

INHALTSVERZEICHNIS

A. EINLEITUNG.....	1
B. DIE AKTUELL GELTENDE RECHTS Lage UM DIE Besteuerung INNERGEMEINSCHAFTLICHER LIEFERUNGEN.....	5
I. ÜBERBLICK UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG	5
II. NORMATIVE GRUNDLAGEN UND DEREN SYSTEMATISCHE FUNKTION	5
1. Überblick	5
2. Nationale Rechtsgrundlagen: Umsatzsteuergesetz (UStG)	6
a) Systematik der Steuerbefreiung nach § 6a UStG – Grundsätze	6
b) Tatbestandsmerkmal der innergemeinschaftlichen Lieferung, § 6a Abs. 1 UStG	6
aa) Steuerbare Lieferung, § 6a Abs. 1 UStG	7
bb) Befördern oder Versenden in das übrige Gemeinschaftsgebiet, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG	8
cc) Abnehmervoraussetzungen, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	8
dd) Erwerbsbesteuerung, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	9
ee) Verwendung einer gültigen ausländischen Umsatzsteuer-IdNr., § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG	9
c) Abgabe richtiger und vollständiger Zusammenfassender Meldung, § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG	11
d) Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	11
aa) Allgemeines	11
bb) Gelangensvermutung, § 17a UStDV	15
cc) Belegnachweis, § 17b UStDV	16
dd) Buchnachweis (§ 17d UStDV)	18
ee) Bedeutung der Zusammenfassenden Meldung für die Steuerbefreiung	20
e) Vertrauenschutzregelung, § 6a Abs. 4 UStG	21
f) Nachweispflicht als subjektive Beweislast	23
g) Missbrauchsrechtsprechung und § 25f UStG	24
3. Unionsrechtliche Vorgaben: Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)	24
a) Zielsetzung des Art. 138 MwStSystRL im Binnenmarktsystem	25
aa) Grundlegende Konzeption des europäischen Übergangssystems	25
bb) Verfassungsrechtliche Einordnung und Verhältnis zu den Grundfreiheiten	25
b) Systematik und dogmatische Struktur des reformierten Art. 138 MwStSystRL	26
c) Materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 138 MwStSystRL	26
aa) Grundtatbestand und systematische Struktur	26
bb) Die USt-IdNr. als materielle Befreiungsvoraussetzung	27
cc) ZM als zusätzliche materielle Voraussetzung	27
dd) Vorgaben zu Nachweispflichten	28
d) Missbrauchsrechtsprechung des EuGH	28
e) Ausblick: Das „endgültige System“ und weitere Reformperspektiven	30
4. Zwischenergebnis	31
C. PRAKТИSCHE VERSAGUNGSGRÜNDE DER STEUERFREIHEIT INNERGEMEINSCHAFTLICHER LIEFERUNGEN	33
I. EINLEITUNG	33
II. TRANSPORTBEZOGENE VERSAGUNGSGRÜNDE	33

I.	<i>Tatsächliche Transportabweichungen</i>	33
2.	<i>Zusätzliche Schwierigkeiten bei Selbstabholung des Abnehmers</i>	34
III.	ABNEHMERBEZOGENE VERSAGUNGSGRÜNDE	34
1.	<i>Unternehmerische Zweifel am Abnehmer</i>	35
2.	<i>Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Zahlungen</i>	35
3.	<i>Identitätsprobleme und Vertretungsmängel</i>	36
IV.	USt-IDNR.-BEDINGTE VERSAGUNGSGRÜNDE	36
1.	<i>Ungültige oder erloschene USt-IdNr.</i>	36
2.	<i>Fehlende Mitteilung der USt-IdNr.</i>	37
3.	<i>Fehlerhafte USt-IdNr.-Verwendung</i>	38
V.	ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG ALS VERSAGUNGSGRUND	38
1.	<i>Unterlassene oder verspätete Abgabe</i>	38
2.	<i>Unrichtige oder unvollständige Angaben</i>	39
3.	<i>Fehlende/Verspätete/Fehlerhafte Berichtigung</i>	39
VI.	TRANSPORTNACHWEIS-MÄNGEL	40
1.	<i>Scheitern der Gelangensvermutung (§ 17a UStDV)</i>	40
2.	<i>Unzureichender Belegnachweis (§ 17b UStDV)</i>	40
3.	<i>Probleme bei elektronischer Bestätigung</i>	42
VII.	BUCHNACHWEIS-DEFIZITE (§ 17d UStDV)	42
1.	<i>Unzureichende Aufzeichnungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen</i> ..	42
2.	<i>Mängel bei der Rechnungsstellung</i>	42
3.	<i>Defizite bei der Archivierung, Dokumentation und Verfügbarkeit</i>	43
VIII.	VERTRAUENSSCHUTZ-AUSSCHLUSS	43
1.	<i>Mögliche Risikoindikatoren bzgl. des Abnehmers</i>	44
a)	<i>Offensichtliche Unstimmigkeiten bei Abnehmer oder Geschäft</i>	45
b)	<i>Warnhinweise durch Behörden oder Medienberichte</i>	45
c)	<i>Systematische Unregelmäßigkeiten in der Geschäftsbeziehung</i>	45
2.	<i>Zwischenergebnis</i>	46
IX.	MISSBRAUCHSRECHTSRECHTSPRECHUNG – AUSSCHLUSS DER STEUERFREIHEIT	46
X.	VORSATZRELEVANTE FAKTOREN	47
1.	<i>Komplexität der Rechtslage als vorsatzrelevanter Faktor</i>	47
a)	<i>Nachweispflichten nach § 6a UStG</i>	47
b)	<i>Kontinuierliche Rechtsprechungsänderungen</i>	48
c)	<i>Unbestimmte Rechtsbegriffe</i>	49
2.	<i>Erkennbarkeit steuerlicher Pflichten</i>	49
a)	<i>Gelangensbestätigung und Alternativen</i>	49
b)	<i>Dokumentationsanforderungen</i>	50
c)	<i>Divergierende Gerichtsentscheidungen</i>	50
XI.	ZWISCHENERGEBNIS	51
D. DIE BEDEUTUNG DER STRAFRECHTLICHEN VORSATZELEMENTE FÜR DEN VORWURF DER STEUERHINTERZIEHUNG BEI INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN	53	
I.	<i>ÜBERBLICK</i>	53
II.	<i>§ 370 AO ALS AKZESSORISCHER STRAFFATBESTAND</i>	55
1.	<i>Überblick</i>	55
2.	<i>Normative Tatbestandsmerkmale</i>	56
a)	<i>Begriff</i>	56
b)	<i>Zwischenergebnis und Stellungnahme</i>	59
3.	<i>Blankettornormen</i>	61
a)	<i>Begriff</i>	61

b)	Zwischenergebnis und Stellungnahme	64
4.	<i>Zwischenergebnis</i>	66
5.	<i>Einordnung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO</i>	66
III.	DIE WISSENSKOMPONENTE BEI § 370 ABS. 1 NR. 1 AO	67
1.	<i>Überblick</i>	67
2.	<i>Historische Entwicklung</i>	67
3.	<i>Zwischenergebnis und Stellungnahme</i>	71
IV.	DIE WOLLENSKOMPONENTE BEI § 370 ABS. 1 NR. 1 AO.....	77
1.	<i>Überblick zur Wollenskomponente</i>	77
2.	<i>Ausgestaltung der Wollenskomponente bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO</i>	78
3.	<i>Zwischenergebnis und Stellungnahme</i>	79
V.	ERGEBNIS	80
E. TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEM („TCMS“).....		83
I.	EINLEITUNG.....	83
II.	ENTWICKLUNG DES COMPLIANCE-KONZEPTS	85
1.	<i>Historische Entwicklung</i>	85
a)	Begriffliche und historische Grundlegung.....	85
b)	Der Insider Trading Sanctions Act of 1984 als normativer Wendepunkt ...	85
c)	Die Federal Sentencing Guidelines als systematisch-struktureller Rahmen	86
d)	Übertragung auf deutsche Unternehmen durch Sarbanes-Oxley Act (2002)	86
e)	Auswirkungen internationaler Unternehmensskandale	87
f)	Einfluss des UK Bribery Act und Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) .	88
g)	Europarechtliche Einflüsse und Harmonisierung	89
2.	<i>Einführung einer Internationalen Norm für Compliance-Management-Systeme</i>	90
a)	ISO 19600.....	90
b)	ISO 37301	91
c)	Zwischenergebnis	94
3.	<i>Rezeption von Compliance im deutschen Recht</i>	94
a)	Gesetzliche Rezeption durch deutsche Responsive Legislation.....	94
aa)	Das Kontroll- und Transparenzgesetz (KonTraG) von 1998 – Verpflichtung zur Risikoüberwachung.....	95
(1)	§ 91 Abs. 2 AktG - Überwachungssystem für bestandsgefährdende Entwicklungen.....	95
(2)	§ 317 Abs. 4 HGB Prüfungspflicht für Risikomanagementsysteme..	96
(3)	Prüfungsstandard IDW PS 340 und Erweiterungen.....	96
bb)	StarRUG - Pflicht der GmbH zu Risikomanagement und Risikoanalyse	97
cc)	Zwischenergebnis und allgemeine Bedeutung für Compliance in Deutschland	97
b)	Business Judgement Rule und Sorgfaltspflichten der Geschäftsleitung nach § 93 AktG	97
aa)	Einführung	97
bb)	Systematik des § 93 AktG	97
cc)	BGH-Rechtsprechung zur Compliance-Verantwortung	98
dd)	Zwischenergebnis und allgemeine Bedeutung für Compliance in Deutschland	98
c)	§ 130 OWiG – Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen	98
aa)	Einleitung.....	98

bb)	BGH-Urteil v. 09.05.2017	99
d)	Deutscher Corporate Governance Kodex als Grundlage.....	100
aa)	Entwicklung seit 2002	100
bb)	Compliance-relevante Regelungen	100
cc)	Rechtliche Natur – Soft Law mit Hard Law-Elementen	100
e)	Überblick über weitere gesetzliche Regelungen mit Bezug zur Compliance	101
f)	Wesentliche Aussage des BGH zum Aufbau eines Compliance-Management Systems.....	104
g)	Zwischenergebnis	104
4.	<i>Zwischenergebnis</i>	105
III.	AUSBILDUNG VON TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEMEN IN DEUTSCHLAND	105
1.	<i>Einführung</i>	105
2.	<i>Die Besonderheiten von Tax Compliance</i>	105
a)	Tax Compliance und Steuerdeklaration	105
b)	Tax Compliance und steuerliches Risikomanagement.....	106
c)	Ziel der Tax Compliance	107
d)	Funktion der Tax Compliance	109
e)	Anforderungen an die Tax Compliance.....	109
f)	Zwischenergebnis	110
3.	<i>BMF-Schreiben vom 23.05.2016 als Wendepunkt für die TCMS</i>	111
a)	Entstehung als Reaktion auf steuerliche Compliance-Herausforderungen	111
b)	Erstmalige behördliche Anerkennung der Vorsatzrelevanz	112
c)	"Innerbetriebliches Kontrollsysteem für Steuern" - Definition und Abgrenzung.....	113
d)	"Indiz gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit"	113
e)	Keine Vorgaben zur Ausgestaltung eines TCMS	114
4.	<i>IDW-Standards für CMS als Grundlage</i>	114
a)	IDW PS 980 - Standardisierung der Compliance Management Systeme..	115
b)	Neufassung (September 2022) - Anpassungen und Erweiterungen	116
5.	<i>IDW Praxishinweis 1/2016 – Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980</i>	117
6.	<i>TCMS – Regelungen aus dem Bereich der Außenprüfungen</i>	118
a)	Art. 97 § 38 EGAO.....	118
a)	Änderung von § 153 Abs. 4 AO	120
b)	Zwischenergebnis	120
7.	<i>BDI Leitfaden</i>	121
8.	<i>Bundessteuerberaterkammer Hinweise 2024</i>	121
9.	<i>Zwischenergebnis</i>	122
IV.	SPEZIFISCHE SYSTEMANFORDERUNGEN EINES TCMS BEI INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN.....	123
1.	<i>Einleitung</i>	123
2.	<i>Bereiche besonderer Risikoidentifikation und Risikoüberwachung</i>	123
a)	Operationelle Kontrollen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	124
b)	Systematische Risikoidentifikation bei USt-IdNr.-Validierung	124
c)	Kontrollverfahren für Gelangensbestätigungen und Nachweispflichten... <td>124</td>	124
d)	Risikomanagement bei komplexen EU-Sachverhalten	125
3.	<i>Qualitätssicherung und Wirksamkeitsnachweis</i>	125
4.	<i>Kontinuierliche Systemüberwachung</i>	125
5.	<i>Externe Validierung und Zertifizierung</i>	126

6.	<i>Dokumentations- und Nachweispflichten</i>	126
7.	<i>Zwischenergebnis</i>	127
V.	INTERNATIONALE TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEME ALS INSTRUMENT ZUR VORSATZWIDERLEGUNG BEI INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN – EINE RECHTSVERGLEICHENDE ANALYSE	127
1.	<i>Einleitung: Die internationale Entwicklung präventiver Compliance-Systeme</i>	127
2.	<i>Methodische Grundlagen der rechtsvergleichenden Analyse</i>	128
a)	Kategorisierung der Regelungsmodelle.....	128
b)	Bewertungsmaßstäbe	128
3.	<i>Land mit vollständiger strafrechtlicher Exkulpation:</i> <i>Vereinigtes Königreich</i>	129
a)	Rechtliche Grundlagen	129
b)	Kernelemente des Systems	129
c)	Spezifische Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen....	130
d)	Rechtswirkungen und praktische Durchsetzung.....	130
4.	<i>Länder mit strukturierter Vorsatzwiderlegung und Haftungsmilderung</i>	131
a)	Österreich: Die begleitende Kontrolle als institutionalisierte Compliance	131
aa)	Rechtliche Grundlagen	131
bb)	Kernelemente des Systems	131
cc)	Spezifische Compliance-Anforderungen für innergemeinschaftliche Lieferungen.....	132
dd)	Rechtswirkungen auf die Vorsatzbeurteilung.....	132
ee)	Praktische Bewährung und Evaluierung.....	132
b)	Italien: Systematische Integration von Unternehmenshaftung und Tax Control Framework.....	132
aa)	Rechtliche Grundlagen	132
bb)	Kernelemente des Systems	133
cc)	Spezialregelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen	133
dd)	Rechtswirkungen und Haftungsexklusion	134
ee)	Rechtsprechung und praktische Anwendung.....	134
5.	<i>Länder mit kooperativen Compliance-Modellen</i>	135
a)	Niederlande: Horizontaal Toezicht als internationales Vorbild	135
aa)	Rechtliche Grundlagen	135
bb)	Kernelemente des Systems	135
cc)	Proaktive Kommunikationspflichten	135
dd)	Rechtswirkungen bezüglich Vorsatz.....	136
ee)	Internationale Vorbildfunktion	136
b)	Frankreich: Integration neuer Straftatbestände und formelle Compliance-Prüfung	136
aa)	Rechtliche Grundlagen	136
bb)	Das Examen de Conformité Fiscale.....	137
cc)	Spezifische Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 137	
dd)	Rechtswirkungen	137
ee)	Praktische Bedeutung und empirische Befunde	137
c)	Spanien: Digitale Echtzeitintegration als technische Lösung.....	138
aa)	Das Sistema de Suministro Inmediato de Información.....	138
bb)	Technische Anforderungen.....	138
cc)	Compliance-Management durch Digitalisierung.....	138
dd)	Rechtswirkungen	138

ee) Internationale Bedeutung	138
6. Rechtsvergleichende Analyse und Übertragbarkeit auf das deutsche Steuerrecht	139
a) Bestandsaufnahme der deutschen Rechtslage	139
b) Analyse der internationalen Regelungsmodelle	139
aa) Vollständige strafrechtliche Exkulpation nach britischem Recht.....	139
bb) Strukturierte Vorsatzwiderlegung im österreichischen Recht	139
cc) Kooperative Compliance-Modelle.....	139
dd) Systematische Integration im italienischen Recht	140
c) Kompatibilitätsanalyse für das deutsche Steuerrecht	140
d) Rechtssystematische Einordnung	141
7. Zwischenergebnis und Stellungnahme	141
F. GESAMTERGEBNIS	143
I. ZUSAMMENFASSUNG DER UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE	143
1. Die Ausgangslage.....	143
2. Der dogmatische Befund	143
3. Das Tax Compliance Management System als systematische Antwort.....	144
II. DIE VORGESCHLAGENE GESETZESSYSTEMATIK	144
1. § 370 Abs. 7 AO - Die Kernregelung.....	144
a) Begründung der Normwahl	145
b) Begründung des Norminhalts	145
2. § 153a AO - Das Zertifizierungssystem	146
a) Begründung der Normwahl	148
b) Begründung des Norminhalts	148
3. Änderung der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer).	150
a) Begründung der Normwahl	151
b) Begründung des Norminhalts	152
4. Die Rechtsverordnung TCMS-IgL-V	153
a) Notwendigkeit einer Rechtsverordnung	154
b) Die fünf Kernelemente	154
c) Größenspezifische Differenzierung	155
III. NACHWEIS DER SYSTEMATISCHEN ADRESSIERUNG ALLER FEHLERQUELLEN	155
IV. INTERNATIONALE PERSPEKTIVE UND BEWUSSTE ABGRENZUNG	157
1. Rezipierte internationale Ansätze	157
2. Bewusst nicht übernommene Modelle	157
V. EINORDNUNG DER LÖSUNG	158
1. Dogmatische Konsistenz.....	158
2. Praktische Umsetzbarkeit.....	158
3. Verhältnismäßigkeit	158
VI. ERGEBNIS	159