen** diesen Aspekt zukünftig vermehrt prüfen werden.

---

<sup>4</sup> Zum Begriff und zur Bedeutung der IMEI-Nummer vgl. *Weimann*, UidP, Kapitel 24.5.6.

<sup>5</sup> *Wagner*, Urteilbesprechung, BFH/NV-online.