

Ausländische Dienstleistungsrechnungen im deutschen Unternehmen

Betriebsausgabenabzug, Beweisvorsorge, Empfängerbenennung, Reverse Charge und Abzugsteuer bei Rechnungen aus Zypern, den Vereinigten Arabischen Emiraten und von US-LLCs

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Stand: 6. August 2026

www.steuerrecht.com

Die steuerliche Anerkennung einer Rechnung aus dem Ausland folgt keinem eigenständigen „Auslandsrechnungsrecht“. Entscheidend ist vielmehr eine Folge voneinander zu trennender Prüfungen: Zunächst muss die Ausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sein. Sodann sind der zugrunde liegende Sachverhalt und die Person des Gläubigers beziehungsweise Empfängers nach den Regeln der Abgabenordnung festzustellen. Unabhängig hiervon sind der umsatzsteuerliche Leistungsort, die Steuerschuldnerschaft des deutschen Leistungsempfängers sowie ein möglicher Steuerabzug nach § 50a EStG zu prüfen. Die ausländische Rechtsform, der Sitzstaat und eine Ansässigkeitsbescheinigung sind dabei jeweils Beweisanzeichen mit begrenzter Reichweite; keines dieser Merkmale entscheidet für sich allein über den Betriebsausgabenabzug.

Inhalt

I. Gegenstand und Leitfragen	5
II. Der materielle Betriebsausgabenabzug	5
1. § 4 Abs. 4 EStG als alleiniger Ausgangspunkt.....	5
2. Tatsächliche Leistung und vergebliche Aufwendungen.....	6
3. Höhe, Schätzung und Feststellungslast	7
4. Vier Personen können auseinanderfallen	7
III. Erhöhte Mitwirkung und Beweisvorsorge bei Auslandssachverhalten	8
1. Inhalt des § 90 Abs. 2 AO	8
2. Beweisvorsorge bereits bei Vertragsschluss.....	8
3. § 90 Abs. 3 und 4 AO nur für Geschäftsbeziehungen im Sinne des AStG	9
IV. Empfängerbenennung nach § 160 AO	9
1. Funktion und Prüfungsreihenfolge	9
2. Zwei Ermessensstufen	10
3. Wer ist Gläubiger oder Empfänger?	10
4. Domizil- und Basisgesellschaften	11
5. Der günstige Grundsatz für übliche Auslandsgeschäfte.....	11
6. § 16 AStG als besondere Verschärfung.....	11
V. Umsatzsteuerliche Behandlung	12
1. Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG	12
2. Zypern: § 13b Abs. 1 UStG	12
3. Dubai und USA: § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG.....	13
4. Vorsteuerabzug aus der Reverse-Charge-Steuer	13
5. Fehlerhafte ausländische Umsatzsteuer und inländische Betriebsstätte.....	14
VI. Die deutsche E-Rechnungspflicht	14
1. Anwendungsbereich	14
2. Übergangsregeln und Empfangsbereitschaft	14
VII. Steuerabzug nach § 50a EStG und Entlastung nach § 50c EStG	15
1. Aktive Beratung ist regelmäßig kein § 50a-Tatbestand	15

2. Gemischte Verträge und Aufteilung.....	15
3. Freistellung und Erstattung nach § 50c EStG.....	16
VIII. Die drei Länder- und Rechtsformkonstellationen.....	16
1. Zypern.....	16
a) Ertragsteuerlicher Nachweis.....	16
b) Umsatzsteuer und E-Rechnung	17
c) DBA und Ansässigkeitsbescheinigung.....	17
2. Dubai und Vereinigte Arabische Emirate.....	17
a) Gesellschafts- und Tätigkeitsnachweise.....	17
b) Umsatzsteuer	18
c) Kein geltendes DBA seit 2022	18
d) Keine automatische Niedrigbesteuerungs- oder Missbrauchsvermutung	18
3. US-Limited Liability Company.....	18
a) Keine einheitliche deutsche Qualifikation.....	18
b) Vertragspartner, handelnde Person und Vergütungsgläubiger.....	19
c) Erforderliche Unterlagen im Risikofall	19
d) DBA und § 50c.....	19
e) Umsatzsteuer und E-Rechnung	20
IX. Beweiswert der typischen Unterlagen.....	20
X. Praktisches Prüf- und Dokumentationsprogramm.....	21
1. Vor Beauftragung	21
2. Während der Leistung	21
3. Vor Zahlung.....	22
4. Nach Zahlung und Aufbewahrung	22
XI. Vorgehen in der Betriebsprüfung.....	22
1. Streitpunkte auseinanderhalten.....	22
2. Anforderungen an ein Benennungsverlangen.....	23
3. Keine Vermischung von Nachweis und Sanktion	23
XII. Typische Risikosignale und ihre rechtliche Bedeutung	23

XIII. Ergebnis in zwölf Leitsätzen	24
--	----

I. Gegenstand und Leitfragen

Ausgangspunkt dieser Untersuchung ist der typische Fall, dass ein in Deutschland ansässiges Unternehmen eine Beratungs-, Management-, Marketing-, IT- oder sonstige unternehmensbezogene Dienstleistung von einem ausländischen Anbieter bezieht. Im Mittelpunkt stehen drei in der Praxis häufige Konstellationen: eine zyprische Gesellschaft, ein in Dubai beziehungsweise in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässiges Unternehmen und eine Limited Liability Company nach dem Recht eines US-Bundesstaats. Nicht behandelt werden besondere Leistungsordnungen für Grundstücksleistungen, Personenbeförderungen, Veranstaltungen oder Telekommunikationsleistungen, soweit sie im Einzelfall die allgemeine Regel des § 3a Abs. 2 UStG verdrängen.

Die zentrale These lautet: Weder die Auslandsansässigkeit noch eine „ungewohnte“ Rechtsform begründet eine gesetzliche Vermutung gegen die Anerkennung der Ausgabe. Umgekehrt reicht auch eine formal ordnungsgemäße Rechnung nicht aus, wenn Vertragspartner, Leistungsinhalt, tatsächliche Durchführung oder Geldfluss ungeklärt bleiben. Die tragende Beweiskraft entsteht erst aus einer in sich stimmigen Kette aus Vertragsunterlagen, Kommunikations- und Arbeitsergebnissen, Vertretungsnachweisen, Rechnung und Zahlung.

Für die rechtliche Prüfung sind fünf Ebenen auseinanderzuhalten. Erstens ist zu bestimmen, ob und in welcher Höhe eine betrieblich veranlasste Aufwendung vorliegt. Zweitens ist zu klären, welche erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten wegen des Auslandsbezugs bestehen. Drittens ist ein etwaiges Benennungsverlangen nach § 160 AO eigenständig zu beurteilen. Viertens sind Leistungsort, Reverse Charge und Vorsteuerabzug zu prüfen. Fünftens ist festzustellen, ob die Vergütung ungeachtet ihrer Bezeichnung als „Consulting Fee“ ganz oder teilweise einem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegt.

II. Der materielle Betriebsausgabenabzug

1. § 4 Abs. 4 EStG als alleiniger Ausgangspunkt

„Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“

Mit diesem Satz beschreibt § 4 Abs. 4 EStG den materiellen Grundtatbestand des Betriebsausgabenabzugs.¹ Die Vorschrift verlangt weder eine inländische Anschrift des Leistenden noch eine bestimmte ausländische Rechtsform, eine deutsche Steuernummer, eine Ansässigkeitsbescheinigung

¹ § 4 Abs. 4 EStG. Für Kapitalgesellschaften wird der nach Einkommensteuerrecht zu ermittelnde Gewinn über § 8 Abs. 1 KStG zur Ausgangsgröße der Körperschaftsteuer; für die Gewerbesteuer knüpft § 7 Satz 1 GewStG an den nach EStG oder KStG ermittelten Gewinn an.

oder eine Rechnung in einem bestimmten Dateiformat. Materiell entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang der Aufwendung mit dem Betrieb. Subjektiv muss die Ausgabe dem Betrieb dienen; private, gesellschaftsrechtlich veranlasste oder nur vorgeschobene Zahlungen genügen nicht.

Die Rechnung ist in diesem Zusammenhang ein wesentliches Beweismittel, aber kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 4 EStG. Sie dokumentiert, dass ein bestimmter Aussteller gegenüber einem bestimmten Empfänger eine Forderung mit einem beschriebenen Leistungsgrund erhebt. Sie beweist für sich genommen weder, dass der Aussteller rechtlich Gläubiger war, noch, dass die Leistung tatsächlich ausgeführt wurde. Entsprechendes gilt spiegelbildlich für den Kontoauszug: Er beweist die Zahlung, nicht aber deren betrieblichen Rechtsgrund.

Bei bilanzierenden Unternehmen kommen die handels- und steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten hinzu. Der Grundsatz, dass Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sein müssen, erhöht die praktische Bedeutung eines geordneten Belegwesens. Er verändert jedoch nicht den materiellen Maßstab des § 4 Abs. 4 EStG. Ein formaler Mangel des Belegs ist daher nicht ohne Weiteres mit dem Fehlen einer betrieblichen Aufwendung gleichzusetzen; er kann allerdings die Überzeugungsbildung der Finanzbehörde und des Finanzgerichts erheblich erschweren.

2. Tatsächliche Leistung und vergebliche Aufwendungen

Im gewöhnlichen entgeltlichen Austauschgeschäft wird der Betriebsausgabenabzug regelmäßig dadurch belegt, dass die vereinbarte Leistung tatsächlich erbracht und für betriebliche Zwecke verwendet wurde. Der Steuerpflichtige muss deshalb nicht lediglich die Existenz einer Rechnung, sondern den wirtschaftlichen Vorgang hinter der Rechnung plausibel und nachprüfbar darstellen. Bei Beratung sind insbesondere Thema, Zeitraum, Ansprechpartner, Arbeitsweise, Zwischenergebnisse und verwertbares Ergebnis zu dokumentieren. Eine Bezeichnung wie „consulting services as agreed“ kann zivilrechtlich wirksam sein, ist als steuerlicher Leistungsnachweis aber häufig zu unbestimmt.

Gleichwohl wäre es zu weitgehend, aus § 4 Abs. 4 EStG eine ausnahmslose Erfolgsvoraussetzung abzuleiten. Der Bundesfinanzhof hat anerkannt, dass auch gutgläubig geleistete und später verlorene Zahlungen betrieblich veranlasst sein können, obwohl die erwartete Gegenleistung ausbleibt. Entscheidend ist dann, ob der Steuerpflichtige im Zahlungszeitpunkt von einem betrieblich veranlassten Erwerbsvorgang ausgehen durfte und eine private oder gesellschaftsrechtliche Ursache ausscheidet.² Dieser Ausnahmegedanke darf allerdings nicht dazu benutzt werden, eine von Anfang an nicht

² BFH, Urteil vom 17.11.2015 – X R 3/14, BFHE 252, 201; BFH, Urteil vom 7.2.2018 – X R 10/16, BFHE 260, 490. Beide Entscheidungen betreffen vergebliche beziehungsweise durch Täuschung vereitelte Aufwendungen und zeigen, dass der tatsächliche Leistungserfolg kein ausnahmsloses Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 4 EStG ist.

belegte „Beratung“ nachträglich in eine vergebliche Aufwendung umzudeuten. Auch im Betrugs- oder Ausfallfall müssen Vertrag, Zahlungsgrund, Gutgläubigkeit und betriebliche Zielrichtung nachgewiesen werden.

3. Höhe, Schätzung und Feststellungslast

Die Finanzbehörde hat den Sachverhalt nach § 88 AO von Amts wegen zu ermitteln. Das entbindet den Steuerpflichtigen nicht von seiner Mitwirkung. Bleibt nach Ausschöpfung der zumutbaren Aufklärung offen, ob eine Ausgabe überhaupt entstanden ist, kann sie nicht allein deshalb geschätzt werden, weil eine betriebliche Veranlassung denkbar erscheint. Eine Schätzung der Höhe setzt die Überzeugung voraus, dass dem Grunde nach tatsächlich Aufwendungen angefallen sind.³ Im Ergebnis trägt der Unternehmer das Risiko, wenn die für ihn günstigen Tatsachen trotz der ihm möglichen Beweisvorsorge nicht feststellbar sind.

Für die Praxis empfiehlt sich deshalb eine streng getrennte Beweisführung. Zunächst ist der betriebliche Bedarf zu erläutern. Danach sind Vertragsschluss und Vertretungsmacht nachzuweisen. Sodann ist die tatsächliche Leistung anhand von Arbeitsergebnissen und Kommunikation zu belegen. Erst anschließend werden Rechnung, Fälligkeit und Zahlung dargestellt. Diese Reihenfolge verhindert, dass ein formal eindrucksvolles Register- oder Steuerdokument den fehlenden Nachweis des eigentlichen Leistungsvorgangs verdeckt.

4. Vier Personen können auseinanderfallen

Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen können vier Personenrollen auseinanderfallen: Vertragspartner und Leistungsschuldner, tatsächlich handelnde natürliche Person, zivilrechtlicher Gläubiger der Vergütung und tatsächlicher Zahlungsempfänger. Bei einer ordnungsgemäßen Einpersonengesellschaft ist dies nicht ungewöhnlich. Die Gesellschaft kann Vertragspartnerin und Gläubigerin sein, während ihr alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer die Leistung als Organ ausführt. Das ist kein Durchleitungssachverhalt, sondern die normale Handlungsweise einer juristischen Person.

Steht demgegenüber im Vertrag eine Gesellschaft, die über keine eigene Tätigkeit verfügt, wird die Arbeit von nicht offengelegten Dritten erbracht und fließt die Vergütung unmittelbar oder kurzfristig an diese weiter, stellt sich eine andere Frage. Dann ist zu untersuchen, ob die Gesellschaft lediglich Rechnungs- oder Durchleitungsfunktion hatte. Die steuerliche Würdigung darf nicht pauschal an Bürogröße, Gründungsalter, Sitzstaat oder Einpersonengesellschaft anknüpfen. Sie muss auf konkreten Tatsachen zur eigenen wirtschaftlichen Funktion beruhen.

³ Vgl. BFH, Urteil vom 19.1.2017 – III R 28/14, BFHE 256, 351: Eine Schätzung von Betriebsausgaben setzt voraus, dass das Gericht davon überzeugt ist, dass entsprechende Aufwendungen dem Grunde nach entstanden sind.

III. Erhöhte Mitwirkung und Beweisvorsorge bei Auslandssachverhalten

1. Inhalt des § 90 Abs. 2 AO

§ 90 Abs. 2 AO verschärft bei Sachverhalten mit Auslandsbezug die Mitwirkungspflicht. Der Beteiligte muss den Sachverhalt aufklären, die erforderlichen Beweismittel beschaffen und die ihm bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen.⁴ Besonders folgenreich ist die Beweisvorsorgeklausel: Der Unternehmer kann sich nicht auf eine spätere Unmöglichkeit der Beweisbeschaffung berufen, wenn er sich bei der Gestaltung des Vertragsverhältnisses entsprechende Informations-, Einsichts- oder Herausgabeansprüche hätte einräumen lassen können.⁵

Diese Regel verpflichtet nicht dazu, bei jeder kleineren Auslandsrechnung ein vollständiges Due-Diligence-Verfahren durchzuführen. Art und Umfang der Vorsorge müssen verhältnismäßig sein. Maßgeblich sind insbesondere Vergütungshöhe, Dauer und Komplexität der Leistung, Auffälligkeit der Zahlungsmodalitäten, Näheverhältnis der Parteien, Austauschbarkeit des Anbieters und der Grad, in dem der deutsche Unternehmer die ausländische Struktur selbst gewählt oder gestaltet hat. Je größer das Risiko und je schwächer die natürliche Dokumentation der Leistung, desto höher sind die Anforderungen.

2. Beweisvorsorge bereits bei Vertragsschluss

Die notwendige Vorsorge beginnt vor der ersten Zahlung. Der Vertrag sollte die vollständige Firma und Anschrift, Registerdaten, vertretungsberechtigte Person, Leistungsgegenstand, Leistungszeitraum, Vergütungsmodell, geschuldete Arbeitsergebnisse, zulässigen Einsatz von Mitarbeitern oder Unterauftragnehmern, Zahlungsweg sowie die Pflicht zur Herausgabe steuerlich erforderlicher Unterlagen enthalten. Bei laufender Beratung ist eine Regelung zweckmäßig, nach der Tätigkeitsnachweise, Besprechungsprotokolle oder periodische Berichte zu erstellen sind. Bei erfolgsabhängigen Vergütungen muss die Bemessungsgrundlage nachvollziehbar festgelegt werden.

Der Unternehmer sollte sich ferner zusichern lassen, dass das angegebene Konto dem Vertragspartner zusteht oder aus welchem Rechtsgrund ein abweichender Kontoinhaber zum Empfang berechtigt ist. Zahlungen auf Privatkonten des Gesellschafters, an Treuhänder oder an Gesellschaften in einem dritten Staat sind nicht schlechthin unzulässig. Sie erzeugen jedoch zusätzlichen Erklärungs- und Dokumentationsbedarf. Eine erst nach Beginn der Außenprüfung beschaffte, pauschale Bestätigung hat regelmäßig geringeren Beweiswert als zeitnah entstandene Unterlagen.

⁴ § 90 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO. Der Anwendungserlass begründet die gesteigerte Mitwirkung insbesondere damit, dass die Ermittlungs- und Eingriffsbefugnisse deutscher Finanzbehörden grundsätzlich an der Staatsgrenze enden; vgl. AEAO zu § 90, Nr. 3.1.

⁵ § 90 Abs. 2 Satz 3 AO.

3. § 90 Abs. 3 und 4 AO nur für Geschäftsbeziehungen im Sinne des AStG

Die besonderen Verrechnungspreisaufzeichnungen des § 90 Abs. 3 und 4 AO gelten nicht unterschiedslos für jede Rechnung eines fremden ausländischen Dienstleisters. Sie setzen Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG und damit grundsätzlich ein grenzüberschreitendes Nahestehen oder eine ausländische Betriebsstätte voraus. Nur dann sind insbesondere Transaktionsmatrix, Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation sowie gegebenenfalls eine Stammdokumentation zu erstellen.⁶ In einer Außenprüfung sind die gesetzlich bezeichneten Unterlagen teilweise ohne gesondertes Verlangen innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen; andere Aufzeichnungen können ebenfalls mit einer Frist von 30 Tagen angefordert werden.⁷

Bei einem echten fremden Dritten bleiben jedoch § 90 Abs. 2 AO, die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie gegebenenfalls § 160 AO anwendbar. Die Abgrenzung ist praktisch wichtig: Aus der Tatsache, dass eine Rechnung aus Dubai oder von einer US-LLC stammt, folgt noch keine Verrechnungspreisdokumentationspflicht. Bestehen dagegen personelle, gesellschaftsrechtliche oder beherrschende Beziehungen, muss die Verrechnungspreisebene von Anfang an mitgedacht werden.

IV. Empfängerbenennung nach § 160 AO

1. Funktion und Prüfungsreihenfolge

§ 160 Abs. 1 Satz 1 AO erlaubt es, Betriebsausgaben regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige einem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder Empfänger genau zu benennen. Die Vorschrift soll verhindern, dass eine Ausgabe beim Zahlenden steuermindernd berücksichtigt wird, während der korrespondierende Zufluss beim Empfänger der Besteuerung entzogen bleibt. Das eigene Ermittlungsrecht der Finanzbehörde bleibt nach § 160 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich unberührt.⁸

Die Vorschrift ist nicht die erste Antwort auf jeden unklaren Beleg. Nach dem AEAO ist § 160 AO nicht anzuwenden, wenn bereits die Höhe der Ausgabe oder ihr Zusammenhang mit der betrieblichen Sphäre nicht nachgewiesen ist. Dann scheitert der Abzug auf der vorgelagerten materiellen Ebene. Sind Höhe und betriebliche Veranlassung dem Grunde nach streitig, müssen sie zunächst festgestellt oder gegebenenfalls geschätzt werden. Erst danach ist zu prüfen, ob die fehlende Empfängerbenennung den Abzug zusätzlich ausschließt.⁹

⁶ § 90 Abs. 3 AO in Verbindung mit § 1 Abs. 4 AStG. Die Stammdokumentation ist nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO grundsätzlich erst ab einem Vorjahresumsatz von 100 Mio. Euro erforderlich.

⁷ § 90 Abs. 4 AO.

⁸ § 160 Abs. 1 AO. Zur Sicherungsfunktion der Vorschrift BFH, Urteil vom 9.3.2016 – X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815.

⁹ AEAO zu § 160, Nrn. 1 und 2; insbesondere AEAO zu § 160, Nr. 1 Satz 2 sowie Nr. 2 Sätze 2 und 3.

2. Zwei Ermessensstufen

Der Bundesfinanzhof unterscheidet zwei Ermessensentscheidungen. Auf der ersten Stufe entscheidet das Finanzamt nach § 5 AO, ob es überhaupt ein Benennungsverlangen erlässt. Das Verlangen muss einen sachlichen Anlass haben, hinreichend bestimmt, verhältnismäßig und im Einzelfall zumutbar sein. Auf der zweiten Stufe entscheidet die Behörde, ob und in welchem Umfang der Abzug versagt wird, wenn einem rechtmäßigen Verlangen nicht genügt wurde. Wegen des Wortes „regelmäßig“ ist die Versagung zwar der gesetzliche Regelfall; sie bleibt jedoch eine Ermessensentscheidung.¹⁰

Die Verhältnismäßigkeit darf nicht nur abstrakt behauptet werden. Zu berücksichtigen sind die Erkenntnismöglichkeiten des Unternehmers im Zeitpunkt der Zahlung, die Auffälligkeit des Geschäfts, die Höhe des möglichen Steuerausfalls, die wirtschaftlichen Nachteile einer nachträglichen Offenlegung sowie die Frage, ob der Unternehmer gutgläubig Opfer einer für ihn nicht durchschaubaren Täuschung geworden ist. Ein Benennungsverlangen kann gleichwohl auch dann zulässig sein, wenn der Unternehmer die erforderlichen Angaben bei Zahlung nicht erhoben hat. Gerade hierin liegt die Bedeutung der Beweisvorsorge nach § 90 Abs. 2 AO.¹¹

3. Wer ist Gläubiger oder Empfänger?

Nach der Rechtsprechung ist Empfänger derjenige, dem der in der Ausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen wurde und bei dem sich die Zahlung steuerlich auswirkt. Der zivilrechtliche Gläubiger der Forderung und der wirtschaftliche Empfänger werden häufig identisch sein, müssen es aber nicht. Ist eine Gesellschaft lediglich zwischengeschaltet, weil sie die Leistung nicht selbst erbringen konnte oder Auftrag und Geld an Dritte weiterleitete, können die hinter ihr stehenden tatsächlichen Leistungserbringer und Zahlungsempfänger zu benennen sein.¹²

Dieser Rechtssatz darf nicht in eine allgemeine Durchgriffsthese umgedeutet werden. Eine Gesellschaft handelt notwendigerweise durch natürliche Personen. Dass ein Director, Manager oder Member die Beratung persönlich ausführt, macht ihn nicht automatisch zum eigenen Vergütungsgläubiger. Bei einer tatsächlich tätigen Einpersonen-Gesellschaft ist vielmehr zu prüfen, ob die handelnde Person als Organ für die Gesellschaft tätig wurde, ob die Gesellschaft den Vertrag geschlossen und die Forderung erworben hat und ob die Vergütung ihr wirtschaftlich verblieb. Erst konkrete Feststellungen zu einer fehlenden eigenen Funktion oder einer Weiterleitung rechtfertigen die Suche nach einem anderen Empfänger.

¹⁰ BFH, Urteil vom 15.4.2021 – IV R 26/18, BFHE 272, 498, Rz. 21–25; AEAO zu § 160, Nrn. 1 und 2.

¹¹ BFH, Urteil vom 15.4.2021 – IV R 26/18, Rz. 25; zur möglichen Unzumutbarkeit bei undurchschaubarer Täuschung BFH, Beschluss vom 1.12.2016 – X S 6/16 (PKH), BFH/NV 2017, 403.

¹² BFH, Urteil vom 15.4.2021 – IV R 26/18, Rz. 26; AEAO zu § 160, Nr. 1.1.

4. Domizil- und Basisgesellschaften

Der AEAO verlangt bei einer Domizilgesellschaft zunächst die Prüfung, ob überhaupt eine Leistung von objektiv feststellbarem wirtschaftlichem Wert vorliegt oder lediglich ein Scheingeschäft. Erst wenn eine reale Leistung festgestellt ist, stellt sich die Empfängerfrage nach § 160 AO. Bei einer inaktiven Briefkasten- oder Basisgesellschaft kann die Benennung der Gesellschaft, ihrer formalen Anteilseigner oder eines bloßen Treuhänders unzureichend sein. Benannt werden müssen dann diejenigen, die die vereinbarte Leistung tatsächlich auf eigene Rechnung erbracht und die Gegenleistung wirtschaftlich erhalten haben.¹³

Die Einordnung als Domizil- oder Basisgesellschaft setzt Tatsachen voraus. Ein Registered Office, ein Business Center, Remote Work, ein einziger Geschäftsführer oder das Fehlen eigener Arbeitnehmer beweisen keine Inaktivität. Wissensbasierte Dienstleistungen können ohne große Sachausstattung erbracht werden. Umgekehrt kann eine eindrucksvolle Trade Licence eine Gesellschaft nicht zur tatsächlichen Leistungserbringerin machen, wenn alle Tätigkeiten und Einnahmen außerhalb ihrer Sphäre liegen. Maßgeblich bleibt die konkrete Wertschöpfung.

5. Der günstige Grundsatz für übliche Auslandsgeschäfte

Für reguläre Auslandsgeschäfte enthält der AEAO eine bedeutsame Begrenzung. Bei Zahlungen an ausländische Empfänger soll das Finanzamt – sofern keine Anhaltspunkte für straf- oder bußgeldbewehrte Vorteilszuwendungen bestehen – auf den Empfängernachweis nach § 160 AO verzichten, wenn feststeht, dass die Zahlung im Rahmen eines üblichen Handelsgeschäfts erfolgte, der Betrag ins Ausland abgeflossen ist und der Empfänger nicht der deutschen Steuerpflicht unterliegt. Der Empfänger muss allerdings so bezeichnet werden, dass eine inländische Steuerpflicht mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann; in geeigneten Fällen darf eine Erklärung zum fehlenden Rückfluss an inländische Personen verlangt werden.¹⁴

Diese Verwaltungsanweisung ist für die Verteidigung des Betriebsausgabenabzugs besonders wichtig. Sie zeigt, dass § 160 AO nicht als generelle Sanktion für Zahlungen in bestimmte Staaten gedacht ist. Der Unternehmer sollte daher konkret darlegen, warum es sich um ein marktübliches Geschäft handelt, auf welches ausländische Konto gezahlt wurde, weshalb der ausländische Empfänger in Deutschland nicht steuerpflichtig ist und welche Tatsachen gegen einen Rückfluss an inländische Personen sprechen.

6. § 16 AStG als besondere Verschärfung

§ 16 Abs. 1 AStG verschärft die Empfängerbenennung, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen aus einer Geschäftsbeziehung mit einer ausländischen Gesellschaft, Person oder

¹³ AEAO zu § 160, Nr. 3; BFH, Urteil vom 15.4.2021 – IV R 26/18, Rz. 26.

¹⁴ AEAO zu § 160, Nr. 4.

Personengesellschaft abziehen will und die damit zusammenhängenden Einkünfte beim ausländischen Gegenüber nicht oder nur unwesentlich besteuert werden. In diesem Fall gilt der Gläubiger oder Empfänger im Sinne des § 160 AO erst dann als genau bezeichnet, wenn sämtliche unmittelbaren und mittelbaren Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der ausländischen Person offengelegt werden. Das Finanzamt kann nach § 16 Abs. 2 AStG eine Versicherung an Eides statt verlangen.¹⁵

Die Vorschrift darf nicht allein aus dem Sitz in Dubai, Zypern oder einem US-Bundesstaat hergeleitet werden. Erforderlich ist die tatsächliche fehlende oder nur unwesentliche Besteuerung gerade der Einkünfte, die mit der Geschäftsbeziehung zusammenhängen. Bei einem fremden Dritten ohne unmittelbare oder mittelbare Beziehungen kann die zusätzliche Offenlegung inhaltlich leer laufen; bei verbundenen oder verdeckt verbundenen Strukturen kann sie dagegen weit reichen. In der Beratung ist deshalb zuerst zu klären, ob die Tatbestandsvoraussetzung der Niedrigbesteuerung festgestellt ist, bevor über den Umfang der Offenlegung gestritten wird.

V. Umsatzsteuerliche Behandlung

1. Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG

Eine gewöhnliche Beratungs- oder sonstige unternehmensbezogene Dienstleistung an einen deutschen Unternehmer wird grundsätzlich dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die Leistung an eine Betriebsstätte des Empfängers erbracht, ist deren Ort maßgeblich. Bei einem deutschen Leistungsempfänger liegt der Leistungsort daher regelmäßig im Inland, sofern keine besondere Leistungsortregel eingreift.¹⁶

Der Vertragstitel ist auch umsatzsteuerlich nicht entscheidend. „Consulting“ kann im Einzelfall eine Grundstücksleistung, eine Veranstaltungsleistung oder die Überlassung eines Rechts verdecken. Der tatsächliche Leistungsinhalt muss deshalb vor der Buchung bestimmt werden. Für die hier untersuchte aktive Unternehmensberatung gilt jedoch typischerweise § 3a Abs. 2 UStG.

2. Zypern: § 13b Abs. 1 UStG

Ist der leistende Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet, etwa in Zypern, ansässig und erbringt er eine nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung, entsteht die Steuer nach § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Der deutsche Leistungsempfänger schuldet die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG.¹⁷

¹⁵ § 16 AStG.

¹⁶ § 3a Abs. 2 UStG. Vor Anwendung der Grundregel sind insbesondere die Sondertatbestände der §§ 3a Abs. 3 bis 8, 3b und 3c UStG zu prüfen.

¹⁷ § 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG.

Die Rechnung sollte den grenzüberschreitenden B2B-Umsatz ohne deutsche Umsatzsteuer ausweisen und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweisen. Eine gültige zyprische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist ein wichtiges Indiz für den Unternehmerstatus und sollte im Bestätigungsverfahren geprüft werden. Sie ersetzt aber weder die Prüfung der Leistung noch die Feststellung, ob eine inländische Betriebsstätte des Leistenden am Umsatz beteiligt war.

3. Dubai und USA: § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG

Bei einem in den Vereinigten Arabischen Emiraten oder in den USA ansässigen Unternehmer fällt die gewöhnliche Beratungsleistung nicht unter § 13b Abs. 1 UStG, sondern unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG. Die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des Kalendermonats, der auf die Ausführung der Leistung folgt. Auch hier schuldet der deutsche Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG.¹⁸

Die unterschiedliche Entstehungsregel zwischen EU- und Drittlandsfall ist für die zeitgerechte Voranmeldung erheblich. Buchhaltungsprozesse dürfen daher nicht lediglich das Merkmal „ausländischer Lieferant“ kennen, sondern müssen zwischen dem übrigen Gemeinschaftsgebiet und dem Drittland unterscheiden. Eine nachträgliche Rechnungskorrektur ändert nicht ohne Weiteres den bereits gesetzlich eingetretenen Entstehungszeitpunkt.

4. Vorsteuerabzug aus der Reverse-Charge-Steuer

Die nach § 13b UStG geschuldete Steuer kann der deutsche Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen, soweit die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde und kein Ausschlusstatbestand, insbesondere nach § 15 Abs. 2 UStG, eingreift. Anders als § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nennt Nr. 4 den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht als materielle Voraussetzung. Der Leistungsempfänger muss aber das Vorliegen der steuerpflichtigen Leistung, ihre Ausführung für sein Unternehmen und die zutreffende Bemessungsgrundlage nachweisen können.¹⁹

Ertragsteuerlicher Betriebsausgabenabzug und umsatzsteuerlicher Vorsteuerabzug sind getrennt zu prüfen. Eine Zahlung kann ertragsteuerlich betrieblich veranlasst sein, während der Vorsteuerabzug wegen einer steuerfreien Ausgangstätigkeit ausgeschlossen ist. Umgekehrt ersetzt eine technisch korrekte Reverse-Charge-Buchung nicht den Nachweis, dass die Beratungsleistung tatsächlich erbracht wurde.

¹⁸ § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG. Für Vorauszahlungen gilt § 13b Abs. 4 UStG; bei Dauerleistungen über mehr als ein Jahr ist § 13b Abs. 3 UStG zu beachten.

¹⁹ § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 2 UStG; EuGH, Urteil vom 1.4.2004 – C-90/02, Bockemühl, Slg. 2004, I-3303.

5. Fehlerhafte ausländische Umsatzsteuer und inländische Betriebsstätte

Weist der ausländische Leistende zyprische, emiratische oder US-amerikanische Umsatzsteuer beziehungsweise eine vergleichbare Verbrauchsteuer aus, ist zu prüfen, ob dies nach dem ausländischen Recht zutrifft. Eine solche Steuer ist nicht als deutsche Vorsteuer abziehbar. Bei einer nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerpflichtigen Leistung spricht ein ausländischer Umsatzsteuer ausweis häufig für eine fehlerhafte Ortsbestimmung und sollte vor Zahlung geklärt werden. Die deutsche Reverse-Charge-Steuer kann ungeachtet des ausländischen Ausweises entstehen.

Ferner ist zu prüfen, ob der ausländische Anbieter im Inland eine feste Niederlassung oder Betriebsstätte hat und ob diese an dem konkreten Umsatz beteiligt ist. Eine bloße deutsche Umsatzsteuerregistrierung macht den Unternehmer nicht zu einem im Inland ansässigen Leistenden. Eine tatsächlich beteiligte inländische Betriebsstätte kann dagegen sowohl die Reverse-Charge-Beurteilung als auch die E-Rechnungspflicht verändern.²⁰

VI. Die deutsche E-Rechnungspflicht

1. Anwendungsbereich

Seit dem 1. Januar 2025 ist eine E-Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne nur noch eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format, das eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Ein einfaches PDF ist seitdem eine „sonstige Rechnung“.²¹ Die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG setzt jedoch voraus, dass sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig sind.²²

Eine Rechnung einer zyprischen Gesellschaft, eines Unternehmens aus Dubai oder einer US-LLC wird deshalb nicht allein wegen des deutschen Rechnungsempfängers der deutschen B2B-E-Rechnungspflicht unterworfen. Die bloße Registrierung des ausländischen Unternehmers für deutsche Umsatzsteuerzwecke genügt ebenfalls nicht; erforderlich wäre insbesondere eine am Umsatz beteiligte inländische Betriebsstätte. Für EU-Leistende enthält § 14 Abs. 7 UStG bei Reverse-Charge-Umsätzen zudem eine besondere Anknüpfung an die Rechnungsregeln des Ansässigkeitsmitgliedstaats.²³

2. Übergangsregeln und Empfangsbereitschaft

Für inländische Rechnungsaussteller bestanden vom 1. Januar 2025 bis zum 31. Dezember 2026 allgemeine Übergangsregeln; bei einem Vorjahresumsatz bis 800.000 Euro sowie für bestimmte

²⁰ Zur Ansässigkeit und Beteiligung einer Betriebsstätte vgl. § 13b Abs. 7 UStG und § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG.

²¹ § 14 Abs. 1 Sätze 3 bis 6 UStG; BMF, Schreiben vom 15.10.2024, BStBl I 2024, 1320; BMF, Schreiben vom 15.10.2025; BMF, FAQ zur E-Rechnung, Stand März 2026.

²² § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 UStG.

²³ § 14 Abs. 7 UStG. Zur fehlenden Inlandsansässigkeit bei bloßer umsatzsteuerlicher Registrierung BMF, FAQ zur E-Rechnung, Stand März 2026, Frage 3.

EDI-Verfahren reichen sie bis zum 31. Dezember 2027. Erst nach Ablauf der jeweils anwendbaren Übergangsfrist wird die strukturierte E-Rechnung im inländischen B2B-Bereich zwingend.²⁴ Der deutsche Unternehmer muss gleichwohl seit dem 1. Januar 2025 technisch in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen; hierfür genügt grundsätzlich ein E-Mail-Postfach.²⁵

Für den Betriebsausgabenabzug folgt daraus keine neue materielle Voraussetzung. § 14 UStG regelt die umsatzsteuerliche Rechnung und deren Format, nicht den Begriff der betrieblich veranlassten Aufwendung. Ein unstrukturiertes ausländisches PDF kann daher ertragsteuerlich als Beweismittel dienen, auch wenn es keine deutsche E-Rechnung ist. Seine inhaltliche Aussagekraft muss gleichwohl anhand der übrigen Unterlagen bewertet werden.

VII. Steuerabzug nach § 50a EStG und Entlastung nach § 50c EStG

1. Aktive Beratung ist regelmäßig kein § 50a-Tatbestand

Eine gewöhnliche aktive Unternehmensberatung unterliegt nicht allein deshalb dem Steuerabzug nach § 50a EStG, weil der Berater im Ausland ansässig ist. § 50a Abs. 1 EStG erfasst enumerativ bestimmte Vergütungen, insbesondere für künstlerische, sportliche oder unterhaltende Darbietungen, für die Verwertung solcher Leistungen, für Aufsichtsrats- oder vergleichbare Überwachungsleistungen sowie für die Überlassung von Rechten und bestimmten gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen oder ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten.²⁶

Die Bezeichnung „consulting“, „advisory“, „management fee“ oder „licence fee“ ist nicht entscheidend. Bei einer aktiven Beratung schuldet der Leistende eine eigenständige Analyse und Handlungsempfehlung; sein Wissen wird zur Erbringung der Dienstleistung eingesetzt. Bei einer Know-how-Überlassung erhält der Kunde demgegenüber nicht allgemein zugängliche Erfahrungen oder Kenntnisse zur eigenen Nutzung. Verträge können beide Elemente verbinden, etwa wenn ein Beratungsprojekt zugleich die dauerhafte Nutzung von Methoden, Software, Plänen, Verfahren oder Datenbanken einräumt.²⁷

2. Gemischte Verträge und Aufteilung

Bei gemischten Verträgen ist zu prüfen, ob die Vergütung wirtschaftlich aufteilbar ist. Ein unselbstständiges Nebenrecht kann dem Beratungsanteil folgen; ein eigenständiges Nutzungsrecht kann dagegen einen Steuerabzug auslösen. Die Vertragsgestaltung sollte deshalb ausdrücklich regeln, welche Arbeitsergebnisse lediglich zur internen Verwendung des Beratungsergebnisses überlassen werden und welche Rechte dauerhaft, vervielfältigbar oder unterlizenzierbar eingeräumt werden. Eine

²⁴ § 27 Abs. 38 UStG; BMF, FAQ zur E-Rechnung, Stand März 2026, Frage 11.

²⁵ BMF, FAQ zur E-Rechnung, Stand März 2026, Fragen 8 und 12.

²⁶ § 50a Abs. 1 EStG.

²⁷ Zur Abgrenzung von Dienstleistung und Know-how-Überlassung vgl. BFH, Urteil vom 13.10.2021 – I R 18/18, BFHE 275, 19.

pauschale Gesamtvergütung erschwert die spätere Abgrenzung und kann zu einer risikoorientierten Schätzung führen.

Greift § 50a EStG ein, entsteht die Abzugsteuer grundsätzlich im Zeitpunkt des Zuflusses beim ausländischen Gläubiger. Der deutsche Vergütungsschuldner muss sie für Rechnung des Gläubigers einbehalten, anmelden und abführen; er haftet für die ordnungsgemäße Einbehaltung. Die Anmeldung und Zahlung sind grundsätzlich bis zum zehnten Tag des auf das Kalendervierteljahr folgenden Monats vorzunehmen.²⁸

3. Freistellung und Erstattung nach § 50c EStG

Ein Doppelbesteuerungsabkommen oder eine unionsrechtliche Entlastungsnorm beseitigt die Abzugspflicht nicht automatisch im Zahlungsverfahren. Nach § 50c Abs. 1 EStG sind Einbehaltung, Abführung und Anmeldung grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn dem deutschen Besteuerungsrecht materiell eine Entlastungsnorm entgegensteht. Der Vergütungsschuldner darf den Abzug nur unter den Voraussetzungen des § 50c Abs. 2 EStG unterlassen oder vermindern, insbesondere wenn das Bundeszentralamt für Steuern eine gültige Freistellungsbescheinigung erteilt hat.²⁹

Eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung ersetzt die Freistellungsbescheinigung nicht. Sie ist vielmehr ein Nachweis im elektronischen Antragsverfahren. Freistellungs- und Erstattungsanträge sind grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Die Freistellungsbescheinigung wirkt frühestens ab Eingang des Antrags beim Bundeszentralamt für Steuern und kann auf höchstens fünf Jahre befristet werden.³⁰

Für die Zahlungsfreigabe ist daher eine klare Reihenfolge erforderlich. Zunächst wird der Vertrag in aktive Dienstleistung und mögliche Rechte- oder Know-how-Elemente zerlegt. Sodann wird die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG geprüft. Erst wenn ein § 50a-Tatbestand vorliegt, stellt sich die Frage nach DBA- oder unionsrechtlicher Entlastung und nach einer Freistellungsbescheinigung. Eine Ansässigkeitsbescheinigung „vorsorglich“ für jeden ausländischen Berater zu verlangen, verkennt diese Reihenfolge.

VIII. Die drei Länder- und Rechtsformkonstellationen

1. Zypern

a) Ertragsteuerlicher Nachweis

Bei einer zyprischen Gesellschaft sind ein aktueller Registerauszug, die Gründungs- und Vertretungsdaten, die Anschrift, der Name des handelnden Director und die Kontoverbindung geeignete Stammdaten. Sie belegen Existenz, rechtliche Organisation und gegebenenfalls Vertretungsmacht.

²⁸ § 50a Abs. 5 EStG.

²⁹ § 50c Abs. 1 und 2 EStG.

³⁰ § 50c Abs. 2 Satz 4 und Abs. 5 EStG; BZSt, Informationen zum Entlastungsverfahren nach § 50c EStG.

Sie beweisen nicht, dass eine bestimmte Beratung tatsächlich erbracht wurde. Dafür bleiben Vertrag, Korrespondenz, Besprechungsunterlagen und Arbeitsergebnisse ausschlaggebend.

Eine zyprische Gesellschaft kann ihre Leistung durch einen einzigen Director, durch Arbeitnehmer oder durch offen eingesetzte Unterauftragnehmer erbringen. Weder eine geringe Personalzahl noch ein Registered Office rechtfertigen für sich die Annahme einer Briefkastengesellschaft. Kritisch wird die Lage, wenn die Gesellschaft keine eigene Leistungssteuerung erkennen lässt, die fachlich handelnden Personen unbekannt bleiben, Zahlungen an Dritte gehen oder die vorgelegten Unterlagen widersprüchliche Firmen- und Adressangaben enthalten.

b) Umsatzsteuer und E-Rechnung

Bei der gewöhnlichen B2B-Beratung greift regelmäßig § 3a Abs. 2 in Verbindung mit § 13b Abs. 1 und Abs. 5 UStG. Die zyprische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sollte geprüft und dokumentiert werden. Die Rechnung unterliegt nicht allein wegen des deutschen Empfängers der deutschen E-Rechnungspflicht. Soweit § 14 Abs. 7 UStG anwendbar ist, richten sich die Rechnungsanforderungen vielmehr nach dem Recht des Ansässigkeitsmitgliedstaats des Leistenden.

c) DBA und Ansässigkeitsbescheinigung

Zwischen Deutschland und Zypern gilt das Abkommen vom 18. Februar 2011; es trat am 16. Dezember 2011 in Kraft. Das Änderungsprotokoll vom 19. Februar 2021 trat am 8. Dezember 2021 in Kraft.³¹ Eine zyprische Ansässigkeitsbescheinigung kann für die Abkommensberechtigung und ein Verfahren nach § 50c EStG erheblich sein. Sie ist weder Voraussetzung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 4 EStG noch ein Beweis für die konkrete Leistung.

2. Dubai und Vereinigte Arabische Emirate

a) Gesellschafts- und Tätigkeitsnachweise

Bei einem Anbieter aus Dubai ist zunächst zu klären, in welcher Jurisdiktion und Rechtsform er errichtet wurde: Mainland, Free Zone oder eine andere zulässige Struktur. Typische Stammunterlagen sind Trade Licence, Gründungs- beziehungsweise Registrierungsnachweis, Satzung oder Memorandum, Nachweis über den Manager oder sonstigen Vertreter, Geschäftsanschrift und Bankverbindung. Welche Dokumente rechtlich erforderlich sind, hängt von der konkreten Emirats- und Free-Zone-Regelung ab; pauschale Anforderungen an „Dubai-Gesellschaften“ sind deshalb ungeeignet.

Die Trade Licence belegt regelmäßig, dass die Gesellschaft für bestimmte Tätigkeiten registriert oder zugelassen ist. Sie beweist nicht, dass die abgerechnete Leistung tatsächlich erbracht wurde. Eine Tax Residency Certificate kann die lokale steuerliche Ansässigkeit für den bescheinigten Zeitraum dokumentieren. Auch sie beantwortet weder die Frage nach der konkreten Leistung noch nach

³¹ DBA Deutschland–Zypern vom 18.2.2011, BGBl. II 2011, 1068; Änderungsprotokoll vom 19.2.2021, BGBl. II 2021, 731.

dem wirtschaftlichen Empfänger der Zahlung. Entscheidend bleibt, ob die Gesellschaft eigene Leistungssteuerung entfaltet und ob die handelnden Personen ihr zuzurechnen sind.

b) Umsatzsteuer

Die gewöhnliche Beratungsleistung wird nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland ausgeführt. Die Steuerschuldnerschaft des deutschen Empfängers folgt aus § 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 UStG. Eine deutsche E-Rechnungspflicht des emiratischen Leistenden besteht mangels beiderseitiger Inlandsansässigkeit grundsätzlich nicht. Die Rechnung, der Leistungszeitpunkt und die Reverse-Charge-Buchung müssen dennoch so dokumentiert sein, dass die Steuerentstehung nach den für Drittlandsleistungen geltenden Regeln nachvollzogen werden kann.

c) Kein geltendes DBA seit 2022

Das deutsch-emiratische Doppelbesteuerungsabkommen vom 1. Juli 2010 ist mit Ablauf des 31. Dezember 2021 außer Kraft getreten.³² Für Leistungen und Zahlungen ab dem 1. Januar 2022 kann daher keine Entlastung auf dieses Abkommen gestützt werden. Eine emiratische Ansässigkeitsbescheinigung entfaltet gegenüber Deutschland keine abkommensrechtliche Freistellungswirkung auf Grundlage eines aktuell geltenden DBA. Greift ausnahmsweise § 50a EStG ein, ist deshalb grundsätzlich vom nationalen Steuerabzug auszugehen, soweit keine andere Entlastungsnorm eingreift.

d) Keine automatische Niedrigbesteuerungs- oder Missbrauchsvermutung

Das Fehlen eines DBA und die steuerliche Attraktivität einzelner emiratischer Strukturen rechtfertigen keine automatische Versagung des Betriebsausgabenabzugs. Ebenso wenig darf § 16 AStG ohne Feststellungen zur tatsächlichen Besteuerung der relevanten Einkünfte angewandt werden. Der Sitz in Dubai erhöht in der Praxis den Bedarf an nachvollziehbarer Stammdaten- und Leistungsdocumentation; er ersetzt aber keine einzelfallbezogene Sachverhaltswürdigung.

3. US-Limited Liability Company

a) Keine einheitliche deutsche Qualifikation

Die Bezeichnung „LLC“ sagt für deutsche Steuerzwecke nicht abschließend, ob eine Körperschaft, eine Personengesellschaft oder bei einer Single-Member-LLC eine unselbständige Niederlassung des alleinigen Gesellschafters vorliegt. Das BMF-Schreiben vom 19. März 2004 verlangt einen Rechtstypenvergleich. Maßgeblich sind das Recht des jeweiligen US-Bundesstaats und die konkrete Ausgestaltung des Operating Agreement. Die US-steuerliche Wahl, einschließlich einer Behandlung als disregarded entity, bindet die deutsche Qualifikation nicht.³³

³² BMF, Staatenbezogene Informationen, Vereinigte Arabische Emirate: DBA vom 1.7.2010, Inkrafttreten am 14.7.2011, Außerkrafttreten am 31.12.2021.

³³ BMF, Schreiben vom 19.3.2004 – IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, 411, insbesondere Tz. IV und V; bestätigt etwa durch BFH, Beschluss vom 18.5.2021 – I B 75/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1489.

Der Rechtstypenvergleich untersucht unter anderem zentrale Geschäftsführung und Vertretung, Haftung, Übertragbarkeit von Anteilen, Gewinnverteilung, Kapitalaufbringung, Bestandskontinuität und formale Gründungsvoraussetzungen. Kein einzelnes Merkmal ist stets entscheidend; maßgeblich ist das Gesamtbild. Wegen der weitreichenden Gestaltungsfreiheit der LLC ist eine pauschale Einordnung nach dem Namen der Rechtsform ausgeschlossen.³⁴

b) Vertragspartner, handelnde Person und Vergütungsgläubiger

Für den Betriebsausgabenabzug ist der Typenvergleich nur ein Teil der Prüfung. Zunächst ist zivil- und tatsächlich festzustellen, wer den Beratungsvertrag geschlossen hat. Hat die LLC durch ihren Manager oder ihr Member im Namen der Gesellschaft gehandelt, kann die LLC Vertragspartnerin und Vergütungsgläubigerin sein, obwohl die natürliche Person die Leistung persönlich ausführt. Eine US-steuerliche Transparenz oder disregarded-entity-Behandlung führt nicht automatisch dazu, dass die natürliche Person im deutschen Verhältnis als unmittelbarer Vertragspartner anzusehen ist.

Umgekehrt darf die LLC nicht allein aufgrund eines Certificate of Formation als Empfängerin akzeptiert werden. Dieses Dokument belegt die Gründung. Das Operating Agreement kann Vertretungsmacht, Mitgliederrechte und die für den Typenvergleich maßgebliche Ausgestaltung belegen. Den konkreten Leistungsvorgang beweisen beide Dokumente nicht. Dafür sind die tatsächliche Kommunikation, die fachlichen Arbeitsergebnisse, die Zuordnung der handelnden Person zur LLC und der Geldfluss maßgeblich.

c) Erforderliche Unterlagen im Risikofall

Bei einer US-LLC sollte die Grundakte regelmäßig das Certificate oder die Articles of Formation, einen aktuellen Status- oder Good-Standing-Nachweis, das Operating Agreement, die Angaben zu Mitgliedern und Managern, Vertretungsnachweise und die Bankverbindung enthalten. Eine Employer Identification Number kann die steuerliche Registrierung in den USA dokumentieren, beweist aber weder die deutsche Rechtsformqualifikation noch die Abkommensberechtigung. Bei einer Zahlung auf das Privatkonto des Members sind Forderungsinhaberschaft, Inkassovollmacht oder Abtretung und die steuerliche Weiterbehandlung besonders sorgfältig zu dokumentieren.

d) DBA und § 50c

Zwischen Deutschland und den USA gilt das Abkommen vom 29. August 1989 in der durch das Protokoll vom 1. Juni 2006 geänderten Fassung.³⁵ Ob die LLC selbst, ihr Member oder eine andere Person abkommensberechtigt ist, kann von der deutschen Qualifikation, der US-steuerlichen Behandlung und den Transparenzregeln des Abkommens abhängen. Diese Fragen werden erst relevant,

³⁴ BMF-Schreiben vom 19.3.2004, BStBl I 2004, 411, Tz. IV.2 bis IV.9 und V.

³⁵ DBA Deutschland–USA vom 29.8.1989, BGBl. II 1991, 354; Protokoll vom 1.6.2006, BGBl. II 2006, 1184; Neufassung, BGBl. II 2008, 611.

wenn Deutschland überhaupt eine Quellensteuer nach § 50a EStG beansprucht. Für den bloßen Betriebsausgabenabzug ist eine US-Ansässigkeitsbescheinigung keine Tatbestandsvoraussetzung.

e) Umsatzsteuer und E-Rechnung

Die gewöhnliche Beratungsleistung einer US-LLC an das deutsche Unternehmen unterliegt nach § 3a Abs. 2, § 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 UStG dem Reverse-Charge-Verfahren. Die deutsche E-Rechnungspflicht greift mangels Inlandsansässigkeit des Leistenden grundsätzlich nicht. Die umsatzsteuerliche Behandlung hängt nicht davon ab, ob die LLC für deutsche Ertragsteuerzwecke als Körperschaft oder Personengesellschaft qualifiziert wird; entscheidend ist der Unternehmer, der die konkrete Leistung umsatzsteuerlich erbringt.

IX. Beweiswert der typischen Unterlagen

Die in der Praxis häufig verlangten Dokumente haben unterschiedliche, begrenzte Beweisfunktionen. Ihre Bedeutung sollte weder überschätzt noch unterschätzt werden. Entscheidend ist, ob sie zusammen einen widerspruchsfreien Gesamtvorgang ergeben.

- Ein Registerauszug, Certificate of Formation oder Gründungsnachweis belegt die rechtliche Existenz und bestimmte Stammdaten. Er belegt weder die aktuelle wirtschaftliche Aktivität noch die konkrete Leistung.
- Eine Trade Licence oder gewerberechtliche Erlaubnis belegt die registrierte oder zugelassene Tätigkeit. Sie beweist nicht, dass gerade die abgerechnete Beratung ausgeführt wurde.
- Ein Operating Agreement, eine Satzung oder ein Memorandum kann Organisationsstruktur, Vertretungsmacht, Forderungszuordnung und die deutsche Rechtsformqualifikation erhellen. Es ersetzt keinen Leistungsnachweis.
- Eine Ansässigkeitsbescheinigung dokumentiert die steuerliche Ansässigkeit nach dem Recht des Ausstellerstaats oder für ein Abkommensverfahren. Sie ist kein Nachweis der Leistung und ersetzt keine Freistellungsbescheinigung des BZSt.
- Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder steuerliche Registrierungsnummer unterstützt die Identifikation und die umsatzsteuerliche Einordnung. Sie sagt nichts über den wirtschaftlichen Wert der Leistung aus.
- Eine Rechnung dokumentiert die Abrechnung und Forderungsbehauptung. Je genauer Leistungszeitraum, Leistungsgegenstand und Bezug zum Vertrag bezeichnet sind, desto höher ist ihr Beweiswert.
- Ein Kontoauszug oder Zahlungsbeleg beweist den Geldfluss. Bei einem vom Vertragspartner abweichenden Kontoinhaber muss der Rechtsgrund des Empfangs zusätzlich belegt werden.
- Arbeitsergebnisse, E-Mail-Verkehr, Besprechungsprotokolle, Kalenderdaten, Versionen von Dateien, Präsentationen, Analysen und Implementierungsnachweise belegen die tatsächliche Leistung. Sie sind deshalb häufig die stärksten Beweismittel.

Eine „Dokumentenmenge“ ersetzt keine Beweiskette. Zehn Register- und Steuerbescheinigungen können weniger aussagekräftig sein als ein präziser Vertrag, eine nachvollziehbare Projektkorrespondenz und ein verwertbares Arbeitsergebnis. Umgekehrt kann ein Arbeitsergebnis allein nicht erklären, weshalb die Vergütung gerade der Rechnungsausstellerin und nicht der handelnden natürlichen Person oder einem Unterauftragnehmer zustand. Die Unterlagen müssen aufeinander bezogen werden.

X. Praktisches Prüf- und Dokumentationsprogramm

1. Vor Beauftragung

Vor der Beauftragung ist zunächst die Identität des Vertragspartners festzustellen. Dazu gehören vollständige Firma, Rechtsform, Register- oder Lizenznummer, Anschrift und vertretungsberechtigte Person. Sodann ist zu dokumentieren, warum die Leistung betrieblich benötigt wird und weshalb gerade dieser Anbieter ausgewählt wurde. Bei höheren Vergütungen sollten Angebot, Alternativen oder eine nachvollziehbare Preisentscheidung festgehalten werden. Dies ist besonders wichtig, wenn Gesellschafter, Geschäftsführer oder nahestehende Personen Beziehungen zum ausländischen Anbieter haben.

Der Vertrag muss den Gegenstand so bestimmen, dass ein Außenstehender später feststellen kann, was geschuldet war. Bei Beratung sollten Fragestellung, Projektphasen, Ansprechpartner, Berichtsform, Rechte an Arbeitsergebnissen und Vergütung geregelt werden. Der Einsatz von Unterauftragnehmern sollte nicht pauschal verborgen bleiben. Soweit er zulässig ist, muss der Hauptauftragnehmer die Leistung steuern und für sie einstehen; bei erhöhtem § 160-Risiko sollte ein Auskunftsrecht zu wesentlichen Unterauftragnehmern vorgesehen werden.

2. Während der Leistung

Während des Projekts sind zeitnah diejenigen Unterlagen aufzubewahren, die ohnehin im Geschäftsablauf entstehen: E-Mails, Einladungen und Protokolle von Besprechungen, Entwürfe, Datenabfragen, Arbeitsdateien, Berichte, Präsentationen, Tickets, Versionsstände und Freigaben. Eine künstliche Dokumentation ohne betrieblichen Inhalt ist nicht erforderlich. Problematisch ist vielmehr, wenn eine angeblich monatelange Beratung keinerlei natürliche Kommunikations- oder Arbeitsspuren hinterlässt.

Bei laufenden Pauschalvergütungen empfiehlt sich ein periodischer Leistungsbericht. Bei Stundenhonoraren muss die Aufzeichnung so konkret sein, dass Tätigkeit, Zeitraum und Projektbezug nachvollziehbar werden. Bei erfolgsabhängigen Honoraren müssen Eintritt und Berechnung des Erfolgs dokumentiert werden. Arbeitsergebnisse sollten in der Sphäre des deutschen Unternehmens auffindbar und dem jeweiligen Vertrag zugeordnet sein.

3. Vor Zahlung

Vor Zahlungsfreigabe sind Vertrag, Rechnung und Leistung miteinander abzugleichen. Zu prüfen sind insbesondere Rechnungsaussteller, Rechnungsanschrift, Leistungszeitraum, Leistungsbeschreibung, Währung, Fälligkeit, Bankkonto und Kontoinhaber. Abweichungen müssen vor Zahlung schriftlich geklärt werden. Bei einer Änderung des Zahlungskontos ist eine Verifikation über einen bereits bekannten Kommunikationsweg erforderlich; dies dient zugleich der steuerlichen Beweisvorsorge und dem Schutz vor Zahlungsbetrug.

Parallel ist eine kurze Steuerprüfung durchzuführen. Sie beantwortet, ob § 3a Abs. 2 UStG oder eine Sonderregel gilt, ob § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 UStG anzuwenden ist, ob die Leistung zum Vorsteuerabzug berechtigt und ob ein § 50a-Tatbestand enthalten ist. Bei einem möglichen § 50a-Fall darf erst nach Klärung der Freistellungsbescheinigung oder des einzubehaltenden Betrags gezahlt werden. Die E-Rechnung ist nur zu prüfen, wenn die gesetzlichen Inlandsmerkmale erfüllt sind.

4. Nach Zahlung und Aufbewahrung

Nach Zahlung sind der Zahlungsbeleg, die steuerliche Buchung, gegebenenfalls die Reverse-Charge-Berechnung und die Projektakte zusammenzuführen. Rechnungen sind umsatzsteuerlich grundsätzlich acht Jahre aufzubewahren; für Buchungsbelege gilt auch nach § 147 AO eine achtjährige Aufbewahrungsfrist. Längere Aufbewahrung kann erforderlich sein, solange die Unterlagen für noch offene Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind.³⁶

Bei einer E-Rechnung ist der strukturierte Datensatz maßgeblich und in seiner ursprünglichen Form aufzubewahren. Für ausländische PDF-Rechnungen bleibt die unveränderte Originaldatei zusammen mit den Begleitdaten aufzubewahren. Nachträgliche Erläuterungen sollten als gesonderte Dokumente ergänzt und nicht durch eine unkenntliche Veränderung des Originalbelegs erzeugt werden.

XI. Vorgehen in der Betriebsprüfung

1. Streitpunkte auseinanderhalten

In der Betriebsprüfung sollte nicht auf eine pauschale Frage nach der „Anerkennung der Auslandsrechnung“ geantwortet werden. Zunächst ist zu klären, welcher konkrete Prüfungspunkt erhoben wird. Bestreitet das Finanzamt die betriebliche Veranlassung, die tatsächliche Leistung, die Höhe der Vergütung, die Identität des Vertragspartners, den wirtschaftlichen Empfänger, die Angemessenheit bei verbundenen Unternehmen, die Reverse-Charge-Behandlung oder einen unterlassenen Steuerabzug? Jeder Einwand folgt anderen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen.

³⁶ § 14b Abs. 1 UStG; § 147 Abs. 3 AO. Bei E-Rechnungen ist jedenfalls der strukturierte Originalteil unversehrt aufzubewahren; vgl. BMF, FAQ zur E-Rechnung, Stand März 2026, Frage 13.

Die Stellungnahme sollte deshalb in derselben Reihenfolge aufgebaut werden wie die rechtliche Prüfung. Zuerst werden Bedarf, Vertrag und Leistung dargestellt. Danach folgen Gläubiger, Empfänger und Geldfluss. Sodann wird erläutert, welche Beweisvorsorge nach § 90 Abs. 2 AO getroffen wurde. Erst wenn ein konkretes Benennungsverlangen vorliegt, werden dessen Anlass, Bestimmtheit, Zumutbarkeit und die beiden Ermessensstufen des § 160 AO behandelt. Umsatzsteuer und § 50a EStG bilden getrennte Kapitel.

2. Anforderungen an ein Benennungsverlangen

Ein Benennungsverlangen muss erkennen lassen, für welche Ausgaben und welche Personengruppe Angaben verlangt werden. Bei einer tatsächlich tätigen Gesellschaft darf die Behörde nicht ohne Tatsachengrundlage verlangen, sämtliche hinter ihr stehenden natürlichen Personen als Empfänger zu benennen. Ergibt sich dagegen aus konkreten Umständen eine Weiterleitung, muss der Unternehmer die ihm zugänglichen Angaben zu tatsächlichen Leistungserbringern und Zahlungsempfängern offenlegen. Zugleich sollte er ausdrücklich eine Entscheidung auf beiden Ermessensstufen und eine Auseinandersetzung mit der Verhältnismäßigkeit verlangen.

Beruft sich das Finanzamt auf eine Domizil- oder Basisgesellschaft, ist zunächst nach den Tatsachen zu fragen, aus denen die fehlende eigene wirtschaftliche Tätigkeit folgen soll. Sodann ist die tatsächliche Funktion der Gesellschaft positiv darzustellen: Wer akquirierte und steuerte das Projekt? Wer trug Gewährleistungs- und Vergütungsrisiko? Wer stellte die Rechnung? Wem stand die Forderung zu? Wer erhielt und behielt das Geld? Welche eigenen oder beauftragten Personen erbrachten die Leistung? Erst diese Funktionsanalyse erlaubt eine belastbare Empfängerbestimmung.

3. Keine Vermischung von Nachweis und Sanktion

Die Versagung nach § 160 AO darf nicht als Ersatz für eine unterlassene Sachverhaltsermittlung oder Schätzung verwendet werden. Ebenso wenig darf eine fehlerhafte Rechnung automatisch zur vollständigen Nichtanerkennung führen, wenn der zugrunde liegende Vorgang anderweitig nachgewiesen ist. Umgekehrt kann § 160 AO den Abzug auch dann versagen, wenn die Ausgabe sicher entstanden ist, sofern ein rechtmäßiges Benennungsverlangen unerfüllt bleibt. Gerade deshalb müssen die Ebenen strikt getrennt und die jeweiligen Ermessensentscheidungen überprüfbar begründet werden.³⁷

XII. Typische Risikosignale und ihre rechtliche Bedeutung

Bestimmte Umstände erhöhen den Aufklärungsbedarf, führen aber nicht isoliert zur Versagung des Abzugs. Dazu gehören eine nur pauschale Leistungsbeschreibung, ungewöhnlich hohe oder glatte Pauschalbeträge, Bar- oder Kryptozahlungen, ein Konto in einem dritten Staat, ein vom

³⁷ BFH, Urteil vom 15.4.2021 – IV R 26/18, Rz. 27; AEAO zu § 160, Nr. 2.

Vertragspartner abweichender Kontoinhaber, kurzfristige Änderungen der Bankverbindung, fehlende natürliche Arbeitsspuren, widersprüchliche Firmenangaben, ein nicht vertretungsberechtigter Unterzeichner, nicht offengelegte Unterauftragnehmer, eine sofortige Weiterleitung der Vergütung oder eine enge Beziehung zu Gesellschaftern und Geschäftsleitung des deutschen Unternehmens.

Die rechtliche Reaktion muss dem jeweiligen Signal entsprechen. Eine unklare Leistungsbeschreibung verlangt ergänzende Leistungsunterlagen. Ein Drittstaatenkonto verlangt den Nachweis der Empfangsberechtigung und des endgültigen Geldflusses. Eine Einpersonenstruktur verlangt eine klare Zurechnung der Organhandlung zur Gesellschaft. Ein Näheverhältnis löst gegebenenfalls Verrechnungspreis- und Fremdvergleichsfragen aus. Erst eine Gesamtschau kann ergeben, dass eine bloße Abrechnungs- oder Durchleitungsgesellschaft vorliegt.

XIII. Ergebnis in zwölf Leitsätzen

- Der Betriebsausgabenabzug richtet sich materiell nach § 4 Abs. 4 EStG. Sitzstaat, ausländische Rechtsform und Ansässigkeitsbescheinigung sind keine eigenständigen Abzugsvoraussetzungen.
- Die Rechnung ist ein wichtiges Beweismittel, aber weder allein ausreichend noch ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 4 EStG.
- Im gewöhnlichen Austauschfall sind konkrete Leistung, betrieblicher Zweck, Vergütung und Geldfluss nachzuweisen. Gutgläubig vergebliche Aufwendungen können ausnahmsweise trotz ausgebliebener Gegenleistung betrieblich veranlasst sein.
- § 90 Abs. 2 AO verlangt bei Auslandssachverhalten gesteigerte Mitwirkung und vorausschauende Sicherung von Informations- und Herausgabeansprüchen.
- Die Verrechnungspreisaufzeichnungen des § 90 Abs. 3 und 4 AO gelten nur für Geschäftsbeziehungen im Sinne des AStG, nicht für jede Rechnung eines fremden ausländischen Dienstleisters.
- § 160 AO setzt ein konkretes Benennungsverlangen voraus und verlangt zwei Ermessensentscheidungen. Die vorgelagerte Feststellung der Ausgabe darf dadurch nicht ersetzt werden.
- Empfänger ist derjenige, dem der wirtschaftliche Wert der Ausgabe übertragen wurde. Eine tatsächlich tätige Einpersonen-Gesellschaft bleibt Empfängerin, wenn sie Vertrag, Forderung, Leistung und Geld wirtschaftlich trägt.
- Bei einer inaktiven Domizil- oder Basisgesellschaft können die tatsächlichen Leistungserbringer und Endempfänger zu benennen sein. Die Inaktivität muss anhand konkreter Tatsachen festgestellt werden.

- Bei gewöhnlichen Auslandsgeschäften soll nach dem AEAO auf den Empfängernachweis verzichtet werden, wenn Geldabfluss ins Ausland und fehlende deutsche Steuerpflicht des Empfängers hinreichend feststehen.
- Gewöhnliche B2B-Beratung wird regelmäßig in Deutschland besteuert. Zypern fällt typischerweise unter § 13b Abs. 1 UStG, Dubai und die USA unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG.
- Die deutsche E-Rechnungspflicht gilt grundsätzlich nur bei beiderseitiger Inlandsansässigkeit. Eine ausländische Rechnung wird nicht allein wegen des deutschen Empfängers zur deutschen E-Rechnung.
- Aktive Beratung unterliegt regelmäßig nicht § 50a EStG. Rechte- oder Know-how-Elemente müssen jedoch gesondert geprüft werden; eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung ersetzt niemals die Freistellungsbescheinigung des BZSt.

Entscheidend ist nicht der Sitzstaat, sondern die lückenlose Beweiskette zu Vertragspartner, Leistung, Vergütungsanspruch und Geldfluss.