www.betriebs-berater.de

Betriebs Berater

BB

42 | 2026

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ...

12.10.2026 | 81. Jg.
Seiten 2369–2432

80 Jahre

DIE ERSTE SEITE

Alexander R. Zumkeller, MBA, RA
Altersteilzeit (Blockmodell) – geeignet für politische Spiele?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Tobias Lettl, LL.M. Eur.
BB-Rechtsprechungsreport zum Wettbewerbsrecht 2025/2026 | 2371

Dr. Elena Wiese, RAin, **Dr. Julian Urban**, RA, und **Kyra Harmes**, RAin
Preisgestaltung durch Software: Wenn der Algorithmus zum Kartellrisiko wird | 2376

STEUERRECHT

Dr. Fabian Keller, LL.M.
Vom Kittel-Test zum Proof-of-Check: § 25f UStG im Datenzeitalter | 2391

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Michael Deubert, WP/StB, und **Nils Müller,** WP
Vermögenszurechnung im handelsrechtlichen Jahresabschluss bei leasingerlassuntypischen Gestaltungen | 2411

ARBEITSRECHT

Julia Tänzler-Motzek, RAin, und **Kristina Walter**, RAin
Die A1-Bescheinigung im Lichte aktueller Entwicklungen | 2420

BB-Rechtsprechungsreport zum Wettbewerbsrecht 2025/2026

Fachmedien Recht und Wirtschaft | dfv Mediengruppe | Frankfurt am Main

Dr. Fabian Keller, LL.M.

Vom Kittel-Test zum Proof-of-Check: § 25f UStG im Datenzeitalter

Die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs verlagert sich von der nachgelagerten Belegprüfung in eine datengetriebene Risikologik: E-Rechnung, ViDA, CESOP und Eurofisc verdichten den Blick des Staates auf Lieferketten, Zahlungen und Risikomuster. Für redliche Unternehmen entsteht damit ein neues Verteidigungsproblem. Sie müssen nicht nur materiell richtig handeln, sondern später beweisen können, warum sie im Zeitpunkt der Entscheidung eine Einbindung in fremden Betrug nicht erkennen mussten. Der Beitrag zeichnet die unionsrechtliche Entwicklungslinie nach, vermisst die Kodifikation des § 25f UStG und entwickelt mit dem Proof-of-Check eine beweisfähige Prüfarchitektur. Er eröffnet eine Beitragsserie zur Umsatzsteuer-Compliance im digitalen Binnenmarkt.

I. Der neue Ernstfall: Betrugsbekämpfung als Datenvollzug

Der Befund ist paradox. Einerseits kann die Bundesregierung auf parlamentarische Anfrage den Anteil der Karussellgeschäfte an der Umsatzsteuerlücke nicht beziffern;[1] die kolportierten Milliardenschäden beruhen auf Schätzungen mit erheblichen Unsicherheiten.[2] Andererseits wird das Instrumentarium gegen den Mehrwertsteuerbetrug in historischem Tempo ausgebaut: Seit dem 1.1.2025 gilt die Pflicht zur Entgegennahme strukturierter elektronischer Rechnungen, die Ausstellungspflichten folgen stufenweise;[3] Zahlungsdienstleister melden seit 2024 grenzüberschreitende Zahlungsdaten in das europäische CESOP-Register;[4] die ViDA-Richtlinie vom 11.3.2025 führt bis 2030 transaktionsbezogene digitale Meldepflichten für innergemeinschaftliche Umsätze ein.[5] Parallel professionalisiert sich die Verfolgungsseite: Von 114 deutschen Verfahren der Europäischen Staatsanwaltschaft des Jahres 2022 entfielen 66 auf Umsatzsteuerkarussell- und -kettenbetrug.[6]

Zwischen diesen Polen steht das redliche Unternehmen. Es kann objektiv in eine kontaminierte Kette geraten, ohne Täter zu sein – und erlebt gleichwohl, dass Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung versagt, Haftungsbescheide erlassen und Sicherungsmaßnahmen vollzogen werden, lange bevor ein Strafgericht über individuelle Schuld entschieden hat.[7] Banken, Kreditversicherer und Geschäftspartner reagieren auf Verdachtslagen schneller als Gerichte; die wirtschaftliche Vorwirkung des Verdachts ist häufig einschneidender als seine spätere rechtliche Bewertung. In dieser Lage entscheidet die Qualität der dokumentierten Prüfspur darüber, ob ein Unternehmen als redlicher Marktteilnehmer oder als Teil eines Betrugsmusters eingeordnet wird.

Die entscheidende Rechtsfrage ist seit zwanzig Jahren dieselbe: Wusste der Unternehmer oder hätte er wissen müssen, dass sein Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war? Neu ist der Kontext, in dem sie beantwortet wird. Wo die Verwaltung Transaktions-, Zahlungs- und Registerdaten zusammenführen kann, verschiebt sich der Maßstab dessen, was ein Unternehmer „hätte erkennen können" – und die Erwartung an seine Entlastung. Die Zeit des bloßen „Wir waren gutgläubig" ist vorbei. Gutgläubigkeit muss organisations- und datenfähig werden. Der Beitrag entwickelt dafür den Proof-of-Check: keine Ergebnisbehauptung („sauber"), sondern der dokumentierte Weg zur damaligen Entscheidung (unten V.).

II. Die unionsrechtliche Linie: vom Schutz des Redlichen zur Beweisfrage

1. Optigen und Kittel: Schutz und Grenze

Am Anfang der Linie steht ein Schutzversprechen. In *Optigen* entschied der EuGH, dass Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, wirtschaftliche Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen bleiben, ohne dass es auf den betrügerischen Zweck eines anderen Umsatzes in derselben Kette ankommt, den der Steuerpflichtige „weder kannte noch kennen konnte";[8] ob die Steuer auf vorausgegangene oder nachfolgende Verkäufe tatsächlich entrichtet wurde, ist für das Abzugsrecht ohne Bedeutung.[9] Die bloße Kettenkontamination infiziert den Redlichen nicht.

Kittel und *Recolta Recycling* setzten die Grenze. Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, dürfen auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne ihr Abzugsrecht zu riskieren.[10] Wer dagegen wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogenen Umsatz beteiligt, ist „für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen" – er geht, in der drastischen Formulierung des Gerichtshofs, „den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig".[11] Damit war der Kittel-Test

1 *Stahlschmidt*, BB 2026, 853, unter Auswertung von BT-Drs. 21/4488 und BT-Drs. 21/4899.
2 *Bussy/Tassi*, Swiss Journal of Economics and Statistics 161 (2025), Art. 7; kritisch *Stahlschmidt*, BB 36/2025, Die Erste Seite.
3 § 14 Abs. 1 S. 2 ff., Abs. 2 UStG i. d. F. des Wachstumschancengesetzes v. 27.3.2024, BGBl. 2024 I Nr. 108; Übergangsregelungen in § 27 Abs. 38 UStG.
4 Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABlEU vom 2.3.2020, L 62, 7; umgesetzt in § 22g UStG.
5 Richtlinie (EU) 2025/516 des Rates vom 11. März 2025 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, ABlEU vom 25.3.2025, L, 2025/516 (im Folgenden: ViDA-RL).
6 *Hauck u. a.*, The EPPO/OLAF Compendium of National Procedures: Germany, 2026, S. 100.
7 Zur Arrest- und Vollziehungspraxis *Jörißen*, AO-StB 2026, 117; zu den Grenzen *Kunz*, BB 2006, 1198.
8 EuGH, 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 u. C-484/03, Optigen u. a., ECLI:EU:C:2006:16, Rn. 51 f.
9 EuGH, 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 u. C-484/03, Optigen u. a., ECLI:EU:C:2006:16, Rn. 54.
10 EuGH, 6.7.2006 – C-439/04 u. C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 51.
11 EuGH, 6.7.2006 – C-439/04 u. C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 56 f.

formuliert: eine subjektive Zurechnungsschwelle, deren Feststellung „aufgrund objektiver Umstände" zu erfolgen hat.[12]

Parallel entwickelte der Gerichtshof für die innergemeinschaftliche Lieferung den Vertrauensschutz des sorgfältigen Kaufmanns: Wer gutgläubig Beweise vorlegt, die die Befreiung dem ersten Anschein nach tragen, darf bei Fälschung durch den Abnehmer nicht nachträglich belastet werden, sofern er alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat;[13] Maßstab ist die „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns".[14] Schon hier zeigt sich die bis heute prägende Doppelnatur: Der Schutz ist an Vorkehrungen geknüpft – wer ihn beansprucht, muss Maßnahmen vorweisen können.

2. Mahagében: das Verbot der Kontrollüberwälzung

Die Gegenbewegung gegen eine ausufernde Indienstnahme der Unternehmer formulierte der EuGH in *Mahagében und Dávid*. Die Steuerverwaltung kann vom Steuerpflichtigen nicht generell verlangen, zu prüfen, ob der Rechnungsaussteller Steuerpflichtiger ist, über die Gegenstände verfügte, sie liefern konnte und seinen Erklärungs- und Zahlungspflichten nachgekommen ist.[15] Es ist „grundsätzlich Sache der Steuerbehörden", die erforderlichen Kontrollen durchzuführen; die Behörde würde „ihre eigenen Kontrollaufgaben" unzulässig auf die Steuerpflichtigen übertragen, wenn sie solche Maßnahmen unter der Drohung der Abzugsversagung einfordert.[16] Nur bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer verpflichtet sein, Auskünfte über seinen Geschäftspartner einzuholen.[17] Die Beweislast liegt spiegelbildlich bei der Verwaltung: Da die Versagung eine Ausnahme vom Grundprinzip des Abzugsrechts ist, obliegt es der Behörde, die objektiven Umstände des Wissens oder Wissenmüssens „rechtlich hinreichend nachzuweisen".[18]

Diese anlassbezogene Konzeption – keine generelle Prüfpflicht, gesteigerte Sorgfalt erst bei Warnsignalen – ist seither ständige Rechtsprechung[19] und der dogmatische Kern dessen, was hier als abgestuftes Prüfmodell bezeichnet wird. Zugleich ist sie die erste Säule jeder Verteidigung: Ein Vorwurf, der nur durch behördengleiche Ermittlungen aufklärbare Umstände voraussetzt, verfehlt den Maßstab.[20]

3. Italmoda und UP CAFFE: der Durchgriff

Mit *Italmoda* verschärfte der Gerichtshof den Zugriff. Nationale Behörden und Gerichte müssen unionsrechtliche Rechte – Abzug, Befreiung, Erstattung – bei betrügerischer oder missbräuchlicher Geltendmachung auch dann versagen, wenn das nationale Recht keine entsprechende Grundlage enthält; die Versagung sei dem Mehrwertsteuersystem „inhärent" und daher keine Strafe oder Sanktion i. S. v. Art. 49 GRCh.[21] *UP CAFFE* hat diese Linie 2024 auf das allgemeine Missbrauchsverbot erstreckt: Der Vorteil ist auch ohne nationale Umsetzungsregeln zu versagen, da für die Versagung „keine spezielle Rechtsgrundlage erforderlich" sei.[22] Mit Blick auf Gesetzesvorbehalt und Bestimmtheitsgebot bleibt das eine offene Flanke, die das Schrifttum zu Recht kritisiert;[23] selbst der Präsident des Gerichtshofs nennt die Rechteversagung inzwischen „eine radikale Maßnahme – man könnte sie sogar eine Sanktion nennen".[24] Wer die Versagung materiell als Sanktion begreift, muss ihre tatbestandlichen Voraussetzungen an den Garantien messen, die für Sanktionen gelten: Bestimmtheit, Vorhersehbarkeit, Verhältnismäßigkeit.

Zugleich hat der Gerichtshof den Durchgriff nach unten begrenzt: Die Umqualifizierung missbräuchlicher Gestaltungen darf nicht über das hinausgehen, was zur genauen Steuererhebung und Betrugsverhinderung erforderlich ist, und lässt den Vorsteuerabzug im Übrigen unberührt.[25] Und die Rechtsfolgen bleiben umsatzbezogen: Versagt wird für den Umsatz, hinsichtlich dessen der Kittel-Test erfüllt ist – keine Kontaminierung des gesamten Unternehmens.[26]

4. Ferimet, Aquila, Global Ink Trade: die Beweisdisziplin

Die jüngere Rechtsprechung hat die Beweisseite geschärft – und damit das Terrain vermessen, auf dem die Praxis heute streitet. Nach *Ferimet* darf das Abzugsrecht nur versagt werden, wenn die maßgebenden Tatsachen „auf andere Weise als durch Vermutungen rechtlich hinreichend nachgewiesen sind".[27] *Aquila Part Prod Com* hat dieses Vermutungsverbot zum Programmsatz erhoben: Das Beweiserfordernis „verbietet unabhängig von der Art der Hinterziehung oder der untersuchten Handlungen den Rückgriff auf Vermutungen oder Annahmen, der durch eine Umkehr der Beweislast dazu führen würde, dass das Recht auf Vorsteuerabzug als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und damit die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt würden".[28] Karussellfakturierungen sind danach zwar „ernsthafte Anhaltspunkte", genügen aber als solche nicht; die Behörde hat „die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung genau zu bestimmen", den Nachweis betrügerischer Handlungen zu führen und die aktive Beteiligung oder das Wissen(müssen) des Steuerpflichtigen zu belegen.[29] Der Sorgfaltsmaßstab bleibt einzelfallbezogen und abgestuft: erhöhte Sorgfalt bei Anhaltspunkten, aber keine „komplexen und umfassenden Überprüfungen", wie sie die Verwaltung vornehmen könnte.[30]

Global Ink Trade hat 2024 die institutionelle Dimension hinzugefügt. Nationale Gerichte müssen entgegenstehende Beurteilungen höherer Gerichte unangewendet lassen, wenn diese mit dem Unionsrecht unvereinbar sind;[31] Sorgfalts-Leitlinien der Verwaltung sind zulässig, dürfen aber weder die Behördenbeweislast aushöhlen noch den Steuerpflichtigen „mittelbar" mit Überprüfungen belasten, die ihm nicht

12 EuGH, 6.7.2006 – C-439/04 u. C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 59, 61.
13 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04, Teleos u. a., ECLI:EU:C:2007:548, Rn. 65 ff., 68.
14 EuGH, 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, ECLI:EU:C:2008:105, Rn. 24 ff., 27.
15 EuGH, 21.6.2012 – C-80/11 u. C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 61.
16 EuGH, 21.6.2012 – C-80/11 u. C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 62, 65.
17 EuGH, 21.6.2012 – C-80/11 u. C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 60.
18 EuGH, 21.6.2012 – C-80/11 u. C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 49.
19 EuGH, 6.12.2012 – C-285/11, Bonik, ECLI:EU:C:2012:774, Rn. 43; EuGH, 13.2.2014 – C-18/13, Maks Pen, ECLI:EU:C:2014:69, Rn. 31; EuGH, 22.10.2015 – C-277/14, PPUH Stehcemp, ECLI:EU:C:2015:719, Rn. 50 ff.
20 Aus der deutschen Rezeption BFH, 11.3.2020 – XI R 38/18, BB 2020, 1952; BFH, 10.8.2017 – V R 2/17, BB 2017, 3045 (Kennenmüssen nur bei Anhaltspunkten im konkreten Leistungsbezug).
21 EuGH, 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 u. C-164/13, Italmoda u. a., ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 49 ff., 59, 61 f.
22 EuGH, 4.10.2024 – C-171/23, UP CAFFE, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 37 f., 43.
23 *Reiß*, UR 2020, 408, 416; *Grommes*, UR 2023, 433, 437; *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 209. Erg.-Lfg. April 2026, § 25f, Rn. 36 f.; eine Vorlage zu Art. 49 GRCh erwägend *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 106. Erg.-Lfg. März 2026, § 25f, Rn. 92.
24 *Lenaerts*, EC Tax Review 2025, 78, 81: „a radical measure – one might even call it a sanction".
25 EuGH, 4.10.2024 – C-171/23, UP CAFFE, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 40, 42.
26 EuGH, 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 u. C-484/03, Optigen u. a., ECLI:EU:C:2006:16, Rn. 51 f.; zur fehlenden Begrenzung innerhalb des Umsatzes EuGH, 24.11.2022 – C-596/21, Finanzamt M, ECLI:EU:C:2022:921, Rn. 39 f.
27 EuGH, 11.11.2021 – C-281/20, Ferimet, ECLI:EU:C:2021:910, Rn. 52.
28 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 34.
29 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 35 f.
30 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 52.
31 EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 30.

obliegen.[32] Vor allem aber hat der Gerichtshof das Rechtssicherheitsgebot aktiviert: Die Betroffenen müssen in der Lage sein, „den Umfang der ihnen […] auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen".[33] Damit ist ein Anspruch formuliert, den das deutsche Recht bislang nicht einlöst: auf einen vorhersehbaren Pflichtenkatalog. Die Wissenszurechnung schließlich reicht nach *Aquila* in die Organisation hinein: Der Steuerpflichtige kann sich der Verantwortung nicht durch Delegation entziehen; das Wissen seiner Beauftragten wird ihm zugerechnet[34] – eine Weichenstellung, deren organisationsrechtliche Konsequenzen der zweite Beitrag dieser Serie entfaltet. Dass der Gerichtshof dabei ausdrücklich würdigt, ob der Steuerpflichtige „interne Beschaffungsregelungen zur Überprüfung der Situation seiner Partner aufgestellt hat", macht interne Kontrollsysteme erstmals explizit zum Gegenstand der Sorgfaltswürdigung.[35]

Flankierend wurden die Verfahrensrechte gestärkt: Beweise aus Strafverfahren gegen Dritte sind nur bei Wahrung von Waffengleichheit und Verteidigungsrechten (Art. 47 GRCh) verwertbar.[36] Auch die Haftung nach Art. 205 MwStSystRL ist auf den Kittel-Maßstab verpflichtet: Verschuldensunabhängige Gesamtschuld wäre unverhältnismäßig; der Haftende muss nachweisen können, „dass er alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können" – das gilt selbst nach Erlöschen des Steuerschuldners.[37] Dass Versagung und Haftung kumuliert werden dürfen, hat der Gerichtshof in *KONREO* bestätigt, freilich unter ausdrücklichem Verhältnismäßigkeitsvorbehalt.[38] Die darin angelegte Mehrfachbelastung derselben Kette bleibt der wunde Punkt der Doktrin.[39]

III. § 25f UStG: eine Kodifikation ohne Prüfmaßstab

1. Regelungsgehalt und Streitstände

§ 25f UStG, in Kraft seit dem 1.1.2020, übersetzt die Kittel-Doktrin in deutsches Gesetzesrecht: Wusste der Unternehmer oder hätte er wissen müssen, dass er sich mit seinem Umsatz an einer vom Leistenden oder einem anderen Beteiligten „auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe" begangenen Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Schädigung des Umsatzsteueraufkommens i. S. d. §§ 26a, 26c UStG (ursprünglich: §§ 26b, 26c UStG a. F.) beteiligt, sind die Steuerbefreiung nach § 6a UStG und die Vorsteuerabzüge nach § 15 UStG zu versagen. Die Gesetzesbegründung weist der Finanzverwaltung die Darlegung der objektiven Umstände zu; die Feststellungslast des Finanzamts hat der BFH klargestellt.[40] Was das Gesetz nicht enthält, ist der Maßstab, an dem sich der redliche Unternehmer vorab ausrichten könnte: kein Sorgfaltskatalog, keine Definition des Wissenmüssens, keine Begrenzung der Rechtsfolgen auf den Steuerschaden.

Die Kommentarliteratur hat die offenen Flanken präzise kartiert, ohne sie schließen zu können. Umstritten ist bereits, ob der Hinterzieher des nämlichen Umsatzes erfasst ist: Nach dem Wortlaut („vorhergehende oder nachfolgende Umsatzstufe") ist er es nicht – so mit Nachdruck *Reiß* und die wohl herrschende Lehre –, während die Gegenauffassung den eigenen Umsatz einbezieht.[41] Umstritten ist ferner, ob die Versagung mehrfach in derselben Kette und kumulativ mit der Haftung eingesetzt werden darf: Die im Referentenentwurf noch vorgesehene Begrenzung auf die Höhe des Steuerschadens ist nicht Gesetz geworden; die Kommentierungen ziehen daraus überwiegend den Schluss, eine betragsmäßige Deckelung entspreche auch nicht der EuGH-Rechtsprechung.[42] Das Schrifttum hält dem das Überkompensationsverbot entgegen: Die an der Kette Beteiligten dürften „maximal nur als ein Gesamtschuldner" in Anspruch genommen werden; die Gesetzesbegründung selbst bekenne sich zur Begrenzung auf den Steuerschaden.[43] *Reiß* hat vorgerechnet, dass eine Hinterziehung von 190 000 Euro über § 25f UStG ein zusätzliches Aufkommen von 1 187 000 Euro generieren kann – ohne korrespondierenden Endverbrauch und ohne dass lediglich ein Schaden ausgeglichen würde.[44] Für das Strafrecht schließlich wird dem Gesetz Sperrwirkung zugeschrieben: Ab 2020 ist ausschließlich § 25f UStG maßgeblich; der Rückgriff auf die weitergehende Missbrauchsrechtsprechung wäre unzulässige Analogie zulasten des Täters (Art. 103 Abs. 2 GG).[45]

2. Faktische Beweislastumkehr als Praxisbefund

Auf dem Papier ist die Lastenverteilung eindeutig: Die Behörde muss den Betrug in der Kette und das Wissen(müssen) des Unternehmers nachweisen; „die Feststellungslast liegt also nicht beim Steuerpflichtigen".[46] Die Vollzugswirklichkeit sieht anders aus. *Spilker* hat den Mechanismus benannt: Die Finanzbehörde stellt Indizien fest, und faktisch muss der Unternehmer sein „Nicht hätte wissen müssen" darlegen – eine faktische Beweislastumkehr; der Gegenbeweis ist „dann i. d. R. nur möglich, wenn der Unternehmer vorher geeignete Kontrollsysteme etabliert und die Erfüllung der Sorgfaltspflichten hinreichend dokumentiert hat".[47] Diese Diagnose eint inzwischen die Lager: Die Kommentierung im Bunjes konstatiert, bei hinreichenden Indizien komme es „de facto zu einer Beweislastumkehr";[48] die verwaltungsnahe Kommentierung bei *Reiß/Kraeusel/Langer* formuliert offen, bei substantiiertem Behördenvortrag obliege es dem Unternehmer, diesen zu widerlegen – der Gegenbeweis gelinge insbesondere durch „dokumentierte Vergewisserung" über den Geschäftspartner.[49] Was der EuGH als Vermutungsverbot formuliert, kehrt im Vollzug als Dokumentationsobliegenheit zurück. Genau in dieser Lücke zwischen normativer Beweislast und faktischer Darlegungslast entsteht der Bedarf für eine beweisfähige Prüfarchitektur.

Hinzu tritt ein Maßstabsproblem: Der Grad des „Hätte wissen müssen" ist ungeklärt – einfache Fahrlässigkeit, Leichtfertigkeit oder

32 EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 41 ff., insb. Rn. 43 f.
33 EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46.
34 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 67 f.
35 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 53.
36 EuGH, 12.11.2025 – C-475/24, Fashion TV RO und Maestro, ECLI:EU:C:2025:898, Rn. 45, 54; grundlegend EuGH, 16.10.2019 – C-189/18, Glencore Agriculture Hungary, ECLI:EU:C:2019:861.
37 EuGH, 12.12.2024 – C-331/23, Dranken Van Eetvelde, ECLI:EU:C:2024:1027, Rn. 30 ff.; EuGH, 11.12.2025 – C-121/24, Vaniz, ECLI:EU:C:2025:957, Rn. 47.
38 EuGH, 10.7.2025 – C-276/24, KONREO, ECLI:EU:C:2025:554, Rn. 45 f., 50.
39 *Reiß*, UR 2020, 408, 411, 415 f.; *Vobbe/Pötters*, UR 2023, 777, 783 f.; früh bereits *Fleckenstein-Weiland/Stiehr*, BB 2018, 924, 932.
40 BT-Drs. 19/13436, 161 (Darlegung durch die Finanzverwaltung); zur Feststellungslast des FA BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.XIR19.20.0, BB 2022, 927, Rn. 36.
41 Für die Einbeziehung des eigenen Umsatzes *Pflaum*, in: Wäger, UStG, 4. Aufl. 2026, § 25f, Rn. 29; dagegen mit dem Wortlaut *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 106. Erg.-Lfg. März 2026, § 25f Rn. 66; *Reiß*, UR 2020, 408, 411 f.
42 *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 209. Erg.-Lfg. April 2026, § 25f, Rn. 34 f.; auf EuGH, 10.7.2025 – C-276/24, KONREO, ECLI:EU:C:2025:554, gestützt auch *Pflaum*, in: Wäger, UStG, 4. Aufl. 2026, § 25f, Rn. 53 f.
43 *Vobbe/Pötters*, UR 2023, 777, 783 (unter Hinweis auf die Begründung des Referentenentwurfs v. 8.5.2019).
44 *Reiß*, UR 2020, 408, 411.
45 *Grommes*, UR 2022, 420, 430; *dies.*, UR 2023, 433; bestätigend *Schützeberg*, PStR 2025, 4, 6; a. A. *Pflaum*, in: Wäger, UStG, 4. Aufl. 2026, § 25f, Rn. 57.2.
46 *Fleckenstein-Weiland/Reingen*, BB 2021, 1495, 1502; ebenso BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.XIR19.20.0, BB 2022, 927, Rn. 36.
47 *Spilker*, UR 2023, 589, 590.
48 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 24. Aufl. 2025, § 25f, Rn. 9 (Verf. Richter am BFH a. D.).
49 *Kraeusel*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 209. Erg.-Lfg. April 2026, § 15, Rn. 690 f. (Verf. Ministerialdirigent im BMF a. D.).

mehr?[50] Im Schrifttum wird seit über einem Jahrzehnt kritisiert, dass Vorsatz, grobe und leichte Fahrlässigkeit bei der Versagung im Ergebnis gleichbehandelt werden;[51] die Verwaltung arbeitet in Abschn. 25f.1 UStAE mit Indizienkatalogen, deren normative Verbindlichkeit ungesichert bleibt.[52] Ein unveröffentlichtes Merkblatt genügt dem Anspruch aus *Global Ink Trade*, den Pflichtenumfang „genau zu erkennen", jedenfalls nicht.[53]

3. Die Korrektive des BFH: vom Altgold-Beschluss zu V R 3/25

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Konturen zuletzt deutlich nachgezogen – in beide Richtungen. Der XI. Senat hat im Altgold-Beschluss die unionsrechtliche Architektur rezipiert: keine generelle Prüfpflicht hinsichtlich Verfügungsmacht, Lieferfähigkeit und Steuerpflichten des Rechnungsausstellers; eine Auskunftseinholungspflicht erst bei Anhaltspunkten; Feststellungslast des Finanzamts, und ohne dargetanen Mehrwertsteuerbetrug keine Versagung.[54] Zugleich zeigt der dortige Indizienkatalog – explosionsartiges Umsatzwachstum ohne Erklärung, Lieferungen hohen Werts ohne Sicherheiten, unrichtige Bankangaben, wirtschaftlich sinnlose Zwischenschaltung –, welche Muster die Rechtsprechung als Wissenmüssen trägt.[55] Wer Verteidigung organisiert, liest solche Kataloge als Negativliste: Red Flags, deren dokumentierte Prüfung ein Kontrollsystem leisten muss.

Den Gegenpol markiert das Grundsatzurteil des V. Senats vom 18.12.2025: Der Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG setzt keine Gelangensbestätigung voraus.[56] Maßgeblich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung; der Senat ließ konkret genügen, dass der Lieferer eine qualifizierte USt-IdNr.-Bestätigung eingeholt, Identität und Vertretungsmacht des Abholers geprüft, einen Handelsregisterauszug angefordert, eine Ausweiskopie gefertigt und sich die Beförderung vertraglich hatte zusagen lassen; weitergehende Anforderungen würden „die Sorgfaltsmaßstäbe überspannen".[57] Das Urteil ist mehr als eine Einzelfallentscheidung: Es ist die richterliche Blaupause eines dokumentierten Prüfpfads – konkret, zeitpunktbezogen, abschließend genügend. Dass der XI. Senat parallel dem EuGH die Frage vorgelegt hat, ob Gutglaubensschutz entgegen der deutschen Zweispurigkeit bereits im Festsetzungsverfahren zu gewähren ist, und dabei die Verweisung auf ein gesondertes Billigkeitsverfahren am Effektivitätsgebot misst,[58] unterstreicht die Richtung: Der Schutz des sorgfältigen Unternehmers wandert in das Festsetzungsverfahren – dorthin, wo über Liquidität und Unternehmensfortführung entschieden wird.

IV. Das Datenzeitalter verschiebt die Beweislage

1. E-Rechnung, ViDA, CESOP: der ausgeleuchtete Steuerpflichtige

Die E-Rechnung ist keine Formatumstellung, sondern der Eintritt in eine neue Beweiswelt.[59] Das zweite Anwendungsschreiben des BMF vom 15.10.2025 verlangt, dass sämtliche Pflichtangaben der §§ 14, 14a UStG im strukturierten Teil der Rechnung enthalten sind, statuiert Validierungsobliegenheiten und die revisionssichere Aufbewahrung des strukturierten Datensatzes; formatfehlerhafte Rechnungen gefährden den Vorsteuerabzug bereits formal.[60] Damit wird jede Eingangsrechnung zum maschinenlesbaren Prüfobjekt – für das Unternehmen wie für die Verwaltung. Die ViDA-Richtlinie verlängert diese Logik in den Binnenmarkt: transaktionsbezogene digitale Meldungen, perspektivisch in Echtzeit, treten an die Stelle der Zusammenfassenden Meldung.[61] CESOP speist seit 2024 Zahlungsdaten in die Risikoanalyse von Eurofisc ein;[62] national bündelt die Datenbank ZAUBER die Karussell-Erkenntnisse.[63] Der Staat sieht Lieferketten, Rechnungen, Zahlungen und Steueridentitäten zunehmend als ein Datenbild.

Als Betrugsbekämpfung ist das legitim. Nur: Mehr auswertbare Daten erzeugen nicht automatisch mehr Rechtssicherheit für den Redlichen, sondern zunächst mehr Vergleichbarkeit – und damit mehr Verdachtspotential. Algorithmische Risikofilter markieren Abweichungen vom statistischen Normalbild: den neuen Lieferanten, den unüblichen Preis, die schnelle Lieferkette, das junge Unternehmen mit steilem Umsatzwachstum. Jedes dieser Muster kann Betrug indizieren; jedes kann ebenso gut Markteintritt, Arbitrage oder Krisenbeschaffung sein.[64] Wer aus Datenmustern auf individuelles Wissenmüssen schließt, ersetzt den Nachweis durch die Statistik – genau der Vermutungsschluss, den *Aquila* verbietet.[65]

2. Von der Transparenz zum Verdacht: die neue Schieflage

Für das Wissenmüssen entsteht damit eine doppelte Asymmetrie. Erstens eine informationelle: Die Verwaltung verfügt über das Datenbild der gesamten Kette, der Unternehmer nur über den Ausschnitt seiner eigenen Geschäftsbeziehung. Was die Behörde ex post aus verknüpften Daten als „erkennbar" rekonstruiert, war für den Unternehmer ex ante häufig unsichtbar. Maßgeblich bleibt indes der Umsatzzeitpunkt; nachträgliche Erkenntnisse lassen eine entstandene Abzugsberechtigung nicht entfallen.[66] Zweitens eine forensische: Wer sich verteidigen will, muss seiner ex-ante-Perspektive Beweiskraft verschaffen – zeigen, welche Daten ihm wann vorlagen und was er daraus gemacht hat. Die Digitalisierung verschiebt also nicht die normative Beweislast, wohl aber die praktischen Anforderungen an die Entlastung: Gegen ein datengestütztes Indizienbild besteht die Verteidigung nicht mit Erinnerungen, sondern mit Aufzeichnungen.

Dieselbe Entwicklung liefert zugleich das stärkste Argument gegen weitere Pflichtverschärfungen: Je dichter der staatliche Datenzugriff –

50 *Spilker*, UR 2023, 589, 590.
51 *Weber*, BB 2012, 2540, 2541; zur fortdauernden Unschärfe *Spilker*, UR 2023, 589, 590.
52 Abschn. 25f.1 UStAE; die UStAE-Jahresänderung durch BMF, 19.12.2025 – III C 3 – S 7015/00054/001/110, hat Abschn. 25f.1 nur redaktionell angepasst.
53 Zum unveröffentlichten BMF-Merkblatt *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 106. Erg.-Lfg. März 2026, § 25f Rn. 73; zum Rechtssicherheitsgebot EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46.
54 BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.XIR19.20.0, BB 2022, 927, Ls. 1 und 2, Rn. 35 f.
55 BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.XIR19.20.0, BB 2022, 927, Rn. 40.
56 BFH, 18.12.2025 – V R 3/25, ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR3.25.0, BB 2026, 1636, Ls.
57 BFH, 18.12.2025 – V R 3/25, ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR3.25.0, BB 2026, 1636, Rn. 31 f.
58 BFH, 19.2.2025 – XI R 23/24, ECLI:DE:BFH:2025:VE.190225.XIR23.24.0, Rn. 39, 62 (EuGH-anhängig); zur Litdana-Linie EuGH, 18.5.2017 – C-624/15, Litdana, ECLI:EU:C:2017:389.
59 Früh bereits *Höink/Hermes*, BB 2018, 2263; zu den Validierungsrisiken *Böcker/Ras*, BB 2025, 2969.
60 BMF, 15.10.2025 – III C 2 – S 7287-a/00019/007/243 (Fortführung des Schreibens v. 15.10.2024).
61 ViDA-RL (Fn. 5); zum Fahrplan *Stahlschmidt*, BB 2024, Heft 47, I; zur Systemkritik *Nieskens*, UR 2023, 385.
62 Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABlEU vom 2.3.2020, L 62, 7; § 22g UStG.
63 *Rosenauer/Leibold/Meißner*, BB 2023, 343, 345.
64 Zu Krisenbeschaffung und KMU *Vobbe/Pötters*, UR 2023, 777, 785; zu Betrugsvektoren der E-Rechnung *Findeis/Braun*, BB 2025, 1243.
65 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 34.
66 *Wild*, PStR 2020, 119, 120; *Grommes*, UR 2022, 420, 429; BFH, 18.12.2025 – V R 3/25, ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR3.25.0, BB 2026, 1636, Rn. 26.

Echtzeitmeldungen, Zahlungsdaten, vernetzte Register –, desto weniger lässt sich begründen, dem einzelnen Unternehmer behördengleiche Aufklärung abzuverlangen. Die Kontrollüberwälzungs-Schranke aus *Mahagében* nimmt im Datenzeitalter an Gewicht zu, nicht ab.[67] Kann die Verwaltung Karusselle per Transaktionsnetzwerkanalyse binnen Tagen erkennen, während der anfragende Unternehmer vom BZSt nur die Gültigkeit einer USt-IdNr. nebst Name und Anschrift bestätigt bekommt, dann ist ein gleichwohl unentdeckt gebliebener Betrug ein Versagen der staatlichen Aufklärung – und dessen Folgen dürfen nicht über die Wissenmüssen-Zurechnung auf den Redlichen verlagert werden.[68] In der Konsequenz liegt ein Gedanke, den das Zollrecht mit dem AEO-Status vorgezeichnet hat: Transparenz gegen Verlässlichkeit – wer prüfbar organisiert ist, verdient Planungssicherheit.[69]

3. Der europäische Befund: dokumentierte Sorgfalt als Konvergenzlinie

Der Blick in die Mitgliedstaaten bestätigt die Diagnose und zeigt zugleich die Richtung. Die polnische Finanzverwaltung hat bereits 2018 eine „Methodik der gebotenen Sorgfalt" veröffentlicht – einen behördlichen Due-Diligence-Katalog mit formellen und transaktionsbezogenen Kriterien, an dem die Prüfpraxis ihre Würdigung ausrichtet;[70] das polnische Oberste Verwaltungsgericht verlangt zudem einen Kausalitätstest: Die Versagung trägt nur, wenn gerade die verletzte Sorgfaltspflicht den Blick auf den Betrug eröffnet hätte.[71] Der niederländische Hoge Raad arbeitet seit 2018 mit einem dreistufigen Prüfprogramm, das der Inspecteur abzuarbeiten hat, bevor Wissenmüssen bejaht werden darf.[72] Der österreichische VwGH verlangt, dass sich das Wissenmüssen auf die Hinterziehung von Mehrwertsteuer innerhalb des Unionssystems bezieht: Die Verkürzung bloßer Drittstaatsabgaben trägt die Versagung nicht.[73] Und die ungarische Kúria hat – nachdem der EuGH ihre pauschalen Versagungskataloge in *Vikingo* und *Global Ink Trade* beanstandet hatte – ihre Kollegialdoktrin Ende 2025 revidiert und durch eine nach dem Wissensgrad differenzierende Fallgruppensystematik ersetzt.[74] So verschieden die Rechtsordnungen sind – die Praxis konvergiert auf denselben Punkt: Entscheidend ist die anlassbezogene, dokumentierte Prüfung der Geschäftspartner. Deutschland hat diesen Standard bislang nicht mit vergleichbarer Klarheit formuliert; umso mehr ist er beratend zu antizipieren.

V. Der Proof-of-Check: Gutgläubigkeit beweisfähig organisieren

1. Begriff und dogmatische Verortung

Der hier vorgeschlagene Begriff des Proof-of-Check bezeichnet den dokumentierten Weg zur damaligen Entscheidung: Wer wurde wann geprüft? Welche Daten standen zur Verfügung? Welche USt-IdNr. wurde wann qualifiziert bestätigt? Welche Auffälligkeiten wurden gesehen, wie wurden sie bewertet, wer hat freigegeben? Welche Belege wurden versioniert gesichert? Der Proof-of-Check behauptet kein Ergebnis („der Partner ist sauber"), sondern konserviert eine Perspektive: die ex-ante-Sicht des Unternehmers mit den ihm zugänglichen Informationen. Genau diese Perspektive ist der rechtliche Bezugspunkt des Kittel-Tests.[75]

Dogmatisch ist der Proof-of-Check dreifach verankert. Erstens materiell: Wer „alle Maßnahmen" trifft, „die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können", darf auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen – die Kittel-Formel, die in der Exkulpation der Art.-205-Haftung nahezu wortgleich wiederkehrt.[76] Die dokumentierte Prüfung ist die einzige Form, in der sich diese Maßnahmen später beweisen lassen. Zweitens in der Beweisdimension: Der EuGH würdigt „interne Beschaffungsregelungen zur Überprüfung der Situation seiner Partner" ausdrücklich als sorgfaltsrelevant,[77] und die Kommentarliteratur attestiert dem Gerichtshof, er halte die Tür für eine – mitgliedstaatlich leitlinienhaft zu konkretisierende – Tax Compliance „weit offen".[78] Der V. Senat hat in V R 3/25 vorgeführt, wie ein solcher Prüfpfad aussieht und dass er genügt – mehr würde „die Sorgfaltsmaßstäbe überspannen".[79] Drittens verfahrensrechtlich: Gegen die faktische Beweislastumkehr des Vollzugs (oben III. 2.) hilft keine Beweislastrhetorik, sondern nur Beweisvorsorge. Wer den Indizien der Verwaltung einen zeitnah dokumentierten, plausiblen Prüfprozess entgegensetzen kann, zwingt Behörde und Gericht zurück in die Gesamtwürdigung, die *Aquila* verlangt – und entzieht dem Vermutungsschluss die Grundlage.[80]

Vom Tax Compliance Management System im Sinne des IDW PS 980 unterscheidet sich der Proof-of-Check durch Fokus und Funktion: Das TCMS ist die Organisationsform, der Proof-of-Check ihr beweisrechtliches Destillat für den einzelnen Umsatz.[81] Die Verwaltung erkennt die Grundwertung längst an: Ein innerbetriebliches Kontrollsystem kann Indiz gegen Vorsatz und Leichtfertigkeit sein;[82] § 38 EGAO erprobt seit 2023 kontrollsystemgestützte Prüfungserleichterungen.[83] Es liegt in der Konsequenz dieser Linie, die dokumentierte Geschäftspartnerprüfung auch beim Wissenmüssen des § 25f UStG als gewichtiges Entlastungsindiz zu behandeln – nicht als Freibrief, aber als Tatsachenfundament der Gutgläubigkeit.[84]

2. Bausteine einer beweisfähigen Prüfarchitektur

Aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis lassen sich die Bausteine ableiten; sie folgen dem abgestuften Modell der EuGH-Rechtsprechung und halten zugleich die Grenzen der Kontrollüberwälzung ein:

67 EuGH, 21.6.2012 – C-80/11 u. C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 62, 65; fortgeführt in EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 43 f.
68 Baert, Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud, EPRS Briefing PE 767.221, Januar 2025, www.europarl.europa.eu (Abruf: 7.7.2026); zur Erkennung binnen Tagen Europäische Kommission, PM v. 15.5.2019, IP/19/2468.
69 *Rosenauer/Leibold/Meißner*, BB 2023, 343, 347 (AEO-Parallele).
70 Ministerstwo Finansów/KAS, Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności, 25.4.2018, www.gov.pl (Abruf: 7.7.2026).
71 NSA, 7.11.2017 – I FSK 178/16, orzeczenia.nsa.gov.pl (Abruf: 7.7.2026).
72 Hoge Raad, 19.1.2018 – 16/06245, ECLI:NL:HR:2018:51.
73 VwGH, 22.1.2025 – Ra 2024/13/0109, www.ris.bka.gv.at (Abruf: 7.7.2026).
74 Kúria, Stellungnahme 1/2025. (XII. 09.) KK vélemény (Ersetzung der Punkte 1–3 der Stellungnahme 5/2016. (IX. 26.) KMK); vorangegangen EuGH, 3.9.2020 – C-610/19, Vikingo Fővállalkozó, ECLI:EU:C:2020:673, und EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 30.
75 EuGH, 6.7.2006 – C-439/04 u. C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 51; BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.XIR19.20.0, BB 2022, 927, Rn. 34.
76 EuGH, 6.7.2006 – C-439/04 u. C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 51; EuGH, 12.12.2024 – C-331/23, Dranken Van Eetvelde, ECLI:EU:C:2024:1027, Rn. 32, 38.
77 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 53.
78 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 106. Erg.-Lfg. März 2026, § 25f, Rn. 75.
79 BFH, 18.12.2025 – V R 3/25, ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR3.25.0, BB 2026, 1636, Rn. 31 f.
80 EuGH, 11.11.2021 – C-281/20, Ferimet, ECLI:EU:C:2021:910, Rn. 52; EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 34.
81 IDW Praxishinweis 1/2016 und IDW PS 980 n.F. (09.2022); zur Geschäftspartnerprüfung als gesetzlich veranlasster Due Diligence *Renz/Leibold*, BB 2022, 1943, 1949.
82 AEAO zu § 153, Nr. 2.6 (BMF, 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490).
83 Art. 97 § 38 EGAO, eingeführt durch das DAC7-Umsetzungsgesetz v. 20.12.2022, BGBl. 2022 I 2730; pointiert *Kußmaul/Schmeer*, BB 2023, 1047, 1051: eine nicht dokumentierte Kontrolle ist keine Kontrolle.
84 *Spilker*, UR 2023, 589, 590; zur enthaftenden Wirkung *Bleckmann/Hacker*, BB 2020, 343.

– *Basiskontrollen* bei jedem neuen Geschäftspartner und anlassbezogen im Bestand: qualifizierte Bestätigung der USt-IdNr. nach § 18e UStG zeitnah vor der ersten Lieferung und sodann in regelmäßigen Abständen während der laufenden Lieferbeziehung – bei automatisierter Anbindung vorzugsweise vor jeder Lieferung –, Identitäts- und Vertretungsnachweis, Handelsregisterauszug, Plausibilität von Geschäftsmodell und Lieferweg – der Katalog, den der V. Senat als hinreichend gebilligt hat.[85]
– *Red-Flag-gesteuerte vertiefte Prüfung*: Erst bei Warnsignalen – Preise unter Marktniveau ohne Erklärung, Barzahlungsverlangen, wechselnde Zahlwege oder Drittkonten, neu gegründete Gesellschaften mit hohen Volumina, Branchenferne, aufgedrängte Vorlieferanten oder Abnehmer, wirtschaftlich sinnlose Zwischenglieder – schaltet die Organisation auf vertiefte Prüfung: zusätzliche Auskünfte und Nachweise, notfalls Ablehnung des Geschäfts.[86] Die Kataloge von Rechtsprechung und Verwaltung sind dabei Arbeitsgrundlage, nicht Feind: Wer sie systematisch abprüft, dokumentiert exakt die später entscheidenden Umstände.[87]
– *Rollen, Freigaben, Zeitstempel*: Die Prüfung muss einer Person zuordenbar, die Freigabeentscheidung datiert und die Informationsbasis eingefroren sein. Denn zugerechnet wird dem Unternehmen das Wissen seiner Leute und Beauftragten;[88] entlastet wird es nur, wenn die Entscheidungsgrundlage des maßgeblichen Zeitpunkts rekonstruierbar bleibt – der Lieferzeitpunkt ist die archimedische Konstante der Verteidigung.[89]
– *Evidence Pack*: Je Partner und je risikobehaftetem Umsatz ein versioniertes Belegpaket (Abfrageprotokolle, Registerauszüge, Verträge, Korrespondenz, Bewertungsvermerke), revisionssicher gespeichert – im Regime der strukturierten E-Rechnung ohnehin geboten[90] und im Streitfall die Antwort auf das Datenbild der Verwaltung.
– *Krisenanschluss*: definierte Reaktionswege für Nachschau, Sonderprüfung, Auskunftsersuchen und Durchsuchung, einschließlich der Trennung von Kooperation und Selbstbelastung. Die Architektur der Eskalation – Haftungsbescheid, Arrest, einstweiliger Rechtsschutz – ist Gegenstand des vierten Beitrags dieser Serie.

3. Grenzen und Einwände

Drei Einwände verdienen eine klare Antwort. Der erste: Ein Prüfsystem schaffe einen Safe Harbour, den das Unionsrecht nicht kennt. Das trifft zu – und trifft den Vorschlag nicht. Der Proof-of-Check verspricht keine Freizeichnung, sondern Tatsachen: Er verwandelt die Behauptung der Gutgläubigkeit in ein belegtes Prüfgeschehen. Mehr kann seriöse Compliance nicht leisten; weniger genügt im Datenzeitalter nicht mehr.[91]

Der zweite Einwand ist der gewichtigere: Wer Prüfsysteme propagiert, liefere der Verwaltung den Hebel, die Anforderungen weiter zu schrauben – der selbst gesetzte Standard werde zum Maßstab, hinter den das Unternehmen nicht zurückfallen darf.[92] Die Gefahr ist real, aber beherrschbar, wenn die Architektur konsequent anlassbezogen bleibt: Basiskontrollen für alle, Vertiefung nur bei Red Flags – nicht mehr, als die Rechtsprechung ohnehin verlangt, aber lückenlos belegt. Der Maßstab bleibt der ordentliche Kaufmann, nicht der Ermittlungsbeamte; „komplexe und umfassende Überprüfungen", wie sie die Verwaltung anstellen kann, schuldet der Unternehmer gerade nicht.[93] Gegen die schleichende Standarderhöhung hilft zudem die Rechtssicherheitslinie aus *Global Ink Trade*: Pflichten, die finanzielle Konsequenzen haben, müssen vorab erkennbar sein – ein Argument, das sich gegen jede ex-post erfundene Prüfobliegenheit wenden lässt.[94]

Der dritte Einwand kommt von der Gegenseite: Das alles helfe dem Fiskus nicht, weil organisierte Täter jedes Formalprogramm bedienen könnten. Richtig ist: Ein Proof-of-Check schützt nicht den Täter – gegen positive Kenntnis und kollusive Einbindung ist keine Dokumentation immun, und ein nur zum Schein betriebenes System ist selbst ein Betrugswerkzeug. Er schützt den Redlichen – dort, wo die Doktrin ihn strukturell benachteiligt: im Grenzbereich des „hätte wissen müssen", in dem aus Datenmustern und ex-post-Wissen Vorwürfe komponiert werden. Die Unterscheidung von Systemrisiko und Individualvorwurf verlangt belastbare Tatsachen – im Interesse beider Seiten. Präzise Betrugsbekämpfung und Schutz des Redlichen sind dieselbe Rechtsstaatsaufgabe, von zwei Seiten betrachtet.[95]

VI. Zusammenfassung in Thesen

1. Die Kittel-Doktrin ist als Beweisrechtsprechung zu lesen: Die Versagung von Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung setzt den behördlichen Nachweis der Hinterziehung in der Kette und des Wissens oder Wissenmüssens voraus; Vermutungen und Beweislastumkehr sind unionsrechtlich verboten (Ferimet, Aquila, Global Ink Trade).
2. § 25f UStG kodifiziert die Rechtsfolge, nicht den Maßstab: Sorgfaltsanforderungen, Wissensgrad und Rechtsfolgenbegrenzung bleiben offen; Mehrfachversagung und Haftungskumulation (KONREO) stehen in Spannung zum Überkompensationsverbot und zur Verhältnismäßigkeit.
3. Im Vollzug herrscht faktische Beweislastumkehr: Indizienkataloge zwingen den Unternehmer zur Darlegung seines „Nicht-hätte-wissen-müssen". Diese Diagnose eint Beratungspraxis, richterlich geprägte und verwaltungsnahe Kommentarliteratur.
4. Die Digitalisierung des Vollzugs (E-Rechnung, ViDA, CESOP, Risikoanalytik) vergrößert das Verdachtspotential aus Datenmustern und entwertet unbelegte Gutgläubigkeit. Zugleich stärkt sie die Kontrollüberwälzungs-Schranke: Je mächtiger der staatliche Datenzugriff, desto weniger behördengleiche Aufklärung schuldet der Einzelne.
5. BFH V R 3/25 liefert die richterliche Blaupause des dokumentierten Prüfpfads: ein konkreter, zeitpunktbezogener Maßnahmenkatalog, der genügt – verbunden mit dem Verbot, die Sorgfaltsmaßstäbe zu überspannen.
6. Der Proof-of-Check – Basiskontrollen, Red-Flag-gesteuerte Vertiefung, Rollen und Zeitstempel, Evidence Pack, Krisenanschluss –

85 BFH, 18.12.2025 – V R 3/25, ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR3.25.0, BB 2026, 1636, Rn. 31; zum Abfragestandard BFH, 11.3.2020 – XI R 38/18, BB 2020, 1952, Ls. 2 und Rn. 72; für die fortlaufende Abfrage *Fleckenstein-Weiland/Reingen*, BB 2022, 1431, 1436.
86 Abschn. 25f.1 Abs. 5 UStAE; BFH, 20.10.2021 – XI R 19/20, ECLI:DE:BFH:2021:B.201021.-XIR19.20.0, BB 2022, 927, Rn. 40; aus der Beratungspraxis *Fleckenstein-Weiland/Reingen*, BB 2022, 1431, 1435 f.
87 *Fleckenstein-Weiland/Reingen*, BB 2022, 1431, 1436.
88 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 67 f.
89 *Wild*, PStR 2020, 119, 120; *Grommes*, UR 2022, 420, 429.
90 BMF, 15.10.2025 – III C 2 – S 7287-a/00019/007/243 (Fortführung des Schreibens v. 15.10.2024).
91 *Spilker*, UR 2023, 589, 590; *Renz/Leibold*, BB 2022, 1943, 1949.
92 *Burgmaier*, in: Wäger, UStG, 4. Aufl. 2026, § 6a, Rn. 246.6.
93 EuGH, 1.12.2022 – C-512/21, Aquila Part Prod Com, ECLI:EU:C:2022:950, Rn. 52; EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 43.
94 EuGH, 11.1.2024 – C-537/22, Global Ink Trade, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46.
95 *Stahlschmidt*, BB 2023, Heft 46, I: Es stelle sich nicht mehr die Frage, ob ein Tax-Compliance-System einzurichten sei, sondern wie das optimale System aussehe; zur Rückbesinnung auf die Fakten *ders.*, BB 36/2025, Die Erste Seite.

übersetzt den Kittel-Test in eine beweisfähige Organisation. Er ist kein Safe Harbour, sondern Beweisvorsorge: das Tatsachenfundament, auf dem Gutgläubigkeit im Datenzeitalter verteidigt wird.

7. Rechtspolitisch ist der Gesetzgeber am Zug: Wer § 25f UStG beibehält, schuldet den Redlichen einen vorhersehbaren Pflichtenrahmen – nach dem Vorbild publizierter Sorgfaltskataloge anderer Mitgliedstaaten. Bis dahin bleibt die beweisfähige Prüfarchitektur die wirksamste Verteidigungslinie. Ihre organisations-, daten- und krisenbezogene Ausgestaltung entfalten die folgenden Beiträge dieser Serie.

Dr. Fabian Keller, LL.M., Ausbildung als Wirtschaftswissenschaftler in Hagen und New York, zum Juristen in Hagen und Saarbrücken nebst abschließender fachübergreifender Promotion in Brünn. Berufliche Stationen u. a. Accenture, Publicis, div. Family Offices in u. a. Vorstands-, Finance- und Compliance-Rollen. Senior Counsel Tax & Compliance bei Vogel, Sprinke & Kollegen in Viernheim.



BFH: Keine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei einer Unterbeteiligung an einem Kapitalgesellschaftsanteil

BFH, Urteil vom 19.5.2026 – VIII R 33/24
ECLI:DE:BFH:2026:U.190526.VIIIR33.24.0
Volltext der Entscheidung: **BB-ONLINE BBL2026-1814-2**
unter www.betriebs-berater.de

AMTLICHER LEITSATZ

Für eine (typische oder atypische) Unterbeteiligung an einem Kapitalgesellschaftsanteil sind die Besteuerungsgrundlagen (hier: Einkünfte aus Ausschüttungen der GmbH und die Aufteilung der Kapitalertragsteuer) nicht gesondert und einheitlich festzustellen.

FGO § 40 Abs. 1 Alt. 2, § 46 Abs. 1 S. 1, § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Buchst. b, § 48 Abs. 2; AO § 157 Abs. 2, § 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, S. 3, § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2, § 39 Abs. 2 Nr. 1; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 4, § 20 Abs. 5 S. 1, S. 2

SACHVERHALT

1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob für die Jahre 2003 bis 2011 (Streitjahre) eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung im Hinblick auf eine Unterbeteiligung an dem Gesellschaftsanteil des Beigeladenen an der A GmbH (GmbH) durchzuführen ist.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist … und war bei B beschäftigt. Dort entwickelte er in den 1980er-Jahren ein Warenwirtschaftssystem für den PC. Bei B lernte er den Beigeladenen kennen, der dort als Werkstudent tätig war und das Warenwirtschaftssystem weiterentwickelte. Beide kamen überein, diese Software selbst kommerziell zu nutzen und sie an … zu vertreiben. Der Beigeladene erwarb zu diesem Zweck 1989 einen Anteil von 67 % (nominell 67.000 DM) an der GmbH und wurde deren einziger vertretungsberechtigter Geschäftsführer. Zwei Jahre später erwarb die Lebensgefährtin des Beigeladenen, Frau C, den restlichen Geschäftsanteil von 33 % an der GmbH.

3 Der Beigeladene schloss am 17.10./24.11.1989 als Hauptbeteiligter mit dem Sohn des Klägers, Herrn D, als Unterbeteiligtem einen privatschriftlichen Unterbeteiligungsvertrag. Der Unterbeteiligte sollte zu 50 % am Gewinn und Verlust des Hauptbeteiligten beteiligt sein. Sämtliche Maßnahmen sollten gleichberechtigt und einstimmig zwischen Haupt- und Unterbeteiligtem abzustimmen sein. Im Fall der Beendigung der Unterbeteiligung sollte zum Beendigungszeitpunkt eine Auseinandersetzungsbilanz unter Zugrundelegung der Steuerbilanz der GmbH aufgestellt werden.

Es existiert ferner ein 2014 erstellter, auf den xx.10.1989 zurückdatierter, schriftlicher Treuhandvertrag zwischen dem Kläger und seinem Sohn D, wonach D den Unterbeteiligungsvertrag mit dem Beigeladenen an dessen Anteil an der GmbH als Treuhänder für den Kläger geschlossen hat. Nach den Bestimmungen dieses Vertrags war der Treuhänder unter anderem verpflichtet, die ihm zustehenden Rechte aus der Unterbeteiligung nur im Interesse und nach Weisung des Treugebers (des Klägers) auszuüben. Die aus der Unterbeteiligung anfallenden Gewinne und Verluste sollten ausschließlich dem Treugeber zustehen. 4

Der Unterbeteiligungsvertrag wurde im Jahr 2016 durch Kündigung seitens des Unterbeteiligten beendet. Der Kläger und der Beigeladene streiten vor dem Landgericht (LG) X über die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens. Steuerliche Ansprüche von der oder gegen die Unterbeteiligungsgesellschaft werden nicht mehr geltend gemacht. 5

Die Ausschüttungen der GmbH wurden für sämtliche Streitjahre so gehandhabt, dass die GmbH die Kapitalertragsteuer einbehielt und dem Beigeladenen und Frau C entsprechende Steuerbescheinigungen ausstellte. Der Beigeladene zahlte dem Kläger jeweils einen Anteil aus der Unterbeteiligung aus, dessen Berechnung zwischen dem Kläger und dem Beigeladenen im Streit ist. Der Kläger gab diese Erträge in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nicht an. 6

Im Jahr 2014 gab der Kläger berichtigte Steuererklärungen für die Streitjahre ab. Das Wohnsitzfinanzamt des Klägers ging davon aus, dass eine atypische Unterbeteiligung des Klägers vorliege und 50 % der Gesamtausschüttungen der GmbH unmittelbar dem Kläger zuzurechnen seien. Es erließ auf dieser Grundlage im Juni 2015 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, gegen die der Kläger ein (Stand September 2024) noch anhängiges Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg führt (Aktenzeichen 1 K 135/21). 7

Der Kläger verklagte die GmbH zivilrechtlich erfolglos auf die Ausstellung von Kapitalertragsteuerbescheinigungen nach § 45a des Einkommensteuergesetzes (EStG), um eine Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer auf seine Einkommensteuer für die Streitjahre zu erreichen. Seine Klage, die vor dem LG X Erfolg hatte, wurde vom Oberlandesgericht X mit am xx.xx.2020 verkündetem Urteil abgewiesen. Die hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers war erfolglos. 8

Am 14.06.2021 gab der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt – FA –) von ihm unterschriebene Erklärungen zur gesonderten 9