

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. Verbrauchsartprinzip | 54 |
| IV. Gesetzesystematische Verwirklichung der grundlegenden Prinzipien | 57 |
| 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 |
| 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 Sanktionsfolgen | 439 |
| Teil II Vorgaben des Unionsrechts | 440 |
| Teil III Analyse einzelner Fehlerfolgenregime mit rechtsvergleichenden Aspekten | 449 |
| Schlussbetrachtung..... | 465 |
| Literaturverzeichnis | 467 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|-------------------------|----------|
| Geleitwort | VII |
| Vorwort | IX |
| Inhaltsübersicht | XI |
| | |
| Einleitung | 1 |

Teil I

Spektrum der Rechtsanwendung fehler und Sanktionsfolgen

| | |
|---|-----------|
| A. Die getrennte Qualifikation von Rechtsanwendung fehler und Rechtsfolgen | 11 |
| B. Relevante Rechtsanwendung fehler | 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 Verhältnismäßigkeitsgrund- satzes. | 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 Mehr- wertsteuerrecht | 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. Verbrauchsorprinzip | 54 |
| IV. Gesetzesystematische 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) Verbrauchsteuerprinzip | 68 |
| e) Das Verhältnis von (Belastungs-)Neutralität und Verbrauchsteuerprinzip | 69 |
| 2. Besteuerung des Leistungsempfängers | 73 |
| a) Wettbewerbsneutralität..... | 73 |
| b) Verbrauchsteuerprinzip – Vorsteuerabzug | 74 |
| aa) Allgemeines | 74 |
| bb) Der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug | 76 |
| cc) Grundsatz des Sofortabzugs – Liquiditätsneutralität . | 78 |
| (1) Kumulative Voraussetzungen des Vorsteuer- abzugs – Entstehung des Rechts auf Vorsteuer- abzug und Besitz einer Rechnung | 79 |
| (2) Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Besteuerung des Leistenden | 81 |
| (3) Fazit | 85 |
| c) Verbrauchssortprinzip – Territoriale Zuordnung von Besteuerungsrechten | 85 |
| 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 |
| 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 Mehrwertsteuer- identifikationsnummer | 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 Unermittelbarkeit 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. Erstrechtschluss – Keine Suspendierung lediglich aufgrund von mangelnden Nachweisen bei materiell korrekter Besteuerung | 157 |
| a) Gefährdungslage und sekundärrechtliche Regelungstechnik 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 Liquiditätskorrektur zugunsten des Steuerpflichtigen..... | 164 |
| 2. Verzinsungsbefugnis zur Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen 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 Rechnungs ersteller | 205 |
| (4) | Abstrakt zumutbarer Gegenstand der Rechnungs überprüfung 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 Rechnungs berichtigung durch Art. 178 Buchst. a MwStSystRL | 219 |

| | |
|--|-----|
| f) Die Erforderlichkeit der rückwirkenden Rechnungskorrektur | 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 Vertrauenschutzes | 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 Tatsachenberücksichtigung 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 Sorgfaltsmäßigstab | 239 |
| 5. Rechnungskorrektur ohne Mitwirkung des Rechnungserstellers | 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 Rechnungserstellers zur Korrektur der Rechnung | 244 |
| bb) Mitwirkungspflicht des Rechnungserstellers an der Korrekturgutschrift | 245 |
| cc) Entfall der steuersystemimmanenter Durchsetzungsmöglichkeit bei nachträglich erforderlicher Rechnungskorrektur | 246 |
| dd) Verfahrensmöglichkeiten bei unwilligem Rechnungsersteller | 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 Sachverhaltaufklärung durch die Steuerbehörden | 252 |
| (4) Konsequenz – Verzicht auf mitwirkungsbedürftige Korrekturgutschrift | 253 |
| 6. Zwischenfazit | 254 |
| V. Würdigung der deutschen Rechtslage | 259 |
| 1. Ausgangspunkt – Unionsrechtswidrigkeit der Rechnungskorrektur nur ex nunc | 259 |
| 2. Möglichkeiten zur rückwirkenden Korrektur nach materiellem 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 Steuerverwaltungsverfahren | 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, § 171Abs. 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 Einspruchentscheidung 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 zugunsten 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 Verwaltungs- 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 Leistungs-empfänger 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 | 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 |
| 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 Tatbestandsvoraussetzungen – 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 Nachweiserfordernisses 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) Sinngemäß 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 |