

Inhaltsübersicht

Geleitwort	VII
Vorwort	IX
Inhaltsverzeichnis	XV
 Einleitung	 1

Teil I

Spektrum der Rechtsanwendungsfehler und Sanktionsfolgen

A. Die getrennte Qualifikation von Rechtsanwendungsfehlern und Rechtsfolgen	11
B. Relevante Rechtsanwendungsfehler	12
I. Materielle Fehler	13
II. Formelle Fehler	13
C. Rechtsfolgen	16
I. Materiell wirkende Rechtsfolgen	17
II. Formelle Rechtsfolgen	17

Teil II

Vorgaben des Unionsrechts

A. Primärrecht – Die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts ..	31
I. Allgemeine Geltung der Grundsätze	31
II. Grundsatz der Rechtssicherheit	31
III. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	34
IV. Grundsatz des Vertrauensschutzes	45
B. Sekundärrecht – Mehrwertsteuersystemrichtlinie – Grundprinzipien und Umsetzung	50
I. Grundsatz der steuerlichen Neutralität	50

II. Verbrauchsteuerprinzip	53
III. Verbrauchsortprinzip	54
IV. Gesetzssystematische Verwirklichung der grundlegenden Prinzipien	57
C. Befugnis der Mitgliedstaaten zur Ergreifung von Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Steueraus- fällen und zur genauen Erhebung der Steuer	86
I. Die Befugnis zur Festlegung von Mitwirkungspflichten	87
II. Rechtsquellen der Befugnis zur Sanktionierung von (Mitwirkungs-) Pflichtverstößen	109
III. Umfang der Befugnis zur Sanktion	119
IV. Die Suspendierung materieller Rechtspositionen	150
V. Verzinsungsbefugnis	163

Teil III

Analyse einzelner Fehlerfolgenregime mit rechtsvergleichenden Aspekten

A. Vorsteuerabzug mit mangelhafter Rechnung	173
I. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Deutschland	174
II. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis im Vereinigten Königreich	175
III. Die Qualifikation des Fehlers – die Rechtsnatur des Rechnungserfordernisses	188
IV. Kritische Würdigung	193
V. Würdigung der deutschen Rechtslage	259
VI. Würdigung der Rechtslage im Vereinigten Königreich	329
VII. Fazit	349
B. Die Verwendung einer nicht vom Bestimmungsland ausgestellten Mehrwertsteueridentifikationsnummer zum Zwecke des innergemeinschaftlichen Erwerbs	352
I. Allgemeines – die Besteuerung im Identifikationsstaat	352
II. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Deutschland	356
III. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Österreich	358
IV. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis im Vereinigten Königreich	359
V. Die Qualifikation des Rechtsanwendungsfehlers	366
VI. Kritische Würdigung der unionsrechtlichen Vorgaben	367
VII. Umsetzungsvorgaben für das deutsche Recht	413

VIII. Anmerkungen zur Rechtslage in Österreich	428
IX. Anmerkungen zur Rechtslage im Vereinigten Königreich	431

Zusammenfassung

Teil I Spektrum der Rechtsanwendungsfehler und Sanktions- folgen	439
Teil II Vorgaben des Unionsrechts	440
Teil III Analyse einzelner Fehlerfolgenregime mit rechts- vergleichenden Aspekten	449
 Schlussbetrachtung	 465
Literaturverzeichnis	467

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	VII
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI
 Einleitung	 I

Teil I

Spektrum der Rechtsanwendungsfehler und Sanktionsfolgen

A. Die getrennte Qualifikation von Rechtsanwendungsfehlern und Rechtsfolgen	11
B. Relevante Rechtsanwendungsfehler	12
I. Materielle Fehler	13
II. Formelle Fehler	13
C. Rechtsfolgen	16
I. Materiell wirkende Rechtsfolgen	17
1. Aberkennung mehrwertsteuerlicher Rechtspositionen	17
2. Doppelbesteuerung	17
II. Formelle Rechtsfolgen	17
1. Verzinsung	17
a) Grundsätzliche Systematik und Zielsetzung	17
b) Rechtsvergleichende Darstellung der Verzinsungsregime ausgewählter Mitgliedstaaten	19
2. Verwaltungsstrafen/Penalties	22
a) Bußgelder	23
b) Aufschläge	25
c) Die Gemeinsamkeit der Sanktionsregime	30

Teil II

Vorgaben des Unionsrechts

A. Primärrecht – Die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts . .	31
I. Allgemeine Geltung der Grundsätze	31
II. Grundsatz der Rechtssicherheit	31
1. Geltung für die Legislative – Rückwirkung von Gesetzen . .	31
2. Geltung im Verwaltungsverfahren	33
III. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	34
1. Unionsorgane als Adressaten	34
a) Art. 5 Abs. 4 EUV – Bindung der Union im Handeln gegenüber den Mitgliedstaaten	34
b) Bindung bei Eingriffen in Individualinteressen	36
2. Mitgliedstaaten als Adressaten	37
3. Inhalt des ungeschriebenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	39
a) Legitimes Ziel	39
b) Geeignetheit	39
c) Erforderlichkeit	40
d) Angemessenheit	40
aa) Generell unregelmäßige Anwendung einer Angemessenheitsprüfung	40
bb) Regelmäßige Angemessenheitsprüfung im Mehrwertsteuerrecht	42
cc) Objektiver Maßstab der Angemessenheitsprüfung durch den EuGH im Mehrwertsteuerrecht	43
IV. Grundsatz des Vertrauensschutzes	45
B. Sekundärrecht – Mehrwertsteuersystemrichtlinie – Grundprinzipien und Umsetzung	50
I. Grundsatz der steuerlichen Neutralität	50
II. Verbrauchsteuerprinzip	53
III. Verbrauchsortprinzip	54
IV. Gesetzessystematische Verwirklichung der grundlegenden Prinzipien	57
1. Besteuerung des Leistenden	58
a) Wettbewerbsneutralität	58
aa) Wettbewerbsneutralität als sekundärrechtliche Ausgestaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes – Kritische Anmerkungen zur Rechtsprechung des EuGH	59

bb)	Die technische Umsetzung des Postulats der Wettbewerbsneutralität	61
b)	Neutralität des Steuerpflichtigenbegriffs	63
aa)	Abschließende Begriffsdefinition in Art. 9 – 13 MwStSystRL	64
bb)	Rechtsformneutralität	65
cc)	Autonomie des Steuerpflichtigenbegriffs.	66
c)	Belastungsneutralität	66
d)	Verbrauchssteuerprinzip	68
e)	Das Verhältnis von (Belastungs-)Neutralität und Verbrauchssteuerprinzip	69
2.	Besteuerung des Leistungsempfängers	73
a)	Wettbewerbsneutralität	73
b)	Verbrauchssteuerprinzip – Vorsteuerabzug	74
aa)	Allgemeines	74
bb)	Der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug	76
cc)	Grundsatz des Sofortabzugs – Liquiditätsneutralität .	78
(1)	Kumulative Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs – Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und Besitz einer Rechnung	79
(2)	Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Besteuerung des Leistenden	81
(3)	Fazit	85
c)	Verbrauchsartprinzip – Territoriale Zuordnung von Besteuerungsrechten	85
C.	Befugnis der Mitgliedstaaten zur Ergreifung von Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Steuerausfällen und zur genauen Erhebung der Steuer.	86
I.	Die Befugnis zur Festlegung von Mitwirkungspflichten	87
1.	Art. 178 Buchst. b, d, f MwStSystRL	87
2.	Art. 131 MwStSystRL	88
a)	Vorfrage: Handeln als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 138 MwStSystRL – die Qualität der Mehrwertsteueridentifikationsnummer	89
b)	Verwendung einer Identifikationsnummer als materielle Voraussetzung im Rahmen des Art. 138 MwStSystRL gestützt auf Art. 131 MwStSystRL	93
aa)	Systematische Erwägungen	93
bb)	Teleologische Erwägungen	96
cc)	Verhältnismäßigkeitserwägungen	100
c)	Generelle Schlussfolgerungen – die rein formelle Natur des Art. 131 MwStSystRL	101

3. Art. 273 MwStSystRL	102
a) Der Begriff der Pflichten im Sinne von Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL	102
b) Die ausdrücklichen Grenzen der Befugnisse gem. Art. 273 MwStSystRL	107
c) Die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts als Grenzen der Befugnisse	107
II. Rechtsquellen der Befugnis zur Sanktionierung von (Mitwirkungs-) Pflichtverstößen	109
1. Sanktionsbefugnis gemäß Art. 254 ff., 267 MwStSystRL ...	109
2. Sanktionsbefugnis aus Art. 131 MwStSystRL	110
3. Sanktionsbefugnis aus Art. 273 MwStSystRL	110
a) Sanktionierung von Mitwirkungspflichtverstößen	110
b) Umfassende Sanktionsbefugnis	112
4. Verpflichtung zur Sanktionierung	113
III. Umfang der Befugnis zur Sanktion	119
1. Der gemeinsame Maßstab	119
2. Die unterschiedlichen Sanktionsrichtungen	120
a) Materiell wirkende Sanktionen	121
aa) Grundsatz: Unionsrechtswidrigkeit materieller Sanktionen	122
bb) Ausnahmsweise Verhältnismäßigkeit der Aberkennung	125
cc) Fazit	126
b) Nicht materiell wirkende Sanktionsmechanismen – Verwaltungsstrafen	127
aa) Zwecksetzung der Sanktionsbefugnis als Grenze der Sanktionsbefugnis	127
bb) Rechtmäßigkeit der Sanktion im Einzelnen	129
(1) Art und Schwere des Verstoßes bei formellen Fehlern	129
(a) Verstoß gegen sekundärrechtlich definierte Pflichten	129
(b) Verstoß gegen mitgliedstaatlich bestimmte Pflichten	133
(c) Gleichbleibender Prüfungsmaßstab unab- hängig von der Rechtsgrundlage der verletzten Pflicht	135
(d) Subjektive Vorwerfbarkeit	135
(2) Art und Schwere des Verstoßes bei materiellen Fehlern	137

(3) Konsequenz: Subjektive Vorwerfbarkeit bei formellen Verstößen erforderlich	139
(4) Doppelrelevante Rechtsanwendungsfehler	139
(5) Die Verhältnismäßigkeit der Methoden zur Bestimmung der Sanktion.	140
(a) Sanktionsdauer.	141
(b) Sanktionshöhe: Grundsatz der Proportionalität zum betroffenen Steuerbetrag.	141
(c) Ausnahme: Alternativer Maßstab bei Uner- mittelbarkeit des betroffenen Steuerbetrages.	144
(d) Kein Verstoß proportionaler Sanktion gegen Wettbewerbsneutralität.	147
(e) Kein Verstoß gegen Art. 401 MwStSystRL.	147
cc) Fazit	148
IV. Die Suspendierung materieller Rechtspositionen	150
1. Ausgangspunkt und Problemstellung	150
2. Rechtlicher Rahmen der Zurückbehaltungsentscheidung	151
3. Schlüsse aus der Rechtsprechung zur Korrektur des unrichtigen Steuerausweises	152
a) Durch die Korrektur betroffener Besteuerungszeitraum – Korrektur mit Wirkung für den Zeitpunkt des Wegfalls der Gefährdung des Steueraufkommens.	153
b) Entfall der Gefährdung mit Zusendung einer korrigierten Rechnung	154
4. Erstrechtsschluss – Keine Suspendierung lediglich aufgrund von mangelnden Nachweisen bei materiell korrekter Besteuerung.	157
a) Gefährdungslage und sekundärrechtliche Regelungs- technik zur Aufkommenssicherung beim unrichtigen Steuerausweis.	158
b) Vergleichbarkeit der Gefährdungslagen	159
c) Wertungskongruenz auch ohne sekundärrechtliche Haftungsregelung	160
5. Rechtsdogmatische Erwägungen – der materielle Gehalt des Verwirklichungszeitpunktes	162
V. Verzinsungsbefugnis	163
1. Verzinsung als anerkannte Methode zur Liquiditäts- korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen.	164
2. Verzinsungsbefugnis zur Abschöpfung von Liquiditäts- vorteilen zu Lasten des Steuerpflichtigen.	167
3. Fazit: Verzinsung als unionsrechtlich zulässige formelle Rechtsfolge	172

Teil III
Analyse einzelner Fehlerfolgenregime mit
rechtsvergleichenden Aspekten

A. Vorsteuerabzug mit mangelhafter Rechnung	173
I. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Deutschland	174
II. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis im Vereinigten Königreich	175
1. Grundsatz – Rückwirkung der Rechnungskorrektur	175
2. Verfahren ohne Rechnungskorrektur	176
a) Alternativbeweis	176
b) Keine Rückwirkung der Vorsteuerabzugsgewährung	178
c) Korrekturmechanismen ohne Rechnungskorrektur	178
aa) Korrektur durch Anpassung der laufenden Voranmeldung	178
bb) Korrektur durch „separate notification“ an die HMRC	179
cc) Unerheblichkeit der Wahl des Korrekturmecha- nismus	180
d) Penaltyregime.	181
aa) Grundsätze des Bußgeldregimes.	181
bb) Reduktion des Bußgeldes durch Offenlegung des Fehlers	182
cc) Bedeutung der Korrekturmethode für Bußgelder	183
dd) Möglichkeiten des Entfalls des Bußgeldes bei Nachweis der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges ohne Rechnungskorrektur	183
e) Verzinsung	185
aa) Grundsatz	185
bb) Absehen von der Verzinsung – „commercial restitution“	186
3. Zusammenfassung	187
III. Die Qualifikation des Fehlers – die Rechtsnatur des Rechnungserfordernisses	188
IV. Kritische Würdigung.	193
1. Die Grundfrage – der unionsrechtlich korrekte Entlastungs- zeitpunkt.	194
2. Die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung.	195
a) Ausgangspunkt – Der Widerspruch zwischen Ausübungs- voraussetzung und formeller Qualität der Rechnung	195

b) Nicht nur deklaratorischer Hinweis auf die allgemeine Beweislastverteilung	196
c) Der Zweck des Art. 178 Buchst. a MwStSystRL	197
d) Die Rechtfertigung des Ausübungserfordernisses im typischen Fall	198
e) Der atypische Fall: Vorsteuerabzug mit unerkannt unrichtiger Rechnung	200
aa) Der wertungsmäßige Unterschied zum typischen Fall	200
bb) Verhältnismäßigkeit der Risikotragung bei Fehlbeurteilung der Tauglichkeit der Rechnung zulasten des Vorsteuerabzugsberechtigten	201
(1) Keine zulässige Sanktion der mangelnden Überprüfung der Rechnung	202
(2) Keine generelle Ausfallhaftung des Rechnungsempfängers – Keine verhältnismäßige Ausweitung des Risikobereiches des Rechnungsempfängers. . .	203
(3) Einschränkung durch die subjektive Komponente nur bei Steuerhinterziehung durch den Rechnungsersteller	205
(4) Abstrakt zumutbarer Gegenstand der Rechnungsüberprüfung bei Steuerhinterziehung durch den Leistenden	209
(a) Datumsangaben, Art. 226 Nr. 1, 7 MwStSystRL	210
(b) Rechnungsnummer, Art. 226 Nr. 2 MwStSystRL	212
(c) Angaben betreffend den Leistenden – Mehrwertsteueridentifikationsnummer, Name und Anschrift, Art. 226 Nr. 3, 4, 5 MwStSystRL	212
(d) Leistungsbeschreibung, Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL	214
(e) Hinweispflichten Art. 226 Nr. 7a, 10a, 11, 11a MwStSystRL	215
(f) Steuerbemessungsgrundlage, Steuerbefreiungen, Mehrwertsteuersatz und -betrag – Art. 226 Nr. 8, 9, 10 MwStSystRL	215
(5) Konkret zumutbarer Umfang der Prüfung	217
cc) Kein Ausschluss der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung durch Art. 178 Buchst. a MwStSystRL ..	219

f) Die Erforderlichkeit der rückwirkenden Rechnungs-	
korrektur	219
aa) Keine Widersprüchlichkeit der Rechtsprechung	221
bb) Keine ausdrückliche Rechtsprechung des EuGH vor	
Senatex	222
cc) Begründungsansätze der Rechnungsberichtigung	
ex tunc	224
(1) Unerheblichkeit des Grundsatzes des Vertrauens-	
schutzes	224
(2) Rückwirkende Rechnungsberichtigung als Gebot	
der verhältnismäßigen Anwendung des Art. 178	
Buchst. a MwStSystRL	224
3. Reichweite der Rückwirkung	229
a) Die unionsrechtliche Ausgangslage	229
b) Die Maßgeblichkeit der nationalen Verfahrensordnungen	230
aa) Kein Fall des Art. 182 MwStSystRL	231
bb) Maßgeblichkeit der letztmöglichen Tatsachenberück-	
sichtigung im nationalen Verfahrensrecht.	233
4. Mindestanforderung an die erstmalige Rechnung	234
a) Maßgeblichkeit der verhältnismäßigen Risikotragung ...	235
b) Erforderliche Rechnungsangaben im Einzelnen	237
c) Zumutbarer Sorgfaltsmaßstab.	239
5. Rechnungskorrektur ohne Mitwirkung des Rechnungs-	
erstellers.	241
a) Rechnungsberichtigung durch Gutschrift ohne	
Zustimmung des Rechnungserstellers	241
b) Gutschrift bei Wegfall des Rechnungserstellers.	242
c) Gutschrift bei Unwilligkeit des Rechnungserstellers ...	243
aa) Ausgangspunkt: Die Verpflichtung des Rechnungs-	
erstellers zur Korrektur der Rechnung	244
bb) Mitwirkungspflicht des Rechnungserstellers an der	
Korrekturgutschrift	245
cc) Entfall der steuersystemimmanenten Durch-	
setzungsmöglichkeit bei nachträglich erforderlicher	
Rechnungskorrektur	246
dd) Verfahrensmöglichkeiten bei unwilligem Rechnungs-	
ersteller	247
(1) Rechnungskorrektur ohne den Rechnungsersteller	
zur Vermeidung ungerechtfertigter Vorteile des	
Leistenden	248

(2) Keine Schutzwürdigkeit des übergangenen Rechnungserstellers	252
(3) Beschränkungen durch die grundsätzliche Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung durch die Steuer- behörden	252
(4) Konsequenz – Verzicht auf mitwirkungsbedürftige Korrekturgutschrift	253
6. Zwischenfazit	254
V. Würdigung der deutschen Rechtslage	259
1. Ausgangspunkt – Unionsrechtswidrigkeit der Rechnungs- korrektur nur ex nunc	259
2. Möglichkeiten zur rückwirkenden Korrektur nach materiellm deutschen Steuerrecht.	262
a) Vereinbarkeit mit § 15 UStG	262
b) § 31 Abs. 5 UStDV	264
c) Geltung des § 31 Abs. 5 UStDV auch i.R.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG	266
d) Kein Grundsatz des Ausschlusses rückwirkender Rechnungsberichtigungen aus § 17 Abs. 1 UStG	267
aa) § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG ist keine Ausprägung des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO	268
bb) Keine grundsätzliche Geltung des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG	269
e) Rückwirkende Rechnungskorrektur materiell-rechtlich möglich.	272
3. Möglichkeiten der ex tunc Korrektur im deutschen Steuerverfahrensrecht	273
a) Die Korrekturmöglichkeiten im Steuerverwaltungs- verfahren	274
aa) Korrektur gem. § 164 Abs. 2 AO	274
bb) Schlichter Antrag gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO	276
cc) Korrektur gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	277
dd) Die zeitlichen Grenzen der rückwirkenden Berichtigung.	278
(1) Rückwirkende Berichtigung nur innerhalb der Festsetzungsfrist	279
(2) Relevante Hemmungen des Festsetzungsfrist- ablaufs	280

(a) Ablaufhemmung durch Anzeige der Fehlerhaftigkeit einer Steuererklärung, §§ 153, 171 Abs. 9 AO	280
(b) Ablaufhemmung durch Antrag auf Änderung der Festsetzung außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens, § 171 Abs. 3 AO	282
(c) Ablaufhemmung durch Rechtsbehelfsverfahren, § 171 Abs. 3a AO	283
ee) Korrekturmöglichkeiten im Rechtsbehelfsverfahren	283
(1) Zeitliche Beschränkung der Sachverhaltsermittlung durch § 364b AO	285
(2) Nur begrenzte Bedeutung des § 364b AO für die Rechnungskorrektur	286
(3) Unionsrechtskonformität der Präklusionsregelung des § 364b Abs. 2 AO	290
b) Korrekturmöglichkeiten im gerichtlichen Verfahren	292
aa) Korrektur durch Reformationstenor bei Rechnungskorrektur vor Einspruchsentscheidung oder nach Rechtshängigkeit §§ 40 Abs. 1 Satz 1 Var. 1, 100 Abs. 2 Satz 1 FGO	292
bb) Korrektur durch Verpflichtungstenor bei Rechnungskorrektur zu anderen Zeitpunkten, § 101 Satz 1 FGO	295
cc) Zeitliche Grenzen der Berücksichtigungsfähigkeit der Rechnungskorrektur	296
c) Rückwirkende Rechnungskorrektur verfahrensrechtlich durchsetzbar	298
4. Ausstrahlung der zwingend rückwirkenden Rechnungskorrektur auf das Verzinsungsregime	299
a) Ausgangspunkt: Keine Rückwirkung der Rechnungskorrektur auf die Verzinsung, § 233a Abs. 2a AO	299
b) Der Zweck der Regelung des § 233a Abs. 2a, Abs. 7 AO ..	302
c) Teleologische Erwägungen zur Anwendung des § 233a Abs. 2a AO auf die rückwirkende Rechnungskorrektur ..	303
d) Folgen für die Anwendung des § 233a Abs. 2a, Abs. 7 AO	304
aa) Billigkeitserlass der Zinsen gem. § 163 AO	304
bb) Teleologische Reduktion des Anwendungsbereiches des § 233a Abs. 2a, Abs. 7 AO	308
(1) Die Zweckwidrigkeit der Anwendung des § 233a Abs. 2a AO auf die Rechnungskorrektur	308

(2) Anleihen an der Rechtsprechung des BFH zur Verzinsung im Rahmen des Anrechnungsverfahrens gem. § 27 Abs. 2 KStG a.F.	310
(3) Konsequenzen für die Verzinsung von Vorsteuerbeträgen	313
(4) Unionsrechtlich zwingende Alternative: Unanwendbarkeit des § 233a Abs. 2a AO	314
e) Genereller Ausschluss der Verzinsung von Vorsteuerbeträgen zulasten des Unternehmers bei möglicher Rechnungskorrektur durch teleologische Reduktion des § 233a AO	315
aa) Der Zweck der Verzinsungsregel des § 233a AO	315
bb) Die Zweckwidrigkeit der Verzinsung von Vorsteuerbeträgen	316
cc) Generelle Zulässigkeit der typisierenden Liquiditätsbetrachtung	317
dd) Zwingende teleologische Reduktion der Verzinsung .	319
ee) Vereinbarkeit dieses Ansatzes mit bisheriger Verwaltung- und Rechtsprechungspraxis	321
(1) Schlüsse aus dem Billigkeitserlass bei freiwilligen Vorauszahlungen, Nr. 70.1. AEAO zu § 233a AO .	322
(2) Nur teilweiser Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zur Verzinsung von Vorsteuerbeträgen durch lediglich in der Rechnung als Leistungsempfänger bezeichneten Unternehmer	323
ff) Folgen für die Besteuerungspraxis	325
f) Alternativer Begründungsansatz – Zinsen als Sanktion ..	326
5. Zwischenfazit	328
VI. Würdigung der Rechtslage im Vereinigten Königreich	329
1. Unionsrechtmäßigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung	329
2. Würdigung der Korrektur ex nunc mit Alternativbeweis ...	330
a) Ausgangslage	330
b) Unionsrechtskonforme Liquiditätssituation im Ergebnis	331
aa) Kein Liquiditätsausfall durch Aberkennung des Vorsteuerbetrages per se	331
bb) Zinsbelastung	332
(1) Grundsatz: Verzinsung des Vorsteuerbetrages	332
(2) Verzinsung bei gleichzeitiger Gewährung des Vorsteuerabzuges	332

(a) Der Mechanismus der Gewährung des Vorsteuerabzuges	333
(b) Die unionsrechtliche Lage des Unternehmers nach erfolgreichem Alternativbeweis.	335
(c) Unionsrechtliche Würdigung	336
(3) Mögliche Herstellung der unionsrechtskonformen Liquiditätssituation im Verwaltungsverfahren . . .	337
(a) Das Konzept der „commercial restitution“ . . .	338
(b) Übertragung des Konzeptes auf den Fall des Vorsteuerabzuges	340
(c) Zulässigkeit des Verzichts auf Verzinsung im Rahmen des Ermessens der HMRC	341
3. Penaltyregime	344
4. Korrekturzeitraum	348
5. Zwischenfazit	349
VII. Fazit	349
 B. Die Verwendung einer nicht vom Bestimmungsland ausgestellten Mehrwertsteueridentifikationsnummer zum Zwecke des innergemeinschaftlichen Erwerbs	
I. Allgemeines – die Besteuerung im Identifikationsstaat	352
II. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Deutschland . . .	356
III. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in Österreich	358
IV. Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis im Vereinigten Königreich	359
V. Die Qualifikation des Rechtsanwendungsfehlers	366
VI. Kritische Würdigung der unionsrechtlichen Vorgaben	367
1. Der Wortlaut der Regelung des Art. 41 MwStSystRL	368
a) Isolierte Betrachtung des Art. 41 Abs. 2 MwStSystRL . . .	368
b) Rückschlüsse aus der Regelung des Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL	369
c) Die autonome Regelung zweier Fälle durch zwei Absätze in Art. 41 MwStSystRL	369
d) Der tatbestandliche Rückbezug des Art. 41 Abs. 2 MwStSystRL auf Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL	370
e) Zwischenfazit	370
2. Auslegungsvorgaben aus den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts	371
a) Ziel und Mechanismus der Regelung des Art. 41 MwStSystRL	372
b) Erforderlichkeit der Einschränkung des Neutralitätsgrundsatzes	375

aa)	Erforderlichkeit bis zur Besteuerung im Bestimmungsland – Korrektur mit Wirkung auf den Zeitpunkt der Besteuerung im Bestimmungsland	375
bb)	Gänzlicher Entfall der Erforderlichkeit mit Besteuerung im Bestimmungsland – Korrektur ex tunc mit Wirkung auf den Entstehungszeitpunkt der Steuer im Identifikationsstaat?	377
	(1) Aspekte pro Korrektur ex tunc	377
	(2) Aspekte contra Korrektur ex tunc	379
	(3) Zwischenfazit – Keine Korrektur mit Wirkung für den Entstehungszeitraum der Steuer im Identifikationsstaat	383
c)	Folgerungen aus der systematischen Substitution des Vorsteuerabzugs durch die Korrektur der Bemessungsgrundlage	384
aa)	Systematische Parallelen der Korrektur der Bemessungsgrundlage zum Vorsteuerabzug	384
bb)	Übertragbarkeit des Ausübungszeitpunktes für den Vorsteuerabzug auf den Mechanismus der Korrektur der Bemessungsgrundlage	386
	(1) Gleichordnung der Beteiligten	386
	(2) Gegenstand des Nachweises	389
	(3) Fehlen eines ausdrücklich normierten Nachweiserfordernisses	389
cc)	Liquiditätsausfall als Sanktion	390
	(1) Fehlgehende Verhaltenslenkung	390
	(2) Sicherung der korrekten Versteuerung zukünftiger Umsätze	391
dd)	Zwischenfazit	393
d)	Konsequenz – Besteuerung im Bestimmungsland bestimmt Korrekturzeitpunkt	394
3.	Korrektur bei simultaner Besteuerung – Systemischer Widerspruch	395
4.	Lösungsansatz – Anforderungen an den Nachweis i.S.v. Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL	396
a)	Nachweis durch Bescheinigung des Bestimmungslandes ..	397
b)	Unionsrechtliche Interpretation der Beweisanforderungen	398
aa)	Vorfrage: Der Begriff der Verwendung der Identifikationsnummer	399

bb) Unionsrechtliche Interpretation der Tatbestands- voraussetzungen – Der Begriff des Nachweises und der Besteuerung „im Einklang mit Artikel 40“ MwStSystRL	402
(1) Ausgangspunkt: Unionsrechtswidrige Auslegung der Besteuerung als Anmeldung	403
(2) Untauglichkeit der Auslegung des Begriffs des Nachweises – Verringerung des Beweismaßes ...	405
(3) Teleologische Reduktion des Begriffs der Besteuerung „im Einklang mit Artikel 40“ MwStSystRL	406
c) Zwischenfazit.	411
5. Ausstrahlung der teleologischen Reduktion des Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL auf Art. 41 Abs. 2 MwStSystRL	411
6. Fazit: Die unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 41 MwStSystRL	412
VII. Umsetzungsvorgaben für das deutsche Recht	413
1. Die Umsetzung des Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL – § 3d Satz 2 UStG	413
a) Richtlinienkonforme Auslegung des Erfordernisses der „Verwendung“	413
b) Überschießender Wortlaut parallel zum Sekundärrecht ..	413
c) Methodische Möglichkeiten	414
d) Teleologische Reduktion des § 3d Satz 2 UStG	414
e) Konsequenz: Systematischer Gleichlauf von § 3d Satz 2 UStG und § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	416
aa) Wertungen aus der aktuellen Interpretation des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	416
bb) Ausstrahlung der Wertungen auf § 3d Satz 2 UStG ..	418
cc) Wertungsmäßiger Gleichlauf durch teleologische Reduktion des Nachweisgegenstandes i.R.v. § 3d Satz 2 UStG	419
2. Die Umsetzung des Art. 41 Abs. 2 MwStSystRL – §§ 17 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG.	421
a) Abweichung vom Sekundärrecht durch Bezugnahme auf Nachweis	421
b) Unionsrechtswidrigkeit in Folge des Nachweiserfor- dernisses aufgrund des aktuell herrschenden Verständnisses der „sinngemäßen Anwendung“ des § 17 Abs. 1 UStG ...	421
c) Gehalt der sinngemäßen Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG	422

aa) Sinn des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG.....	423
bb) Sinngemäße Anwendung auf § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG – Herstellung unionsrechtskonformer Zustände de lege lata.	425
3. Fazit.....	427
4. Folgen für die deutsche Besteuerungspraxis	428
VIII. Anmerkungen zur Rechtslage in Österreich.....	428
IX. Anmerkungen zur Rechtslage im Vereinigten Königreich.....	431
1. Die Umsetzung des Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL	432
2. Die Umsetzung des Art. 41 Abs. 2 MwStSystRL	433
3. Fazit.....	437

Zusammenfassung

Teil I Spektrum der Rechtsanwendungsfehler und Sanktions- folgen	439
Teil II Vorgaben des Unionsrechts	440
Teil III Analyse einzelner Fehlerfolgenregime mit rechts- vergleichenden Aspekten	449
Schlussbetrachtung.....	465
Literaturverzeichnis	467