

# **Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen**

Band 18

# **Umsatzbesteuerung beim Handel in der EU**

Nachweispflichten und Vertrauensschutzes

Von  
**Dr. Karina Sopp**

Erich Schmidt Verlag

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen**  
**zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
[ESV.info/978 3 503 12445 9](http://ESV.info/978_3_503_12445_9)

ISBN: 978 3 503 12445 9

ISSN: 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2010

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das  
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

# Geleitwort

Die Dissertation von Frau Dr. Karina Sopp setzt sich mit der überaus aktuellen umsatzsteuerlichen Problematik der Nachweispflichten und des Vertrauensschutzes bei der Bewirkung innergemeinschaftlicher Lieferungen auseinander. Die Aspekte der Nachweisführung und des Vertrauensschutzes nehmen vor allem für den innergemeinschaftlich liefernden Unternehmer eine zentrale Rolle ein, da sie die umsatzsteuerliche Behandlung der von ihm bewirkten Leistungen maßgeblich beeinflussen und unter anderem über das Entstehen einer vermeidbaren finanziellen Belastung entscheiden. Schließlich hängt die für eine innergemeinschaftliche Lieferung grundsätzlich zu gewährende Steuerbefreiung von der Nachweisführung des Leistenden bzw. der Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung auf den speziellen Sachverhalt ab. Der Hintergrund immer weiter verschärfter Nachweispflichten liegt in Umgehungsgestaltungen, die auf einem Missbrauch des Vorsteuerabzugs beruhen, wobei insbesondere die sog. Karussellgeschäfte Aufsehen über die Fachöffentlichkeit hinaus erregt und Diskussionen über ein alternatives Umsatzsteuersystem im innergemeinschaftlichen Kontext ausgelöst haben.

Die vorliegende Arbeit verfolgt das Ziel, die Nachweispflichten des innergemeinschaftlich liefernden Unternehmers unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung und der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen dezidiert und fallabhängig darzulegen sowie den gegenüber der vormaligen Handhabung geänderten Anwendungsbereich der Vertrauensschutzregelung aufzudecken. Auf der Grundlage der so ermittelten Steuerwirkungen werden Gestaltungsempfehlungen an den Unternehmer abgeleitet, die dem Ziel einer möglichst geringen Umsatzsteuerbelastung genauso gerecht werden wie dem Anspruch, den administrativen Aufwand, der mit der umsatzsteuerlichen Behandlung innergemeinschaftlicher Lieferungen in Zusammenhang steht, so gering wie möglich zu halten. Aus den Ausführungen, welche die umsatzsteuerlichen Wirkungen und Gestaltungsfolgen im Zusammenhang mit den innergemeinschaftlichen Lieferungen in Perfektion bis zu den letzten Details beinhalten, resultiert ein Ergebnis, das eine gewaltige steuerpolitische Folge hat, nämlich die Forderung nach Einführung des Ursprungslandprinzips und damit einen kompletten Systemwechsel bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Nach einem ersten einleitenden Hauptkapitel wird ausführlich auf das Fundament der internationalen Umsatzbesteuerung im zweiten Hauptkapitel Bezug genommen, ehe der Handel in der Europäischen Union im dritten Hauptkapitel ausführlich thematisiert wird. Fast die Hälfte der Arbeit beschäftigt sich mit den Nachweispflichten und der Vertrauensschutzregelung beim innergemeinschaftlichen Handel im vierten Hauptkapitel, dem noch das fünfte Hauptkapitel mit den Schlussbemerkungen folgt.

Insgesamt wird in der vorliegenden Arbeit ein äußerst aktuelles und komplexes betriebswirtschaftliches Problemfeld auf der Grundlage der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen mit einer Analyse im klassischen Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – einer Steuerwirkungs- und Steuergestaltungsanalyse sowie einer Steuerrechtsgestaltungsanalyse – in einer höchst innovativen Weise bearbeitet. In einem spezifischen Themengebiet wurde eine

umfassende Analyse vorgenommen, die auf der einen Seite Handlungsempfehlungen für die Unternehmer generiert und auf der anderen Seite zum Ergebnis führt, dass das derzeitige Umsatzsteuersystem im Binnenmarkt durch ein konsequentes Ursprungslandprinzip abzulösen ist. Die Vorgehensweise ist zwar von einer großen Detailfundiertheit geprägt, dies führt aber zu einer Fundamentalkritik am bestehenden System. Inhaltlich ist eine Pionierleistung im Kontext der Umsatzbesteuerung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu attestieren. Trotz der vielen steuerrechtlich geprägten Details wird stets der Bezugsrahmen der Ausführungen ersichtlich. Dies liegt auch an der klaren und leserfreundlichen Darstellungsform. Die Arbeit von Frau Dr. Karina Sopp, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient eine überaus große Verbreitung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im November 2009

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Sommersemester 2009 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Mein ganz herzlicher Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Erstgutachter, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, für die großzügige Unterstützung während meiner Tätigkeit als Wissenschaftliche Mitarbeiterin, das mir jederzeit entgegengebrachte Vertrauen sowie für die Betreuung meines Promotionsvorhabens. Herrn Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg bedanke ich mich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses und bei Herrn Dr. Jörg Königstorfer für die Übernahme des Beisitzes.

Außerdem möchte ich mich bei meinen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre für die überaus angenehme und freundschaftliche Arbeitsatmosphäre und das gezeigte Interesse am Gelingen meines Dissertationsvorhabens bedanken. Ich werde unsere gemeinsame Lehrstuhlzeit in sehr schöner Erinnerung behalten.

Auch gegenüber meinen Freunden fühle ich mich für die Begleitung während der Promotionsphase zu Dank verpflichtet. Die gemeinsamen Erlebnisse und Gespräche während dieser Zeit waren nicht nur mit einer großen Freude verbunden, sondern zugleich hilfreich.

Mein ganz besonderer Dank gebührt meiner Familie. Meine Eltern haben mich auf dem von mir gewählten Weg stets vorbehaltlos und selbstlos unterstützt. Auch meinem Bruder Karsten möchte ich für die jederzeitige Verbundenheit herzlich danken. Ohne Guido jedoch wäre die Arbeit nicht das geworden, was sie geworden ist.

Saarbrücken, im November 2009

Karina Sopp

# Inhaltsübersicht

<b>Geleitwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Vorwort</b> .....	<b>VII</b>
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XI</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XVII</b>
<b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
<b>1 Einleitende Bemerkungen</b> .....	<b>1</b>
1.1 Motivation der Untersuchung.....	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	4
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands .....	6
<b>2 Fundament der internationalen Umsatzbesteuerung</b> .....	<b>9</b>
2.1 Gebietsweise Abgrenzung des Steuergegenstands im Umsatzsteuerrecht.....	9
2.2 Prinzipien der internationalen Umsatzbesteuerung.....	37
2.3 Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Union .....	47
2.4 Rechtsgrundlagen für den Handel im Gemeinschaftsgebiet .....	59
<b>3 Der Handel in der Europäischen Union</b> .....	<b>69</b>
3.1 Die Tatbestandsmerkmale des innergemeinschaftlichen Erwerbs .....	69
3.2 Die Tatbestandsmerkmale der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung .....	88
3.3 Das innergemeinschaftliche Verbringen .....	95
3.4 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte .....	108
3.5 Der Handel mit Privatpersonen und Halbunternehmern .....	143
<b>4 Nachweispflichten und Vertrauensschutzregelung beim innergemeinschaftlichen Handel</b> .....	<b>184</b>
4.1 Verpflichtung zur Nachweiserbringung und Gewährung von Gutgläubensschutz .....	184
4.2 Darstellung und Analyse der Nachweispflichten .....	189
4.3 Darstellung und Analyse der Vertrauensschutzregelung .....	286
4.4 Auswirkungen der Rechtsprechung auf die Nachweispflichten und den Vertrauensschutz .....	311
4.5 Prüfschema zur Identifikation steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen in Abhängigkeit von den Nachweispflichten und dem Vertrauensschutz.....	353

<b>5</b>	<b>Schlussbemerkungen.....</b>	<b>357</b>
5.1	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	357
5.2	Abschließende kritische Würdigung .....	360
	<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>363</b>
	<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>451</b>



# Inhaltsverzeichnis

<b>Geleitwort.....</b>	<b>V</b>
<b>Vorwort .....</b>	<b>VII</b>
<b>Inhaltsübersicht.....</b>	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>XI</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>XVII</b>
<b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis.....</b>	<b>XIX</b>
<b>1 Einleitende Bemerkungen.....</b>	<b>1</b>
1.1 Motivation der Untersuchung.....	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	4
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands .....	6
<b>2 Fundament der internationalen Umsatzbesteuerung .....</b>	<b>9</b>
2.1 Gebietsweise Abgrenzung des Steuergegenstands im Umsatzsteuerrecht.....	9
2.1.1 Systematisierung des Steuergegenstands im Umsatzsteuerrecht .....	9
2.1.2 Inland – Lieferungen und sonstige Leistungen .....	11
2.1.2.1 Ausführung von Lieferungen und sonstigen Leistungen .....	11
2.1.2.2 Ausführung gegen Entgelt.....	15
2.1.2.3 Ausführung durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens.....	16
2.1.2.4 Ausführung im Inland .....	19
2.1.3 Gemeinschaftsgebiet – innergemeinschaftliche Erwerbe.....	24
2.1.3.1 Systematik des innergemeinschaftlichen Handels .....	24
2.1.3.2 Grundlagen des innergemeinschaftlichen Erwerbs .....	26
2.1.4 Drittlandsgebiet – Einfuhr von Gegenständen .....	30
2.1.4.1 Systematik des Handels mit dem Drittlandsgebiet.....	30
2.1.4.2 Die Tatbestandsmerkmale einer Einfuhr .....	32
2.1.4.3 Der Einfuhr gegenüberstehende steuerfreie Ausfuhrumsätze .....	34
2.2 Prinzipien der internationalen Umsatzbesteuerung.....	37
2.2.1 Systematisierung der Besteuerungsprinzipien .....	37
2.2.2 Bestimmungslandprinzip.....	39
2.2.2.1 Definition .....	39

2.2.2.2	Vor- und Nachteile .....	39
2.2.2.3	Anwendungsbereich .....	39
2.2.3	Ursprungslandprinzip .....	43
2.2.3.1	Definition .....	43
2.2.3.2	Vor- und Nachteile .....	44
2.2.3.3	Anwendungsbereich .....	44
2.3	Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Union .....	47
2.3.1	Der politische Harmonisierungsprozess in Europa als Grundlage der umsatzsteuerlichen Anpassung .....	47
2.3.2	Der umsatzsteuerliche Harmonisierungsprozess in Europa .....	51
2.4	Rechtsgrundlagen für den Handel im Gemeinschaftsgebiet .....	59
2.4.1	Das für die Umsatzbesteuerung relevante Gemeinschaftsrecht .....	59
2.4.2	Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht .....	61
2.4.3	Die Funktion des Europäischen Gerichtshofs .....	63
2.4.3.1	Auslegungsmethoden .....	63
2.4.3.2	Verfahrensarten .....	65
<b>3</b>	<b>Der Handel in der Europäischen Union .....</b>	<b>69</b>
3.1	Die Tatbestandsmerkmale des innergemeinschaftlichen Erwerbs .....	69
3.1.1	Anforderungen an die Lieferung .....	69
3.1.2	Anforderungen an den Erwerber .....	77
3.1.3	Anforderungen an den Lieferer .....	83
3.2	Die Tatbestandsmerkmale der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung .....	88
3.2.1	Anforderungen an die Lieferung .....	88
3.2.2	Anforderungen an den Abnehmer .....	91
3.2.3	Anforderungen an den Lieferer .....	93
3.3	Das innergemeinschaftliche Verbringen .....	95
3.3.1	Systematik, Zielsetzungen und Grundstruktur .....	95
3.3.2	Tatbestandsmerkmale .....	97
3.3.2.1	Ausführung durch einen Unternehmer .....	97
3.3.2.2	Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens .....	98
3.3.2.3	Beförderung oder Versendung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union .....	98
3.3.2.4	Verbringung zur Verfügung des Unternehmers .....	99

3.3.2.5	Vorliegen keiner nur vorübergehenden Verwendung .....	104
3.4	Inneregemeinschaftliche Reihengeschäfte .....	108
3.4.1	Entwicklung, Grundstruktur und Zielsetzungen .....	108
3.4.2	Die Zuordnung der bewegten Lieferung und deren Folgen .....	113
3.4.2.1	Das Treffen einer Zuordnungsentscheidung .....	113
3.4.2.2	Die Gestaltungsmöglichkeit eines mittleren Unternehmers .....	117
3.4.3	Besondere Ausprägungsmerkmale im Reihengeschäft .....	125
3.4.3.1	Die Einschaltung eines beauftragten Dritten .....	125
3.4.3.2	Beteiligung eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmers an einem Reihengeschäft im Inland....	129
3.4.3.3	Beteiligung eines Unternehmers aus dem Drittlandsgebiet .....	131
3.4.4	Inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte .....	134
3.4.4.1	Tatbestandsmerkmale .....	134
3.4.4.2	Rechtsfolgen .....	136
3.5	Der Handel mit Privatpersonen und Halbunternehmern .....	143
3.5.1	Abgrenzung vom bisherigen Untersuchungsgegenstand .....	143
3.5.2	Versandhandelsregelung versus Abhollieferungen .....	144
3.5.2.1	Wesentliche Abgrenzungsmerkmale .....	144
3.5.2.2	Die Versandhandelsregelung .....	145
3.5.2.2.1	Tatbestandsmerkmale .....	145
3.5.2.2.2	Rechtsfolgen .....	149
3.5.2.2.3	Die besondere Bedeutung der Lieferschwelle .....	150
3.5.2.2.4	Beurteilung der Versandhandelsregelung .....	152
3.5.2.3	Abhollieferungen .....	152
3.5.3	Der Handel mit neuen Fahrzeugen .....	153
3.5.3.1	Erwerbe neuer Fahrzeuge .....	153
3.5.3.2	Lieferungen neuer Fahrzeuge .....	156
3.5.3.3	Vorsteuerabzugsberechtigung des Fahrzeuglieferers .....	159
3.5.4	Der Handel mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren .....	160
3.5.4.1	Erwerbe verbrauchssteuerpflichtiger Waren .....	160
3.5.4.2	Lieferungen verbrauchssteuerpflichtiger Waren .....	161
3.5.4.3	Verhältnis der Umsatzbesteuerung beim Handel mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren zum Verbrauchsteuerrecht ....	164
3.5.4.3.1	Harmonisierung der Verbrauchsbesteuerung .....	164

3.5.4.3.2	Abgrenzung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren...	166
3.5.4.3.3	Verbrauchsbesteuerung beim grenzüberschreitenden Handel in der Europäischen Union .....	168
3.5.5	Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte unter Beteiligung von Privatpersonen und Halbunternehmern .....	177
3.5.5.1	Beteiligung einer Privatperson .....	177
3.5.5.2	Beteiligung eines Halbunternehmers .....	181
<b>4</b>	<b>Nachweispflichten und Vertrauensschutzregelung beim innergemeinschaftlichen Handel.....</b>	<b>184</b>
4.1	Verpflichtung zur Nachweiserbringung und Gewährung von Gutglaubensschutz	184
4.2	Darstellung und Analyse der Nachweispflichten .....	189
4.2.1	Belegnachweis in Beförderungs- und Versandungsfällen.....	189
4.2.1.1	Systematisierung .....	189
4.2.1.2	Beförderung durch den leistenden Unternehmer .....	190
4.2.1.2.1	Überblick .....	190
4.2.1.2.2	Rechnungsdoppel .....	191
4.2.1.2.3	Lieferschein .....	199
4.2.1.2.4	Empfangsbestätigung .....	204
4.2.1.3	Beförderung durch den Abnehmer .....	206
4.2.1.3.1	Überblick .....	206
4.2.1.3.2	Abnehmerversicherung .....	206
4.2.1.4	Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren.....	216
4.2.1.5	Versendung des Liefergegenstands .....	225
4.2.1.5.1	Überblick .....	225
4.2.1.5.2	Nachweis mit einem Versendungsbeleg.....	227
4.2.1.5.2.1	Versendungsbeleg .....	227
4.2.1.5.2.2	Frachtbrief und Konnossement .....	227
4.2.1.5.2.3	Ladeschein.....	240
4.2.1.5.2.4	Rollfuhrschein .....	242
4.2.1.5.2.5	Postsendungen und Kurierdienste .....	243
4.2.1.5.3	Nachweis mit einem sonstigen handelsüblichen Beleg.....	246

4.2.1.5.3.1	Sonstiger handelsüblicher Beleg .....	246
4.2.1.5.3.2	Bescheinigung des beauftragten Spediteurs .....	246
4.2.1.5.3.3	Versandbestätigung des Lieferanten .....	248
4.2.1.5.4	Abweichende Nachweisführung.....	250
4.2.2	Zusammenstellung des Belegnachweises in Beförderungs- und Versendungsfällen.....	251
4.2.3	Belegnachweis in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen .....	253
4.2.4	Buchmäßiger Nachweis.....	257
4.2.4.1	Systematisierung .....	257
4.2.4.2	Katalog an Aufzeichnungen .....	260
4.2.4.3	Aufzeichnung der UStIdenNr. des Abnehmers.....	267
4.2.5	Nachweispflichten beim innergemeinschaftlichen Verbringen .....	275
4.2.6	Besonderheiten der Nachweiserbringung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften .....	277
4.2.7	Besondere Nachweispflichten beim Handel mit Privatpersonen und Halbunternehmern .....	281
4.3	Darstellung und Analyse der Vertrauensschutzregelung .....	286
4.3.1	Bedeutung der Vertrauensschutzregelung.....	286
4.3.2	Anwendungsvoraussetzungen und Anwendungsbereich .....	289
4.3.2.1	Systematisierung .....	289
4.3.2.2	Anforderungen an die Steuerbefreiung unerfüllt .....	290
4.3.2.3	Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers .....	291
4.3.2.4	Sorgfaltspflichten des Unternehmers .....	298
4.3.3	Rechtsfolgen.....	307
4.4	Auswirkungen der Rechtsprechung auf die Nachweispflichten und den Vertrauensschutz .....	311
4.4.1	Überblick über die aktuellen Entwicklungen .....	311
4.4.2	Vorstellung und Analyse der EuGH-Urteile vom 27.09.2007 .....	312
4.4.2.1	Das EuGH-Urteil vom 27.09.2007 im Fall „Teleos“ .....	312
4.4.2.2	Das EuGH-Urteil vom 27.09.2007 im Fall „Twoh International“ .....	318
4.4.2.3	Das EuGH-Urteil vom 27.09.2007 im Fall „Collée“ .....	322
4.4.3	Auswirkungen der EuGH-Urteile auf die deutsche Rechtsanwendung .....	329

4.4.3.1	Das BFH-Urteil vom 06.12.2007 – V R 59/03 .....	329
4.4.3.2	Das BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 26/05 .....	333
4.4.3.3	Das BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 71/05 .....	338
4.4.3.4	Das BFH-Urteil vom 08.11.2007 – V R 72/05 .....	342
4.4.3.5	Das BMF-Schreiben vom 06.01.2009 .....	346
4.5	Prüfschema zur Identifikation steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen in Abhängigkeit von den Nachweispflichten und dem Vertrauensschutz.....	353
<b>5</b>	<b>Schlussbemerkungen.....</b>	<b>357</b>
5.1	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	357
5.2	Abschließende kritische Würdigung .....	360
	<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>363</b>
	<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>451</b>