

**FINANZ- UND STEUERRECHT  
IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 22

Katarina Günther

Vertrauensschutz  
bei Angaben Dritter  
im Umsatzsteuerrecht

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	7
Abbildungsverzeichnis .....	27
Abkürzungsverzeichnis.....	29
Literaturverzeichnis .....	33
A. Einleitung.....	53
B. Geschichte der Umsatzbesteuerung .....	59
I. Entstehung und Entwicklung der Umsatzsteuer.....	59
II. Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa .....	61
1. 1. und 2. EG-Richtlinie.....	61
2. 6. EG-Richtlinie.....	62
3. Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	63
C. Vertrauensschutzrechtlich relevante Konstellationen .....	65
I. Sonstige Leistung § 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a UStG.....	65
1. Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a UStG seit dem 01.01.2010 ...	65
a) Historische Entwicklung.....	65
b) Grundregel .....	66
c) Ausnahmen .....	67
2. Tatbestandsmerkmale des § 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a UStG.....	69
a) Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers.....	69
b) Leistungsbezug für das Unternehmen.....	69
c) Ort von dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt .....	70
aa) Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit .....	70
bb) Sitz der festen Niederlassung.....	70
cc) Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt .....	71
d) Leistungsbezug durch eine juristische Person.....	71

3.	Nachweis der Voraussetzungen der Verlagerung der Steuer-	72
	schuld .....	
a)	Nachweis der Unternehmereigenschaft in der Europäischen	72
	Union .....	
b)	Nachweis der Unternehmereigenschaft bei Ansässigkeit im	75
	Drittland .....	
c)	Nachweis der unternehmerischen Verwendung .....	76
d)	Nachweis des Ortes des Dienstleistungsempfängers .....	76
4.	Vertrauensschutzrechtlich relevante Problemfelder .....	77
a)	Notwendigkeit des Vertrauensschutzes bei den sonstigen	77
	Leistungen gemäß § 3a Abs. 2 S. 1 UStG .....	
b)	Voraussetzungen der Verlagerung des Leistungsortes ins	78
	EU-Ausland oder Drittland .....	
c)	Übergang der Steuerschuld nach § 13b Abs. 1, Abs. 2 S. 1	80
	und Abs. 5 UStG .....	
5.	Zwischenergebnis .....	80
II.	Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 UStG .....	81
1.	Tatbestandsmerkmale der Ausfuhrlieferung .....	81
a)	Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr. 1a	81
	UStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG .....	
b)	Befördern und Versenden .....	81
c)	Ausländischer Abnehmer .....	82
2.	Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung .....	83
a)	Ausfuhrnachweise als formelle Voraussetzung für die	83
	Steuerbefreiung .....	
b)	Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen § 9 UStDV .....	88
c)	Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen § 10 UStDV .....	89
d)	Ausfuhrnachweis in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen	90
	§ 11 UStDV .....	
e)	Buchnachweise .....	91
3.	Vertrauensschutzrechtlich relevante Problemfelder .....	93
a)	§ 6 Abs. 4 UStG als abschließende Regelung der	93
	Darlegungs- und Feststellungslast .....	
b)	Vortäuschen von (Schein-)Lieferungen in das Drittland .....	94
c)	Lieferung an einen Strohhmann .....	94
d)	Lieferung an eine Scheingesellschaft .....	95
4.	Zwischenergebnis .....	95
III.	Innergemeinschaftliche Lieferung § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG .....	95
1.	Tatbestandsmerkmale der innergemeinschaftlichen Lieferung .....	95
a)	Lieferung eines Gegenstandes .....	96

b)	Lieferung durch einen Unternehmer .....	96
c)	Lieferung im Inland .....	97
d)	Lieferung an einen Unternehmer für sein Unternehmen oder eine juristische Person .....	97
e)	Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat .....	98
f)	Tatbestandsmerkmale des innergemeinschaftlichen Verbringens.....	99
g)	Sonderfälle.....	100
aa)	Unentgeltliche Lieferung .....	100
bb)	Innergemeinschaftliches Reihengeschäft .....	100
cc)	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft § 25d UStG ..	101
2.	Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung .....	101
a)	Funktion der Nachweispflichten .....	101
b)	Gesetzliche Nachweispflichten.....	102
aa)	Aufzeichnung der Umsatzsteueridentifikations- nummer gemäß § 6a Abs. 3 S. 1 UStG und §§ 17a Abs. 1, § 17 c Abs. 1 UStDV .....	102
bb)	Buch- und Belegnachweis gemäß §§ 17a Abs. 2, Abs. 4 und 17c Abs. 2 UStDV .....	104
(1)	Belegnachweis Rechtslage bis 31.12.2011.....	104
(2)	Rechtslage ab 31.12.2011.....	105
(3)	Buchnachweis .....	109
c)	Bedeutung der Nachweispflichten .....	110
d)	BMF-Schreiben vom 06.01.2009 und 05.05.2010.....	111
3.	Vertrauensschutzrechtlich relevante Problemfelder .....	114
a)	Normierung des Vertrauensschutzes in § 6a Abs. 4 UStG .....	114
aa)	Ursprung der Regelung .....	114
bb)	Tatbestandsmerkmale des § 6a Abs. 4 UStG .....	115
(1)	Behandlung der Lieferung als steuerfrei .....	115
(2)	Beruhren auf unrichtigen Angaben des Abnehmers ..	115
(3)	Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns.....	116
cc)	Rechtsfolge .....	117
dd)	Probleme bei der Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG .....	117
b)	Verhältnis der Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG zum Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 UStG .....	118
c)	Vertrauensschutz und Umsatzsteueridentifikationsnummer ...	121
4.	Zwischenergebnis.....	124
IV.	Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Reverse-Charge-Verfahren).....	126
1.	Tatbestandsmerkmale des § 13b UStG.....	126

a)	Funktionsweise der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG.....	126
b)	Unter das Reverse-Charge-Verfahren fallende Umsätze .....	127
aa)	Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG .....	127
bb)	Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände § 13b Abs. 2 Nr.2 UStG.....	128
cc)	Unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG .....	128
dd)	Bauleistungen § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG .....	128
ee)	Lieferung von Gas, Elektrizität, Wasser und Wärme § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG.....	130
ff)	Umsätze mit Treibhausgas-Emissionsrechten § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG.....	131
gg)	Lieferung von Industrieschrott, Altmetall und sonstigen Abfallstoffen § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG.....	132
hh)	Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG.....	132
ii)	Lieferung von Gold in bestimmter Qualität § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG.....	133
jj)	Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG.....	133
kk)	Ausnahmen .....	135
ll)	Vereinfachungsregelung .....	135
mm)	Kritik an der Steuerschuldumkehrung gemäß § 13b UStG .....	135
2.	Nachweis der Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft.....	137
3.	Vertrauensschutzrechtlich relevante Problemfelder .....	137
4.	Zwischenergebnis.....	138
V.	Vorsteuerabzug gemäß §§ 15 ff. UStG .....	139
1.	Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 1 UStG .....	139
a)	Persönliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug .....	139
b)	Sachliche Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges.....	140
aa)	Umsatz von einem anderen Unternehmer .....	140
bb)	Gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer .....	140
cc)	Vorliegen einer Rechnung oder Gutschrift .....	141
dd)	Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung.....	143

ee)	Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers .....	143
ff)	Zeitpunkt der Entstehung und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug .....	145
gg)	Beschränkungen des Vorsteuerabzuges und Abzugsverbote .....	147
c)	Aufteilung der Vorsteuer .....	148
2.	Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug .....	149
3.	Vertrauensschutzrechtlich relevante Problemfelder .....	150
a)	Ausführung der Leistung durch einen anderen Unternehmer .....	150
b)	Definition der Leistung .....	151
c)	Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer .....	151
d)	Fehlerhafte Rechnung .....	152
e)	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis .....	153
f)	Korrektur der Rechnung in vertrauensschutzrechtlich relevanten Konstellationen.....	153
g)	Innergemeinschaftliche Karussellgeschäfte .....	154
4.	Zwischenergebnis .....	158
D.	Vertrauensschutz in der europäischen und nationalen Rechtsprechung.....	161
I.	Rechtsprechung des EuGH .....	161
1.	EuGH-Entscheidungen zum Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug.....	161
a)	Unwissentlich im Umsatzsteuerkarussell: EuGH-Urteil vom 12.01.2006 – <i>Optigen</i> .....	161
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	161
bb)	Rechtliche Beurteilung des EuGH .....	162
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	163
(1)	Vorsteuerabzug als integrierender Bestandteil des Mehrwertsteuersystems .....	163
(2)	Vorsteuerabzug für nicht mit einem Mehrwertsteuerbetrug belastete Umsätze .....	163
(3)	Objektiver Charakter der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges .....	164
(4)	Verbot einer allgemeinen Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften .....	165
b)	Unwissentlich im Umsatzsteuerkarussell: EuGH-Urteil vom 06.07.2006 – <i>Kittel und Recolta Recycling</i> .....	165
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	165

bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	166
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	166
	(1) Bestätigung der Grundsätze aus der Entscheidung <i>Optigen</i> .....	166
	(2) Vorsteuerabzug auch für betrugsbehaftete Umsätze.....	167
	(3) Kein Vorsteuerabzug bei Kenntnis oder Möglich- keit der Kenntnis einer Steuerhinterziehung des Leistenden .....	167
	(4) Anforderungen an die Gutgläubigkeit .....	168
	(5) Keine Erfüllung der Voraussetzungen einer Lieferung oder einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei Steuerhinterziehung des Leistungsempfängers .....	168
c)	Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug: EuGH-Urteil vom 21.06.2012 – <i>Mahagében und Dávid</i> .....	169
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	169
bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	169
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	170
	(1) Kein Vorsteuerabzug bei Kenntnis oder Möglich- keit der Kenntnis einer Steuerhinterziehung .....	170
	(2) Umkehr der Darlegungs- und Feststellungslast: Nachweispflicht der Steuerbehörde bei Unregel- mäßigkeiten und Hinterziehung .....	170
	(3) Weitere Konkretisierung der Anforderungen an die Gutgläubigkeit .....	171
d)	Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug: EuGH-Urteil vom 06.09.2012 – <i>Gábor Tóth</i> .....	172
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	172
bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	172
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	173
	(1) Umkehr der Darlegungs- und Feststellungslast: Nachweispflicht der Steuerbehörde bei Unregelmäßigkeiten und Hinterziehung.....	173
	(2) Weitere Konkretisierung der Anforderungen an die Gutgläubigkeit .....	173
2.	EuGH-Entscheidungen zum Vertrauensschutz bei der inner- gemeinschaftlichen Lieferung .....	174
a)	EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – <i>Albert Collée</i> .....	174
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	174
bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	174

b)	EuGH-Urteil vom 27.09.2007 – <i>Teleos</i> .....	174
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	174
bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	175
c)	EuGH-Urteil vom 27.09.2007– <i>Twoh International</i> .....	175
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	175
bb)	Rechtliche Bewertung des EuGH.....	176
d)	Bedeutung der Urteile für den Vertrauensschutz .....	176
aa)	Grundsatz der Rechtssicherheit.....	176
bb)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	176
cc)	Grundsatz der Neutralität .....	177
dd)	Freier Warenverkehr .....	177
ee)	Anforderungen an die Gutgläubigkeit.....	178
ff)	Steuerfreiheit bei Verschleierung der innergemein- schaftlichen Lieferung.....	178
gg)	Keine Verpflichtung zum gegenseitigen Informations- austausch.....	179
e)	Keine Steuerbefreiung bei Beihilfe zur Steuerhinterziehung: EuGH-Urteil vom 07.12.2010 – <i>R</i> .....	179
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	179
bb)	Rechtliche Beurteilung durch den EuGH.....	180
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	180
(1)	Kein Vertrauensschutz bei vorsätzlicher Beteili- gung an einer Steuerhinterziehung .....	180
(2)	Grundsätze der Territorialität und Neutralität .....	181
(3)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	183
(4)	Vertrauensschutzgrundsatz.....	183
f)	Vertrauensschutz bei rückwirkender Löschung der UStIdNr. des Erwerbers: EuGH-Urteil vom 06.09.2012 – <i>Mecsek-Gabona Kft</i> .....	183
aa)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	183
bb)	Rechtliche Beurteilung durch den EuGH.....	184
cc)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	184
(1)	Grundsatz der Rechtssicherheit .....	184
(2)	Anforderungen an die Gutgläubigkeit.....	185
(3)	Voraussetzungen der Steuerbefreiung und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	185
3.	Auswirkung der Rechtsprechung des EuGH auf den Ver- trauensschutz bei der Ausfuhr: EuGH-Entscheidung vom 21.02.2008 – <i>Netto-Supermarkt</i> .....	186
a)	Sachverhalt und Vorlagefrage.....	186



b)	Rechtliche Beurteilung des EuGH .....	186
c)	Bedeutung des Urteils für den Vertrauensschutz .....	187
aa)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	187
bb)	Grundsatz der Rechtssicherheit.....	188
cc)	Voraussetzung für die Gewährung des Vertrauens- schutzes .....	188
II.	Nationale Rechtsprechung .....	189
1.	Nationale Rechtsprechung zu den Karussellgeschäften .....	189
a)	Reaktion des BFH auf <i>Optigen</i> und <i>Kittel und Recolta</i> <i>Recycling</i> : Abstellen auf das Wissen oder „Wissenmüssen“ ..	189
b)	Ausdehnung der Wissenszurechnung auf den gesetzlichen Vertreter .....	190
c)	Ältere Rechtsprechung der Finanzgerichte .....	190
d)	Abstellen auf das Wissen oder „Wissenmüssen“ in der neueren Rechtsprechung der Finanzgerichte .....	191
e)	Einheitliche Rechtsprechung auf nationaler Ebene.....	192
2.	Nationale Rechtsprechung zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen .....	192
a)	Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung durch den BFH.....	192
aa)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Rechtssicher- heit .....	192
bb)	freier Warenverkehr .....	192
cc)	Europarechtskonforme Umsetzung des Vertrauens- schutzes durch § 6a Abs. 4 UStG.....	193
dd)	Kein Vertrauensschutz bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung .....	193
b)	Rechtsprechung der nationalen Finanzgerichte .....	194
aa)	Anforderungen an die Gutgläubigkeit.....	194
bb)	Kein Vertrauensschutz bei Außerachtlassen der erforderlichen Sorgfalt.....	195
3.	Nationale Rechtsprechung zum Vertrauensschutz bei der Ausfuhr .....	195
a)	BFH-Urteil vom 30.07.2008 Folgeentscheidung zu <i>Netto- Supermarkt</i> .....	195
aa)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes .....	195
bb)	Grundsatz der Rechtssicherheit.....	196
cc)	Keine analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG.....	196
dd)	Vertrauensschutz nur im Erlassverfahren .....	196

b)	FG Nürnberg Urteil vom 10.07.2007 und BFH-Urteile vom 26.03.2009; kein Vertrauensschutz außerhalb des nicht-kommerziellen Reiseverkehrs.....	197
c)	BFH-Urteil vom 19.11.2009.....	198
4.	Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug in der nationalen Rechtsprechung.....	198
a)	Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH durch den BFH...	198
aa)	Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug nur im Billigkeitsverfahren.....	198
bb)	Keine Anwendung der EuGH-Rechtsprechung auf den Vorsteuerabzug.....	199
b)	Rechtsprechung der Finanzgerichte.....	200
aa)	Vertrauensschutz auch beim Vorsteuerabzug.....	200
bb)	Grundsatz der Neutralität.....	201
cc)	Anforderungen an den Vertrauensschutz.....	201
5.	Kein Vertrauensschutz beim Revers-Charge-Verfahren in der nationalen Rechtsprechung.....	202
III.	Zwischenergebnis.....	202
E.	Notwendigkeit eines allgemeinen Vertrauensschutzes im Umsatzsteuerrecht.....	205
I.	Rechtspolitische und wirtschaftspolitische Gründe.....	205
II.	Herleitung aus den europarechtlichen allgemeinen Rechtsgrundsätzen und dem Grundsatz der Neutralität.....	206
1.	Europarechtliche allgemeine Rechtsgrundsätze.....	206
a)	Dogmatische Einordnung der allgemeinen Rechtsgrundsätze.....	206
b)	Grundsatz der Rechtssicherheit.....	207
aa)	Herleitung.....	207
bb)	Inhalt und Prüfungsmaßstab.....	209
c)	Grundsatz des Vertrauensschutzes.....	212
aa)	Herleitung.....	212
bb)	Inhalt und Prüfungsmaßstab.....	216
cc)	Anwendung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes als Ausprägung des Grundsatzes der Rechtssicherheit auf den Vertrauensschutz bezüglich Angaben Dritter.....	218
d)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	221
aa)	Herleitung.....	221

bb)	Inhalt und Prüfungsmaßstab.....	224
cc)	Anwendung auf den Vertrauensschutz bezüglich Angaben Dritter .....	226
2.	Grundsatz der steuerlichen Neutralität .....	227
a)	Herleitung .....	227
b)	Inhalt und Prüfungsmaßstab .....	230
aa)	Wettbewerbsneutralität .....	230
bb)	Belastungsneutralität.....	231
cc)	Einschränkungen des Grundsatzes der Neutralität.....	233
c)	Anwendung auf den Vertrauensschutz bezüglich Angaben Dritter.....	234
3.	Zwischenergebnis.....	235
III.	Überprüfung der aktuellen Rechtslage anhand des Europarechtes.....	236
1.	Keine Anwendbarkeit der Grundfreiheiten im Regelungsbereich der MwStSystRL .....	236
2.	Überprüfung anhand der europäischen Grundrechte und der EMRK .....	237
a)	Bedeutung der europäischen Grundrechte .....	237
b)	Anwendbarkeit der europäischen Grundrechte und der EMRK im Regelungsbereich der MwStSystRL .....	238
c)	Unternehmerische Freiheit Art. 16 GRCh .....	239
aa)	Schutzbereich.....	239
bb)	Eingriff.....	240
c)	Eigentumsrecht Art. 17 GRCh, Art. 1 des 1. ZP zur EMRK ..	241
d)	Recht auf Freiheit und Sicherheit Art. 6 GRCh, Art. 5 EMRK.....	243
e)	Gleichheitsgrundsatz Art. 20 GRCh, Art. 14 EMRK.....	243
aa)	Schutzbereich.....	243
bb)	Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte.....	244
IV.	Herleitung aus nationalen Rechtsgrundsätzen und Überprüfung der aktuellen Rechtslage anhand der nationalen Grundrechte.....	245
1.	Bindung an das nationale Verfassungsrecht bei der Umsetzung von Umsatzsteuersekundärrecht in nationales Recht.....	245
2.	Vorliegen eines zu überprüfenden Gestaltungsspielraums bei den vertrauensschutzrechtlich relevanten Konstellationen.....	248
3.	Herleitung des Vertrauensschutzes aus nationalen Rechtsgrundsätzen.....	251
4.	Berufsfreiheit Art. 12 GG.....	253
5.	Eigentumsfreiheit Art. 14 GG .....	254

6.	Allgemeine Handlungsfreiheit Art. 2 Abs. 1 GG .....	256
a)	Schutzbereich.....	256
b)	Eingriff.....	256
7.	Allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz Art. 3 Abs. 1 GG.....	257
V.	Zwischenergebnis.....	258
F.	Entbehrlichkeit des Vertrauensschutzes aufgrund nationaler Regelungen .....	261
I.	Relevanz nationaler Regelungen für den Vertrauensschutz .....	261
II.	Absicherung vor Ausführung des Umsatzes .....	262
1.	Verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO.....	262
a)	Voraussetzungen für eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO .....	262
b)	Zuständigkeit und Verfahren .....	262
c)	Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft .....	263
d)	Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft.....	264
e)	Zwischenergebnis .....	266
2.	Verbindliche Zusage § 204 AO .....	266
a)	Voraussetzungen der verbindlichen Zusage § 204 AO.....	266
b)	Rechtsfolge der verbindlichen Zusage.....	267
c)	Form und Umfang der verbindlichen Zusage § 205 AO.....	267
d)	Bindungswirkung der verbindlichen Zusage § 206 AO.....	268
e)	Zwischenergebnis .....	268
III.	Dispositionsschutz nach Ausführung des Umsatzes: Erlassverfahren und Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung §§ 163, 227 AO....	269
1.	Abgrenzung Erlassverfahren § 227 AO und abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO.....	269
2.	Begriff der Unbilligkeit gemäß § 163 AO und § 227 AO .....	270
3.	Einschränkung des Ermessens bei Unbilligkeit.....	272
4.	Rechtsfolge der § 163 AO und § 227 AO.....	274
5.	Vertrauensschutz im Billigkeits- oder Festsetzungsverfahren.....	275
a)	Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten .....	275
b)	Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur verfahrenstechnischen Umsetzung des Vertrauensschutzes....	276
c)	Darlegungs- und Feststellungslast für die Gutgläubigkeit .....	276
d)	Billigkeitsverfahren als adäquate Umsetzungsmöglichkeit des Vertrauensschutzes .....	277
e)	Stellungnahme .....	278

aa)	Keine Ermessensreduzierung auf Null wegen der Überlagerung des Billigkeitsverfahrens durch Europarecht .....	278
bb)	Unanwendbarkeit des Billigkeitsverfahrens bei Unmöglichkeit eines Analogieschlusses .....	279
cc)	Vertrauensschutz ist als Primärrecht im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen .....	280
6.	Zwischenergebnis .....	281
IV.	Analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG .....	283
1.	Analoge Anwendung bei der Ausfuhr .....	283
a)	Voraussetzungen einer Analogie .....	283
b)	Vorliegen einer Regelungslücke .....	284
2.	Analoge Anwendung bei der Ortsbestimmung der sonstigen Leistung und dem Vorsteuerabzug .....	286
3.	Zwischenergebnis .....	287
V.	Verfassungskonforme Reduktion der Nachweispflichten und Wertungsrückgriff auf § 6a Abs. 4 UStG .....	288
VI.	Vertrauensschutz als Umkehrschluss aus § 25d Abs. 1 S. 1 UStG bei den Karussellgeschäften .....	290
VII.	Zwischenergebnis .....	292
G.	Schaffung einer Vertrauensschutznorm de lege ferenda .....	293
I.	Normierung in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	293
1.	Standort .....	293
2.	Vorschlag für die Änderung der MwStSystRL .....	294
a)	Deutsche Fassung .....	294
b)	Englische Fassung .....	295
c)	Französische Fassung .....	295
II.	Normierung im Umsatzsteuergesetz .....	296
1.	Standort der Norm .....	296
2.	Gesetzesentwurf .....	297
3.	Erläuterung der Tatbestandsmerkmale .....	298
a)	Angaben Dritter als vertrauensbildende Handlungen .....	298
b)	Anwendbarkeit des § 347 Abs. 1 HGB oder § 276 Abs. 2 BGB im Steuerrecht .....	299
aa)	Bei Kaufleuten .....	299
(1)	Sorgfaltsmaßstab .....	299
(2)	Übertragbarkeit des § 347 Abs. 1 HGB ins Steuerrecht .....	299
(3)	Anforderungen des § 347 Abs. 1 HGB .....	301

bb) Bei Nichtkaufleuten .....	301
cc) Differenzierung der Sorgfaltspflichten.....	302
c) Kein Vertrauensschutz bei der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung .....	304
d) Darlegungs- und Feststellungslast der Finanzverwaltung.....	304
III. Gesetzgebungsverfahren .....	306
1. Auf europäischer Ebene .....	306
2. Auf nationaler Ebene.....	306
H. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse und Schlussbemerkung....	307
I. Wichtigste Thesen.....	307
II. Schlussbemerkungen.....	313