

Protokoll zum  
161. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 14.6.2019\*

**Frau Christina Regelski**

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP

Doktorandin

Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum

**„Das Recht auf Vorsteuervergütung in grenzüberschreitenden Fall-  
gestaltungen“**

---

\* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung .....	3
B.	Einleitende Worte von Frau Regelski .....	3
C.	Überblick über das geltende Mehrwertsteuersystem .....	4
D.	Stellung des Vorsteuerabzugs im geltenden Mehrwertsteuersystem .....	5
E.	Der Anspruch des Rechts auf Vorsteuerabzug im Einzelnen.....	6
I.	Vollumfänglicher Abzug .....	6
II.	Grundsatz des Sofortabzugs.....	7
III.	Substance-over-form Prinzip .....	7
IV.	Beschränkung auf die „gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer“ .....	8
V.	Grundsätzliche Uneinschränkbarkeit des Vorsteuerabzugs.....	9
VI.	Vorsteuerabzug aufgrund guten Glaubens? .....	11
F.	Prüfung der Regelungen über den Vorsteuerabzug durch den EuGH .....	11
I.	Primärrechtlicher Kontext des Vorsteuererstattungsanspruchs .....	11
II.	Prüfungsmaßstab des EuGH – sekundärrechtliche Regelungen.....	11
G.	Vorsteuererstattung in „Outbound-Fällen“ .....	14
I.	Bezug ausländischer Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet.....	14
II.	Bezug ausländischer Waren aus dem Drittlandsgebiet.....	15
III.	Grenzüberschreitender Bezug von sonstigen Leistungen .....	15
IV.	Beispielsfall – Lösung .....	15
H.	Das besondere Vorsteuervergütungsverfahren.....	15
I.	Notwendigkeit eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs im Binnenmarkt .....	16
1.	Umsatzsteuer im Binnenmarkt .....	16
2.	Theoretische Möglichkeiten eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs .....	16
II.	Entwicklung eines grenzüberschreitenden Steuerabzugs .....	17
1.	Ziele eines harmonisierten Vorsteuervergütungsverfahrens .....	17
2.	Allgemeine Grundsätze .....	17
3.	Überblick über das Vorsteuervergütungsverfahren nach der 11. EG-Richtlinie .....	18
4.	Umsetzung im deutschen Recht .....	18
III.	Ausgewählte Aspekte des Vorsteuervergütungsverfahrens.....	19
1.	Antragsfrist, Art. 15 Abs. 1 Satz 1, § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV.....	19
2.	Anforderungen an einen wirksamen Antrag .....	19
3.	Sonderfall: Eintragungen nach Art. 9 Abs. 1 der 11. EG-Richtlinie.....	20
4.	Beifügen von Unterlagen als Wirksamkeitsvoraussetzung.....	21
5.	Erstattungsfähige Steuer.....	21

I. Lösung des Ausgangsfalls .....	22
J. Das besondere Vorsteuervergütungsverfahren im Drittlandsgebiet.....	22
I. Historische Entwicklung .....	22
II. Überblick über das Verfahren.....	22
K. Zusammenfassung .....	23
L. Schlusswort .....	23

## **A. Einleitung**

*Prof. Seer* eröffnet das 161. Bochumer Steuerseminar und begrüßt die Teilnehmer sowie die heutige Referentin, *Frau Christina Regelski*. *Frau Regelski* ist Rechtsanwältin/Steuerberaterin bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP und Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Das heutige Thema, so *Prof. Seer*, sei kein Thema für die Massen, da nicht viele Personen in der Praxis mit diesem Themenkreis in Berührung kämen. Bevor *Prof. Seer* das Wort an *Frau Regelski* übergibt, hat *Prof. Seer* jedoch noch die nicht so heitere Aufgabe, die Teilnehmer des Seminars über ein trauriges Ereignis zu informieren. Der Lehrstuhlvorgänger *Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse* sei leider verstorben. *Prof. Kruse* habe den Lehrstuhl von 1971 bis 1996 inne gehabt, also insgesamt 25 Jahre. *Prof. Seer* bittet die Teilnehmer um eine Gedenkminute für *Prof. Kruse* und weist im Anschluss darauf hin, dass es im Rahmen des Bochumer Steuerseminars am 6. Dezember 2019 ein Gedächtnissymposium für *Prof. Kruse* geben werde.

## **B. Einleitende Worte von Frau Regelski**

*Frau Regelski* bedankt sich zunächst bei *Prof. Seer* für die einleitenden Worte und bei dem Publikum für die Teilnahme an dem heutigen Seminar. Das Thema sei zwar sehr technisch. *Frau Regelski* versuche sich aber so weit wie möglich von der Technik zu entfernen und einer praktischen Darstellung zu nähern. Der Auslöser ihres Promotionsvorhabens sei ein praktischer Fall gewesen, den sie seit 2013 bis heute noch begleite. Der Ausgangsfall stelle sich mit kleinen Abwandlungen wie folgt dar:

*U produziert und vertreibt „smart“-Homegeräte bislang ausschließlich in den Niederlanden. Um seinen Kundenkreis zu vergrößern, nimmt U an einer Fachmesse in 2019 in Köln teil. Im Zuge dieser Messe hat U umfangreiche Aufwendungen in Deutschland getätigt (Messegebühren, Hotel, Taxi, Restaurant). In diesen Aufwendungen sind deutsche Vorsteuern i.H.v. 1.000 € ent-*

halten. U hat während der Messe zwar vielfältige neue Geschäftskontakte geknüpft, Umsätze hat U in den Deutschland jedoch nicht getätigt.

Frage: Wieder in den Niederlanden zurück stellt U sich die Frage, ob er die in Deutschland gezahlten Vorsteuern geltend machen kann? Wenn ja, wie?

Frau Regelski möchte ihren Vortrag mit (1) einem Überblick über das geltende Mehrwertsteuersystem beginnen, danach geht Frau Regelski auf (2) die Stellung des Vorsteuerabzugs im geltenden Mehrwertsteuersystem und (3) den Anspruch auf Vorsteuerabzug im Einzelnen ein. Im Anschluss möchte Frau Regelski (4) die Prüfung des Vorsteuerabzugs durch den EuGH und (5) den Vorsteuerabzug in sog. „Outbound-Fällen“ beleuchten. Zu guter Letzt geht Frau Regelski auf (6) das besondere Vorsteuervergütungsverfahren ein, mit besonderem Blick auf im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, das auch das Hauptthema der Promotion darstelle.

### **C. Überblick über das geltende Mehrwertsteuersystem**

Das geltende Mehrwertsteuersystem sei als „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“ ausgestaltet. Die Umsatzsteuer werde auf jeder Handelsstufe in voller Höhe erhoben (Allphasen). Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage werde die Umsatzsteuer herausgerechnet (Netto). Der Unternehmer könne sodann die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen (Vorsteuerabzug). Vorläufer in Deutschland sei bis 1968 die Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer gewesen. Da aber kein Vorsteuerabzug gewährt wurde, so Frau Regelski, habe dies zu einem Kumulationseffekt geführt, denn die Umsatzsteuer der Vorstufe sei Teil der Bemessungsgrundlage gewesen (sog. „Steuer auf Steuer“). Produkte aus konzentrierten Produktions- und Vertriebsstrukturen unterlagen einer geringeren Steuerschuld als Produkte aus weniger konzentrierten Strukturen.

Die Harmonisierung von allgemeinen und besonderen (z.B. Alkohol- und Tabaksteuern) Verbrauchsteuern sei innerhalb der EU zur Herstellung des Binnenmarktes für zwingend erforderlich gehalten worden. Die Rechtsgrundlage der Harmonisierung sei Art. 113 AEUV. Danach dürfe die Europäische Union Bestimmungen zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben und sonstiger indirekter Steuern erlassen, soweit diese zur Herstellung und Sicherung des Binnenmarktes erforderlich seien. Das Mehrwertsteuersystem sei innerhalb der EU weitestgehend harmonisiert. Jedoch gebe es keine vollständige Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten, insbesondere gebe es

- keine Harmonisierung der Steuersätze
- keine einheitlichen Verfahrensmodalitäten der Mitgliedstaaten
- bestimmte Ausnahmen vom Vorsteuerabzug (sog. Stand-Still-Klausel).

#### **D. Stellung des Vorsteuerabzugs im geltenden Mehrwertsteuersystem**

Nach dem Richtliniengeber gelte: Der Vorsteuerabzug solle die gleiche steuerliche Belastung erbrachter Leistungen herstellen unabhängig von der „Länge des Produktions- und Vertriebsweges“. So stehe es im 8. Erwägungsgrund der 1. EG-Richtlinie nach *Frau Regelski*. Demgegenüber gehe der EuGH in st. Rspr.<sup>1</sup> davon aus, dass der Unternehmer durch die Regelungen über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden solle. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten in völlig neutraler Weise belastet würden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

Der Vorsteuerabzug solle eine Kumulation von Steuern verhindern. Er diene der Herstellung gleicher Wettbewerbsvoraussetzungen unabhängig von der Ausgestaltung des Produktions- und Vertriebsweges (sog. Wettbewerbsneutralität). Ferner diene der Vorsteuerabzug der Verwirklichung des Verbrauchsteuergedankens. Die Umsatzsteuer sei als indirekte Verbrauchsteuer ausgestaltet. Der Vorsteuerabzug ermögliche die vollständige Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Konsumenten (sog. Belastungsneutralität). Nach *Frau Regelski* sei eine Überwälzung andernfalls praktisch nicht möglich. Zudem verdeutliche der Vorsteuerabzug die Stellung des Unternehmers als bloßer „Steuereinsammler“ für Rechnung des Fiskus. Darüber hinaus diene der Vorsteuerabzug der Verwirklichung des Binnenmarktkonzeptes (vgl. Art. 26 AEUV).

Nach einer eigenen Bewertung von *Frau Regelski* sei der Vorsteuerabzug „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“.<sup>2</sup> Das Recht auf Vorsteuererstattung sei ein „fundamentaler Grundsatz des Mehrwertsteuersystems“.<sup>3</sup> Gleichzeitig sei der Vorsteuerabzug aber auch die „Achillesferse“ des geltenden Mehrwertsteuersystems, denn es gebe Steuerausfälle in Milliardenhöhe und die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und –missbrauch sei ein immanentes

---

<sup>1</sup> Vgl. etwa Urteil v. 14.2.1985, Rs. 268/83, Rompelmann.

<sup>2</sup> So auch EuGH v. 22.10.2010, Rs. C-438/09, Dankowski.

<sup>3</sup> EuGH v. 10.7.2008, C-25/07, Sosonowska.

Ziel der MwStSystRL. Die Regelungen über den Vorsteuerabzug, so *Frau Regelski*, müssten einen Ausgleich beider Zielsetzungen ermöglichen.

### **E. Der Anspruch des Rechts auf Vorsteuerabzug im Einzelnen**

Danach geht *Frau Regelski* detailliert auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug ein und stellt zu Beginn die Rechtsgrundlagen im Mehrebenensystem gegenüber, namentlich Art. 168, 178 der MwStSystRL und § 15 UStG. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen seien:

- Steuerpflichtiger/Unternehmer (Art. 9 MwStSystRL, § 2 UStG)
- Bezug von Lieferungen oder sonstigen Leistungen
- von einem anderen Unternehmer
- für sein Unternehmen
- Verwendung zur Ausführung besteuerteter Leistungen.

Zu den formellen Voraussetzungen gehöre der Besitz einer (ordnungsgemäßen) Rechnung.<sup>4</sup> Darüber hinaus gebe es im EU-Recht kaum formelle Anforderungen für rein innerstaatliche Fälle. Im Anschluss daran stellt *Frau Regelski* die Grundsätze des Vorsteuerabzugs einzeln dar.

### **I. Vollumfänglicher Abzug**

Wenn und soweit ein Unternehmer besteuerte Umsätze ausübe, sei ein Vorsteuerabzug zu gewähren, so *Frau Regelski*. Dazu sei ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und besteuertem Ausgangsumsatz erforderlich. Die bezogenen Leistungen müssten stofflich in die besteuerten Ausgangsumsätze eingehen oder die getätigten Aufwendungen müssten als Kosten in die Ausgangsumsätze eingeflossen sein. Eingangsumsätze müssten zeitlich grundsätzlich vor besteuerten Ausgangsumsätzen liegen. Zu beachten sei, dass allein die Absicht der Erbringung besteuerteter Umsätze ausreichend sei. Damit bestehe ein Vorsteuerabzugsrecht auch für sog. erfolglose Unternehmer. Bei gemischten Ausgangsumsätzen sei der Vorsteuerabzug anteilig zu gewähren (pro-rata), sofern die Eingangsleistung nicht direkt zugeordnet werden könne. Kein Vorsteuerabzug bestehe schließlich bei rein privat veranlassten Aufwendungen.

---

<sup>4</sup> Seit EuGH v. 15.9.2016, Rs. C-518/14, Senatex.

## II. Grundsatz des Sofortabzugs

Der nächste wichtige Grundsatz sei nach *Frau Regelski* der Grundsatz des Sofortabzugs. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei sofort für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen zu gewähren, sofern alle Voraussetzungen vorliegen. Ein vorhandener Vorsteuerüberschuss könne entweder erstattet werden oder auf den folgenden Besteuerungszeitraum übertragen werden (Art. 183 MwStSystRL). Im Falle der Erstattung, müsse diese „sofort“ (d.h. innerhalb einer angemessenen Frist) erfolgen. Die einzelnen Mitgliedstaaten dürften den Sachverhalt vorher prüfen, aber dann sei die „verspätete“ Erstattung zu verzinsen. In Deutschland würden Vorsteuererstattungen nach § 233a AO verzinst.

*Prof. Seer* fragt hierzu, ob es Staaten gebe, die dieses Wahlrecht zugunsten der Vortragsregel ausgeübt haben.

*Frau Regelski* antwortet darauf, dass ihr kein Mitgliedstaat bekannt sei, der sich für diese Regel entschieden hätte. Zudem gebe es keine Entscheidung des EuGH zu diesem Fall.

## III. Substance-over-form Prinzip

Das substance-over-form Prinzip sei eines der wichtigsten Grundsätze des Vorsteuerabzugs, dass insbesondere auch im Hinblick auf das später noch anzusprechende Vorsteuervergütungsverfahren eine besondere Rolle spielen werde. Zunächst sei allgemein festzuhalten, dass ein unionsrechtlich begründeter Anspruch bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren sei, auch wenn formelle Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Ursprünglich sei dies im Zusammenhang mit der Gewährung von Steuerbefreiungen begründet worden. Mittlerweile könne dieser Grundsatz aber wohl auch als „common sense“ im gesamten Mehrwertsteuerrecht angesehen werden, so *Frau Regelski*. Dies stimme auch mit der Ansicht von Frau Generalanwältin *Kokott* überein.

In der MwStSystRL selbst gebe es kaum formelle Obliegenheiten des Unternehmers. Die einzige Ausnahme stelle die Rechnung dar. Den Mitgliedstaaten stehe es frei, zusätzliche formelle Pflichten zur Sicherung der zutreffenden Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen zu begründen. Diese Pflichten müssten dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Dabei sei stets zu beachten, dass die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts grundsätzlich nicht verhältnismäßig sei. Dies gelte insbesondere, wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs als Sanktion für die Nichtzahlung von Umsatzsteuer vorgesehen sei. Der Vor-

steuerabzug könne jedoch versagt werden, wenn ein Verstoß gegen formelle Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien.

Einen Sonderfall stelle nach *Frau Regelski* die Rechnung dar. Der Grundsatz laute, dass es keinen Vorsteuerabzug ohne Rechnung gebe.<sup>5</sup> Art. 178 lit. a) der MwStSystRL verlange für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts das Vorliegen einer Rechnung i.S.d. Art. 226 der MwStSystRL. Zusätzlichen Anforderungen durch Mitgliedstaaten bestünden nicht. Gleichwohl sei mittlerweile eine Erleichterungen in Bezug auf das (strenge) Rechnungserfordernis eingetreten. So sei etwa in der Rechtssache *Senatex*<sup>6</sup> des EuGH entschieden worden, dass rückwirkende Rechnungsberichtigungen zulässig seien. Auch die Zulässigkeit anderweitiger Nachweise anstelle einer Rechnung sei mittlerweile anerkannt.<sup>7</sup> Allerdings sei nach *Frau Regelski* zu beachten, dass trotz dieser neuen Entwicklungen eine Rechnung auch weiterhin grundsätzlich erforderlich sei. Die einzige Ausnahme sei, dass im Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens keine Rechnung erforderlich sei.

#### **IV. Beschränkung auf die „gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer“**

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug umfasse nur die „tatsächlich geschuldete“ Steuer<sup>8</sup>. Es bestehe daher kein Anspruch auf in der Rechnung ausgewiesener Steuer, wenn diese nicht mit einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung zusammenhänge. Es könne dann aber ein zivilrechtlicher Ausgleichanspruch gegenüber dem Rechnungsaussteller bestehen. Ein Direktanspruch gegen den Fiskus bestehe nur, wenn der Anspruch gegen den Rechnungsaussteller „unmöglich“ oder „übermäßig erschwert“ sei (sog. Reemtsma-Anspruch). Dies sei bislang nur im Zusammenhang mit Insolvenzfällen entschieden worden. Grundsätzlich seien aber auch andere Konstellationen denkbar. Eine restriktive Auslegung sei wohl nur in den Fällen geboten, in denen kein wirtschaftliches Risiko für den Fiskus bestehe.<sup>9</sup>

*Prof. Seer* hinterfragt, wie der Fall zu bewerten sei, wenn zwei Fisci eine unterschiedliche Beurteilung bzgl. der Steuerpflichtigkeit bestimmter Umsätze vorsähen, also der eine Staat den Um-

---

<sup>5</sup> Vgl. EuGH v. 14.7.1988, Rs. 123/87, Jeunehomme.

<sup>6</sup> EuGH v. 15.9.2016 (Fn. 4).

<sup>7</sup> EuGH v. 15.9.2016, Rs. C-516/14, Barlis 06.

<sup>8</sup> St. Rspr. vgl. z.B. EuGH v. 13.12.1989, Rs. C-342/87, Genius Holding.

<sup>9</sup> EuGH v. 26.4.2017, Rs. C-564/15, Farkas.

satz besteuern würde wohingegen der andere Staat von der Steuerfreiheit desselben Umsatzes ausgehen würde.

Diese Problem habe *Frau Regelski* auch in ihrer Promotion angesprochen, es müssten tatsächlich nicht ein mal zwei verschiedene Länder sein, denn auch im reinen Inlandsfall wäre eine solche Konstellation zwischen unterschiedlichen Finanzämtern denkbar. Es gebe keinen Konnex zwischen Ausgangs- und Eingangsumsatz. Es sei nicht so, dass eine Steuerverwaltung verpflichtet sei, einen Umsatz als steuerpflichtig oder steuerfrei zu behandeln, weil die andere Steuerverwaltung da so sehe. Dies habe der EuGH auch so entschieden.

## V. Grundsätzliche Uneinschränkbarkeit des Vorsteuerabzugs

Das Recht auf Vorsteuerabzug sei als „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“ grundsätzlich nicht einschränkbar.<sup>10</sup> Lediglich in der Richtlinie selbst vorgesehene Einschränkungen seien zulässig, so *Frau Regelski*. So sehe etwa Art. 176 der MwStSystRL vor, dass die EU-Kommission bestimmte Aufwendungen vom Abzug ausschließen könne. In der darauffolgenden Vorschrift, Art. 177 der MwStSystRL, sei ein Ausschluss bestimmter Vorsteuerbeträge aus Konjunkturgründen vorgesehen. Die Mitgliedstaaten dürften Einschränkungen beibehalten (sog. Stand-Still-Klausel). Jedoch dürfe es keinen allgemeinen Ausschluss bestimmter Aufwendungen geben, auch nicht zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen.

Eine Ausnahme hierzu bilde, dass keine missbräuchliche Berufung auf Unionsrecht vorliegen dürfe. Dies sei ein allgemeiner Grundsatz des EU-Rechts. Eine missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht sei gerade nicht zulässig. Das Nichtvorliegen eines Rechtsmissbrauchs werde als „negatives Tatbestandmerkmal“ des Vorsteuerabzugs verstanden. Die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung oder Kenntnis hiervon stehe einem Vorsteuerabzug entgegen. Ein kollusives Zusammenwirken sei dabei nicht erforderlich. Es sei aber Sache der Steuerbehörden, dies anhand objektiver Umstände nachzuweisen. Wenn die Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchs vorliegen, sei der Vorsteuerabzug durch den Mitgliedstaat zwingend zu versagen, unabhängig davon, ob eine entsprechende Vorschrift im nationalen Recht vorhanden sei.<sup>11</sup> Eine derartige Einschränkung gebe es in § 15 UStG nicht; die Versagung des Vorsteuerabzugs könne dann aber auf § 42 AO gestützt werden.

---

<sup>10</sup> St. Rspr. bspw. EuGH v. 6.7.1995, Rs. C-62/93, BP Soupergaz.

<sup>11</sup> EuGH v. 18.12.2014, Rs. C-131/13, Italmoda.

Eine weitere Ausnahme sei in der Sicherung des Umsatzsteueraufkommens zu erblicken. Eine Kürzung des Vorsteueranspruchs sei eine zulässige Verwaltungssanktion. So sei in der Rechtsache *Profaktor*<sup>12</sup> entschieden worden, dass die Kürzung des Vorsteueranspruchs bei Nichtverwendung von Registrierkassen zulässig sei und gerade keine unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzugs darstelle.

*Prof. Seer* möchte wissen, ob dieser Entscheidung eine gesetzliche Grundlage des betroffenen Mitgliedstaates zu Grunde lag.

Es habe eine gesetzliche Regelung gegeben, die eine Vorsteuerverkürzung i.H. von 30 % vorsah, wenn Registrierkassen von dem Unternehmer eingesetzt wurden, so *Frau Regelski*.

Es gebe keine zeitlich unbegrenzte Rechnungsberichtigung. Die Rechtssache *Petroma Transports*<sup>13</sup> habe klargestellt, dass eine Rechnungsberichtigung nach abschließender Entscheidung der Finanzbehörde nicht zulässig sei. Eine Einschränkung könne in der Entscheidung in der Rechtssache *Nestrade*<sup>14</sup> für die Fälle gesehen werden, in denen den Unternehmer kein Verschulden treffe. In Bezug auf pauschale Abzugsverbote sei die Rechtssache *Ampafrance und Sanofi*<sup>15</sup> zu erwähnen, in der der Ausschluss bestimmter Aufwendungen, die typischerweise privat veranlasst sind, herausgestellt wurde und klargestellt wurde, dass ein vollumfänglicher Ausschluss dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz widerspreche.

Zuletzt seien Ausschlussfristen als Ausnahme zu beachten. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs könne durch angemessene Ausschlussfristen beschränkt werden, so *Frau Regelski*. Dies gebiete der Grundsatz der Rechtssicherheit, denn Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen könnten nicht unbegrenzt offen bleiben. Die Frist müsse so bemessen sein, dass sie von einem „durchschnittlich aufmerksamen Steuerpflichtigen“ wahrgenommen werden könnten. Ein nicht sorgfältiger Steuerpflichtiger dürfe daher bestraft werden. Die Frist für den Steuerpflichtigen könne kürzer bemessen sein als die Frist der Finanzverwaltung, da sich die Parteien nicht in

---

<sup>12</sup> EuGH v. 29.7.2010, Rs. C-188/09, Profaktor.

<sup>13</sup> EuGH v. 8.5.2013, Rs. C-271/12, Petroma Transports.

<sup>14</sup> EuGH v. 14.2.2019, Rs. C-562/17, Nestrade.

<sup>15</sup> EuGH v. 19.9.2000, Rs. C-177/99, Ampafrance und Sanofi.

vergleichbaren Situationen befänden. Das bedeute, dass dies keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zur Folge hätte.

## **VI. Vorsteuerabzug aufgrund guten Glaubens?**

Die Grundsätze des Gutgläubensschutzes gelten als elementarer Bestandteil der Europäischen Rechtsordnung auch im Mehrwertsteuerrecht. Das bedeute, dass der Vorsteuerabzug auch dann gewährt werde, wenn die Voraussetzungen tatsächlich nicht vorliegen. Als Beispiel führt *Frau Regelski* den Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerkarussell an: Einem gutgläubigen Unternehmer sei auch dann ein Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn „sein“ Umsatz teil des Umsatzsteuerkarussells gewesen sei. Bei fehlerhaften Rechnungen sei ein Vorsteuerabzug zu gewähren, sofern diese nicht berichtigt werden können, wenn der Unternehmer die Fehlerhaftigkeit bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht erkennen konnte. Eine Ausnahme gelte bei einem fehlerhaftem Ausweis von Umsatzsteuer, denn der Unternehmer trage das Risiko eines fehlerhaften Ausweises, sofern nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des Direktanspruchs vorliegen.

## **F. Prüfung der Regelungen über den Vorsteuerabzug durch den EuGH**

### **I. Primärrechtlicher Kontext des Vorsteuererstattungsanspruchs**

Die MwStSystRL stehe als sekundärrechtliche Regelung im Rang unter dem Primärrecht und sei damit grundsätzlich an allen primärrechtlichen Regelungen zu messen. Dies gelte insbesondere im Hinblick auf die Grundfreiheiten und Grundrechte. Für nationale Umsetzungsmaßnahmen gelte der Vorrang des gesamten unmittelbar anwendbaren Unionsrechts vor dem nationalen Recht.<sup>16</sup> Eine unmittelbare Wirkung sei für den Fall anzunehmen, wenn die Regelung eine „hinreichend klare und unbedingte Verpflichtung für den Mitgliedstaat“ begründe, so *Frau Regelski*. Eine Bindung an Unionsgrundrechte bestehe, soweit eine nationale Rechtsvorschrift in „den Geltungsbereich des Unionsrechts“ falle. Bei der Umsetzung der MwStSystRL sei von einer weitestgehenden Bindung an die Unionsgrundrechte auszugehen.

### **II. Prüfungsmaßstab des EuGH – sekundärrechtliche Regelungen**

Auf sekundärrechtlicher Ebene sei allen voran der Grundsatz der Neutralität zu beachten. Dieser spiegele sich auch in den Erwägungsgründen zu der MwStSystRL wieder. Die Wettbewerbsneutralität stelle die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung von Ausgangsumsätzen sicher. Dies sei vor allem bei Steuerbefreiungen virulent. Die Belastungsneutralität sichere den Vorsteuerab-

---

<sup>16</sup> EuGH v. 15.7.1964, Rs. 6/64, Costa/E.N.E.L.

zug und gewährleiste, dass die Umsatzsteuer keinen Kostenfaktor für den Unternehmer darstelle. Der Neutralitätsgrundsatz stelle die bereichsspezifische Ausprägung des unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes im Mehrwertsteuerrecht dar.<sup>17</sup> Die Qualität des Neutralitätsgrundsatzes nach Auffassung des EuGH stelle sich wie folgt dar: Die Wettbewerbsneutralität sei ein Unterfall des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes. Die Belastungsneutralität sei in den Regelungen über den Vorsteuerabzug verankert.

Jedoch würden diese Grundsätze auch begrenzt. Der Belastungsneutralität komme nicht der Rang von Primärrecht zu, vielmehr handele es sich um einen „bloßen Auslegungsgrundsatz“.<sup>18</sup> Die Auslegung sekundärrechtlicher Vorschriften über den Vorsteuerabzug habe ihre Grenzen im Wortlaut der entsprechenden Regelung. Der Anwendungsbereich dieser Normen dürfe gegenüber einer eindeutigen Bestimmung der MwStSystRL nicht ausgeweitet oder eingeschränkt werden. Die Belastungsneutralität werde durch einfachgesetzliche Normen gewährleistet, von denen auch einfachgesetzlich abgewichen werden könne. Eine dem Primärrecht vergleichbare „übergesetzliche Geltung“ komme dem Prinzip der Belastungsneutralität daher gerade nicht zu. Zudem könnten sekundärrechtliche Normen über den Vorsteuerabzug nicht wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Belastungsneutralität als unwirksam angesehen werden.

Demgegenüber seien aber auch die neueren Entwicklungen des EuGH zu beachten. Es habe eine deutliche Entspannung der formellen Anforderungen an den Vorsteuerabzug gegeben, so etwa bei der Rückwirkung von Rechnungen (*Senatex*) oder der Möglichkeit eines anderweitigen Nachweises (*Barlis 06*). Dies sei nach *Frau Regelski* mit dem Wortlaut des Art. 178 MwStSystRL nicht vereinbar. Zumindest in Bezug auf die Rechnungsvoraussetzungen halte der EuGH nicht mehr „unbedingt“ an den Wortlaut des Sekundärrechts fest, wenn eine anderweitige Auslegung den Grundsatz der Neutralität eher wahre. Es stelle sich die Frage, ob eine Übertragung auch auf andere formelle Vorschriften des Sekundärrechts denkbar sei. Jedenfalls gebe es zumindest derzeit keine Übertragung auf materiell-rechtliche Voraussetzungen.

*Frau Regelski* spricht danach den allgemeinen unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 20 GRCh an. Danach müssten vergleichbare Sachverhalte gleich und unterschiedliche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Der Gleichheitssatz gelte auch für Drittstaatsangehörige

---

<sup>17</sup> St. Rspr. z.B. EuGH v. 15.11.2012, Rs. C-174/11, Zimmermann.

<sup>18</sup> EuGH v. 29.10.2009, Rs. C-174/08, NCC Construction Danmark.

ge. Nach dem EuGH sei eine Prüfung der Regelungen über den Vorsteuerabzug vorrangig am Grundsatz der Neutralität vorzunehmen. Eine Ausnahme sei in der Rechtssache *Grandes sources d' eaux minérales françaises* statuiert worden,<sup>19</sup> denn dort habe der EuGH Zweitschriften im Vorsteuervergütungsverfahren berücksichtigt. Die Berücksichtigung von Zweitschriften erschien trotz anderslautendem Wortlaut der Richtlinie geboten, wenn diese Möglichkeit für vergleichbare Inlandssachverhalte vorgesehen sei.

Sonstige Prüfungsmaßstäbe seien

- die Warenverkehrsfreiheit, Art. 34, 110 AEUV
- die Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 AEUV
- das allgemeine Diskriminierungsverbot, Art. 18 AEUV
- das allgemeine Diskriminierungsverbot, Art. 21 Abs. 2 GRCh und
- der Schutz der unternehmerischen Freiheit, Art. 16 GRCh.

Der EuGH habe jedoch bislang noch keine sekundärrechtliche Regelung über den Vorsteuerabzug an diesen Vorschriften gemessen.

Im Kontext der nationalen Umsetzungsmaßnahmen sei zu beachten, so *Frau Regelski*, dass eine uneingeschränkte Prüfung anhand sämtlicher Regelungen des Unionsrechts vorzunehmen sei. Nationale Umsetzungsmaßnahmen messe der EuGH überwiegend am Grundsatz der Neutralität. Dabei seien zwingende Vorgaben der MwStSystRL umzusetzen. Ferner seien Umsetzungsspielräume im Einklang mit dem Neutralitätsgrundsatz auszufüllen. Der Neutralitätsgrundsatz sei auch bei der Auslegung und Anwendung von mehrwertsteuerlichen Regelungen zu beachten. Vereinzelt würden nationale Maßnahmen auch am allgemeinen Gleichheitsgrundsatz gemessen.<sup>20</sup> Auf der anderen Seite würden nichtsteuerliche Belastungen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gemessen. Verfahrensvorschriften müssten dem Grundsatz der Effektivität und Äquivalenz genügen.

---

<sup>19</sup> EuGH v. 11.6.1998, Rs. C-361/96, *Grandes sources d' eaux minérales françaises*.

<sup>20</sup> EuGH v. v. 11.6.1998, Rs. C-361/96, *Grandes sources d' eaux minérales françaises*; v. 14.6.2017, Rs. C-38/16, *Compass Contract Services*.

### **G. Vorsteuererstattung in „Outbound-Fällen“**

*Frau Regelski* wendet sich nun dem Kern ihres Vortrages zu. Dazu präsentiert *Frau Regelski* einen Beispielsfall:

*U produziert und vertreibt „smart“-Homegeräte in Deutschland. Für sein Unternehmen nimmt U folgende Leistungen in Anspruch:*

- *Kauf von Spezialwerkzeugen von A mit Sitz in den Niederlanden, Lieferung erfolgt nach Deutschland*
- *Spezialfirma B aus Belgien schult Arbeitnehmer des U in Deutschland hinsichtlich neuester Fertigungstechniken*

*Frage: Wie muss U die bezogenen Leistungen umsatzsteuerlich würdigen?*

*Prof. Seer* bittet um Klarstellung, warum *Frau Regelski* in diesem Zusammenhang von „Outbound“ Fällen spreche.

*Frau Regelski* erklärt hierzu, dass sie den Sachverhalt aus Sicht des Ansässigkeitssehe beurteilt habe, der Unternehmer im Ansässigkeitsstaat hole sich die Vorsteuern sozusagen rein.

*Prof. Seer* merkt daraufhin an, dass es auf die Betrachtungsweise ankomme, denn aus der Sicht von A und B könne man tatsächlich von „outbound“ sprechen, da ja etwas rausgehe („out“), aus der Sicht des zur Vorsteuer berechtigten Unternehmers sei es ja gerade „inbound“, da er sich etwas rein hole nach Deutschland.

### **I. Bezug ausländischer Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet**

Bei der Lieferung von Waren im Gemeinschaftsgebiet werde im Bestimmungsland besteuert. Die Besteuerung erfolge auf Ebene des Leistungsempfängers. Eine grenzüberschreitende Lieferung sei für den leistenden Unternehmer steuerfrei. Der Leistungsempfänger habe einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Dem Leistungsempfänger stehe ein korrespondierender Vorsteuerabzug in gleicher Höhe zu. Die „eigentliche“ Besteuerung erfolge auf Ebene des Endverbrauchers. Hierbei erfolge der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach den allgemeinen Grundsätzen. Vom Rechnungserfordernis könne aber abgesehen werden.

## II. Bezug ausländischer Waren aus dem Drittlandsgebiet

Die Lieferung von Waren aus dem Drittland löse Einfuhrumsatzsteuer aus. Dies diene der erstmaligen Belastung der Waren mit Umsatzsteuer. Es bestünden gleiche Steuersätze der Einfuhrumsatzsteuer und der Umsatzsteuer. Die Einfuhrumsatzsteuer könne als Vorsteuer grundsätzlich abgezogen werden. Dabei gelten grundsätzlich die allgemeinen Grundsätze. Anstelle der Rechnung gelte der Einfuhrumsatzsteuer-Bescheid oder die Zollquittung als entsprechender Nachweis der Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer.

## III. Grenzüberschreitender Bezug von sonstigen Leistungen

Bei dem grenzüberschreitenden Bezug von sonstigen Leistungen erfolge die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip. Die Sicherstellung erfolge durch Festlegung der Regelungen über den Ort der Leistung. Dieser sei grundsätzlich dort, wo die Leistung bezogen wird. Der leistende Unternehmer müsse sich im Mitgliedstaat der Leistungserbringung registrieren und die Umsatzsteuer dort anmelden und abführen. Eine Vereinfachung trete durch das Reverse-Charge-Verfahren ein: Der leistende Unternehmer schulde keine Umsatzsteuer und müsse sich nicht im Leistungsstaat registrieren lassen, denn der Leistungsempfänger schulde die Umsatzsteuer und habe gleichzeitig einen korrespondierenden Vorsteuerabzug in gleicher Höhe. Der Vorsteuerabzug erfolge nach den allgemeinen Grundsätzen mit Ausnahme des Rechnungserfordernisses.

## IV. Beispielfall – Lösung

Die Lieferung der Spezialwerkzeuge sei für A umsatzsteuerfrei. U habe einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern; gleichzeitig stehe ihm ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe zu. Die Besteuerung der Schulungsleistung des B erfolge in Deutschland. U sei als Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer; diese könne er zeitgleich in korrespondierender Höhe geltend machen. U mache die Vorsteuer aus den grenzüberschreitend bezogenen Leistungen im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens geltend. Für U bestehe grundsätzlich kein Unterschied, ob er die Leistungen aus dem Inland oder dem Ausland bezieht.

## H. Das besondere Vorsteuervergütungsverfahren

Zu Beginn der Darstellung des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens verweist *Frau Regelski* auf den Ausgangsfall (S. 3).

## **I. Notwendigkeit eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs im Binnenmarkt**

### **1. Umsatzsteuer im Binnenmarkt**

Nach Art. 26 Abs. 2 AEUV sei der Binnenmarkt ein „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist“. Der Wirtschaftsraum der Europäischen Union solle keine Unterschiede zu einem innerstaatlichen Wirtschaftsraum aufweisen. Alle marktrelevanten Schranken zwischen den Mitgliedstaaten sollten beseitigt werden. In dem sog. *Spaak-Bericht* wurde festgestellt, dass kumulativ wirkende Steuern eine potentiell wettbewerbsverzerrende Eignung hätten. Als negatives Beispiel wurde die deutsche Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer bis 1968 angeführt. Die negativen Auswirkungen hätten sich insbesondere bei Ausfuhrlieferungen deutlich gemacht. Das daraus resultierende Fazit müsse nach *Frau Regelski* daher lauten, dass der Vorsteuerabzug im Binnenmarkt auch grenzüberschreitend gewährt werden müsse.

### **2. Theoretische Möglichkeiten eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs**

Die Berücksichtigung der im Ausland angefallenen Umsatzsteuer in der Steuerfestsetzung im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers sei eine Möglichkeit nach *Frau Regelski*. Dies erfordere einen Ausgleichmechanismus zwischen den Mitgliedstaaten (sog. Clearing-Verfahren). Dies habe sich im Ergebnis nicht durchsetzen können.

*Prof. Seer* ergänzt hierzu, dass ein Argument für das Scheitern dieser Möglichkeit auch die Steueraufsicht sein könne, denn die Niederländer müssten dann etwa im Ausgangsfall die Rechtmäßigkeit der Vorsteuer nach ausländischem Recht prüfen über den Weg der Amtshilfe.

*Frau Regelski* stimmt dem zu und geht auch davon aus, dass dieser Gedanke eine Rolle gespielt habe. Die Mitgliedstaaten hätten sich da auch untereinander misstraut.

Denkbar wäre zudem die Erstattung im Mitgliedstaat der Steuerentstehung im allgemeinen Verfahren. Dazu müsse sich der Unternehmer im Mitgliedstaat der Steuerentstehung registrieren lassen und Steuererklärungen abgeben. Auch dies habe man nicht gewollt, so *Frau Regelski*, da damit ein erheblicher bürokratischer Aufwand für die Unternehmer verbunden sei. Auch die Erstattung im Mitgliedstaat der Steuerentstehung im Rahmen eines besonderen Verfahrens sei möglich gewesen. Letztere Möglichkeit entspreche dem heutigen Verfahren.

## II. Entwicklung eines grenzüberschreitenden Steuerabzugs

In der 1. und 2. EG-Richtlinie sei ein grenzüberschreitender Vorsteuerabzug zunächst nicht vorgesehen gewesen. Erstmals sei dieser in Art. 17 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie eingeführt worden. Art. 17 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie habe vorgesehen, dass das Vergütungsverfahren durch eine EU-Richtlinie harmonisiert werden solle. Die Harmonisierung der Erstattung sei vom EU-Parlament als zwingend erforderlich zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen angesehen worden. Der Anspruch auf grenzüberschreitende Vorsteuervergütung sei nunmehr in Art. 170, Art. 171 der MwStSystRL festgelegt.

### 1. Ziele eines harmonisierten Vorsteuervergütungsverfahrens

Zu den Zielen eines harmonisierten gehören nach Ansicht von *Frau Regelski*

- die Beseitigung bestehender Wettbewerbsverzerrungen
- der Integrationsprozess auf europäischer Ebene solle vorangetrieben werden
- die Doppelbesteuerung aufgrund endgültiger Belastung mit Vorsteuer solle verhindert werden
- das Erstattungsverfahren solle für den antragstellenden Unternehmer vereinfacht und beschleunigt werden
- die Entlastung der nationalen Steuerbehörden, da eine Registrierung im Mitgliedstaat des Leistungsbezugs vermieden werde und
- bestimmte Formen von Steuerhinterziehung und –vermeidungen sollen bekämpft werden.

### 2. Allgemeine Grundsätze

Das Vorsteuervergütungsverfahren diene lediglich der Harmonisierung des allgemeinen Vorsteuervergütungsanspruchs und solle das bestehende System der Vorsteuererstattung nicht in Frage stellen.<sup>21</sup> Es müssten grundsätzlich sämtliche Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen. Der Vorsteuerabzug stehe nur einem Unternehmer zu, wenn und soweit er die Leistung für sein Unternehmen beziehe. Der Abzug sei davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Unternehmer besteuerte Umsätze ausübe. Dabei stünden bestimmte Abzugsverbote des Ansässigkeits- oder des Erstattungsstaates der Vergütung entgegen. Es müsse eine doppelte Prüfung im Sinne eines sog. „Meistbenachteiligungsprinzips“ durchgeführt werden. Das Vorsteuervergü-

---

<sup>21</sup> EuGH v. 26.9.1996, Rs. C-302/96, Debouche.

tungsverfahren und das allgemeine Besteuerungsverfahren schließen sich gegenseitig aus. Insofern bestehe kein Wahlrecht.

### 3. Überblick über das Vorsteuervergütungsverfahren nach der 11. EG-Richtlinie

*Frau Regelski* beschreibt nun die konkrete Ausgestaltung des Vorsteuervergütungsverfahrens nach der 11. EG-Richtlinie. Der Erstattungsantrag werde über ein elektronisches Portal des Ansässigkeitsstaates gestellt. Die Antragsfrist betrage neun Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Vorsteuerentstehung. Der Inhalt des Antrages sei in den Art. 8, 9 und 11 (Name, Anschrift des Unternehmers, Beschreibung der Geschäftstätigkeit, USt-IdNr., Beschreibung der bezogenen Leistungen) beschrieben. Der Ansässigkeitsstaat erteile eine Empfangsbestätigung bei Eingang (Art. 15 Abs. 2). Außerdem prüfe der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Antragsvoraussetzungen (Art 18). Bei Vorliegen der Voraussetzungen erfolge die Weiterleitung des Antrags an den Erstattungsstaat. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, erfolge eine Mitteilung an den Antragsteller (Art. 18 Abs. 2). Der Erstattungsstaat teile dem Antragsteller den Zugang des Antrages mit (Art. 19 Abs. 1). Der Erstattungsstaat entscheide innerhalb von vier Monaten nach Zugang über den Antrag (Art. 19 Abs. 2). Bei einer verspäteten Entscheidung sei der Anspruch zu verzinsen (Art. 26). Gegen die Entscheidung seien Rechtsbehelfe nach den Vorschriften des Erstattungsstaates gegeben (Art. 23).

### 4. Umsetzung im deutschen Recht

Die nationale Umsetzung sei durch § 18 Abs. 9 UStG sowie §§ 59-62 UStDV erfolgt. Dabei sei keine vollständige wörtliche Umsetzung der 11. EG-Richtlinie im nationalen Recht vorgenommen worden. Die Regelungen des Vorsteuervergütungsverfahrens ergeben sich aus den nationalen Vorschriften im Zusammenspiel mit den Regelungen der 11. EG-Richtlinie. Zu den Zuständigkeiten sei zu konstatieren, dass national eine zentrale Zuständigkeit bei dem Bundeszentralamt für Steuern bestehe. Finanzgerichtliche Klagen würden aufgrund der Zuständigkeitsvorschriften ausschließlich vom FG Köln bearbeitet.

Nach *Prof. Seer* gebe es also zwei Stufen: die erste Stufe solle es einfach machen, indem im Inland eine zentrale Zuständigkeit geschaffen werde. Auf der zweiten Stufe finde sodann eine materielle Prüfung im Erstattungsstaat statt. Wenn nun aber das zentrale inländische Büro den Antrag nicht weiterleite aus formellen Gründen, dann müsse es doch einen Rechtsschutz geben.

Dies bestätigt *Frau Regelski* und merkt an, dass ein Rechtsschutz für diesen Fall in der Richtlinie nicht vorgesehen sei. Gleichwohl habe sie dieses Problem gesehen und in ihrer Promotion

dazu geschrieben, dass es einen Rechtsschutz geben müsse. Es müsse ein Rechtsbehelf vorhanden sein, mit der Folge, dass wenn der Steuerpflichtige Recht bekomme, die Frist noch eingehalten sein müsse.

*Prof. Seer* stellt daraufhin klar, dass der ablehnende Bescheid dann ein negativer Verwaltungsakt wäre bei Ablehnung aus materiellen Gründen und der richtige Weg der Einspruch und danach die Verpflichtungsklage sei.

Genau so sieht es auch *Frau Regelski*. Dies sei der richtige Weg.

### **III. Ausgewählte Aspekte des Vorsteuervergütungsverfahrens**

#### **1. Antragsfrist, Art. 15 Abs. 1 Satz 1, § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV**

Bei der neunmonatigen Frist handele es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist.<sup>22</sup> Dies sei zur Harmonisierung des Vergütungsverfahrens zwingend erforderlich. Zur Angemessenheit der Frist an sich habe der EuGH bislang keine Stellung bezogen. Es gebe keine Ausführungen dazu, ob längere Fristen im allgemeinen Besteuerungsverfahren gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstoßen würden. Die Ausschlussfrist werde nur durch Vorlage eines vollständigen Antrages gewahrt. Dies sei besonders problematisch.

#### **2. Anforderungen an einen wirksamen Antrag**

Nach Art. 15 Abs. 1 S. 2 gelte der Erstattungsantrag nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht habe (Artikel 8: genaue Angaben zum Antragsteller, Erstattungszeitraum, Angaben zu den Rechnungsdokumenten; Artikel 9: Beschreibung der bezogenen Waren und Dienstleistungen nach den vorgegebenen Kennziffern; Artikel 11: Beschreibung der Geschäftstätigkeit anhand vorgegebener Codes [NACE-Codes], sofern der Erstattungsstaat diese Möglichkeit wählt). Bei Unvollständigkeit gelte der Antrag als nicht vorgelegt und der Vorsteueranspruch sei zu versagen.

*Frau Regelski* geht daraufhin der Frage nach, wem die Kompetenz zur Ablehnung des Antrags zustehe. Eine explizite Regelung enthalte die 11. EG-Richtlinie gerade nicht. Es gebe keine Anhaltspunkte in der Entstehungsgeschichte der Richtlinie. Auch die Vorgängerregelung lasse keinen Rückschluss zu. Bislang gebe es noch keine klarstellende Entscheidung des EuGH. Für die

---

<sup>22</sup> EuGH v. 21.6.2012, Rs. C-294/11, *Elsacom*.

Kompetenz des Ansässigkeitsstaats spreche der Bestätigungsvermerk, der in Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie geregelt sei. Zudem sei allgemein der Aufbau der Richtlinie anzuführen. Demgegenüber spreche für den Erstattungsstaat eine bessere Prüfbarkeit des Anspruchs sowie Budgetinteressen.

*Frau Regelski* stellt fest, dass Art. 15 Abs. 1 S. 2 der 11. EG-Richtlinie nicht wörtlich in nationales Recht umgesetzt worden sei. Die einzige nationalrechtliche Bezugnahme auf den Inhalt des Antrages sei in § 61 Abs. 1 S. 1 UStDV zu finden. Danach sei der Vergütungsantrag „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz“ zu übermitteln. Dies solle nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit zur Umsetzung ausreichen und auch eine Rechtsgrundlage zur Ablehnung von Anträgen darstellen. Die Eingaben des Antragsstellers richten sich nach den elektronischen Portalen der Ansässigkeitsstaaten. Dadurch werde der Antragsteller praktisch zu richtigen Angaben „gezwungen“. Dies sei jedoch unproblematisch, soweit der Antragsteller keine Wahlmöglichkeit bei den Eingaben habe.

*Prof. Seer* fragt, ob denn die anzuwendende Sprache in der Richtlinie geregelt sei.

*Frau Regelski* antwortet darauf, dass in der Richtlinie stehe, dass die jeweiligen Staaten die Sprache wählen dürften. Dies stelle ein Problem dar.

### **3. Sonderfall: Eintragungen nach Art. 9 Abs. 1 der 11. EG-Richtlinie**

Art. 9 Abs. 1 erfordere eine Beschreibung der bezogenen Leistung. Dazu gebe es verschiedene Codes, von Code 1 bis Code 10. Diese müssten verwendet werden. Bei der Verwendung von Code 10 (= Sonstiges), sei eine zusätzliche Beschreibung der „Art“ der bezogenen Leistungen erforderlich (Art. 9 Abs. 1 S. 2). Dies sei problematisch, da die Richtlinie keinerlei Eintragungshinweise enthalte. Zudem gebe es keine Angaben zum Inhalt der Eintragungen im nationalen Recht, sondern allein einen Verweis auf § 61 Abs. 1 S. 1 UStDV. Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte lehnen bei „nicht ausreichender Eintragung“ den Antrag als unzulässig ab. Gleichwohl gebe es keine Ablehnung bei unrichtigen Eintragungen. Nach dem FG Köln solle als Ausgleich für die fehlende Konkretisierung jede Eintragung ausreichen, die irgendeinen „Mehrwert“ beinhalte. Es stelle sich die Frage nach der Rechtsgrundlage für eine Ablehnung im nationalen Recht.

#### 4. Beifügen von Unterlagen als Wirksamkeitsvoraussetzung

Nach Art. 10 könne der Erstattungsstaat die Beifügung von Rechnungen ab einer Bemessungsgrundlage von 1.000 € bzw. 250 € bei Bezug von Kraftstoff verlangen. Deutschland habe hiervon in § 61 Abs. 2 S 3 UStDV Gebrauch gemacht. Es werde die vollständige Vorlage eingescannter Originale verlangt. Das sei die Reaktion auf eine großzügigere Rechtsprechung. Eine entsprechende Qualifikation in der Richtlinie fehle aber, was nach *Frau Regelski* durch eine entsprechende Anwendung der EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache *Yaesu Europe*<sup>23</sup> gegen europäisches Recht verstoße.

Fraglich sei ferner, ob die Rechnungsbeifügung innerhalb der Antragsfrist als Wirksamkeitsvoraussetzung angesehen werden könne. Dagegen spreche, dass Art. 15 Abs. 1 S. 2 keinen Bezug auf Art. 10 nehme. Dafür spreche aber der Wortlaut nach *Frau Regelski*, denn danach müssten Rechnungen „zusammen mit“ dem Antrag eingereicht werden. Dies diene der Beschleunigung des Verfahrens.

*Prof. Seer* fragt *Frau Regelski*, wie begründet werden könne, dass bei Rechnungen, die nicht innerhalb der Frist, vorgelegt würden, der Vorsteuerabzug versagt werde. Dass eine Ausschlussfrist ein ganz scharfes Schwert sein soll, müsse doch besonders begründet werden.

Nach *Frau Regelski* spreche zunächst der Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 für diese Sichtweise („zusammen mit“). Die 11. EG-Richtlinie sei ja gerade die Reaktion auf Verfahrensprobleme gewesen. Letztlich sei auch der Gedanke der Beschleunigung nicht zu unterschätzen.

#### 5. Erstattungsfähige Steuer

Es finde keine Erstattung von zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer statt (Art. 4 lit. a)). Daraus folge ein Gleichlauf mit dem allgemeinen Besteuerungsverfahren und dies ergebe sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG („gesetzlich geschuldete Steuer“). Zudem gebe es keine Erstattung bei (potentiell) steuerfreien Lieferungen (Art. 4 lit. b)) und auch keine Erstattung von Vorsteuern, die auf innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen entfallen, die steuerfrei gestellt werden könnten. Das gelte nur für diese Steuerbefreiungstatbestände. Es dürfe daher keine Übertragung auf andere Steuerbefreiungen stattfinden, was der Verhinderung einer

---

<sup>23</sup> EuGH v. 3.12.2009, Rs. C-433/08, *Yaesu Europe*.

doppelten Erstattung von Vorsteuern diene. Eine entsprechende Umsetzung im nationalen Recht fehle jedoch, so dass keine Rechtsgrundlage für die Versagung der Erstattung bestehe.

### **I. Lösung des Ausgangsfalls**

Die Lösung des Ausgangsfalls stelle sich nach diesen Grundsätzen wie folgt dar: U habe bis zum 30.9.2020 einen Vergütungsantrag über des elektronische Portal der Niederlande einzureichen. Der Vergütungsantrag müsse sämtlichen Anforderungen der 11. EG-Richtlinie entsprechen, wobei davon auszugehen sei, dass die Niederlande das elektronische Portal entsprechend eingerichtet haben dürfte. Sofern U in dem Vergütungsantrag Leistungen mit der Kennziffer 10 (= Sonstiges) beschreibe, sei ein besonderes Augenmerk auf die zusätzlich erforderliche Beschreibung der bezogenen Leistungen zu legen. Sofern die Grenzen des Art. 10 überschritten wurden und Rechnungen vorzulegen seien, seien diese zwingend innerhalb der Antragsfrist einzureichen.

Dies habe zur Folge, dass die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erheblich von rein innerstaatlichen Fallgestaltungen abweiche. Insbesondere sei den formalen Voraussetzungen erheblich mehr Gewicht beizumessen.

### **J. Das besondere Vorsteuervergütungsverfahren im Drittlandsgebiet**

#### **I. Historische Entwicklung**

Die 1. und 2. EG-Richtlinie enthielten dazu keine Regelungen. Das Vorsteuervergütungsverfahren an im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer sei ebenfalls in Art. 17 Abs. 3, Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie angelegt. Aufgrund der unterschiedlichen Beziehungen zu Drittstaaten sei kein harmonisiertes Erstattungsverfahren angestrebt worden. Mit der Einführung der 13. EG-Richtlinie v. 17.11.1986 seien nur rudimentäre Vorgaben verbunden gewesen. Die Einzelheiten ergeben sich aus nationalem Recht, so *Frau Regelski*. Die Erstattung müsse dabei grundsätzlich erfolgen. Diese dürfe aber nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen, als gegenüber im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern. Im deutschen Recht habe es die erstmalige Einführung im UStG1980 gegeben. Danach seien die Anforderungen an das Verfahren mehrfach angepasst worden.

#### **II. Überblick über das Verfahren**

Antragsberechtigt sei ein Unternehmer mit Ansässigkeit im Drittlandsgebiet. Es dürften keine Ausführungen von „schädlichen“ Umsätzen im Inland vorliegen. Der Antrag sei elektronisch beim BZSt zu stellen. Die Antragsfrist betrage sechs Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in

dem der Erstattungsanspruch entstanden sei (§ 61a Abs. 2 S. 1 UStDV). Die Erstattung könne von der Vereinbarung von Gegenseitigkeit abhängig gemacht werden. Welche Vorsteuern erstattungsfähig seien, richte sich grundsätzlich nach den Regelungen des Erstattungsstaates. Der Erstattungsstaat könne auch nur für dieses Verfahren bestimmte Vorsteuerbeträge ausschließen (in Deutschland etwa für Kraftstoff, § 18 Abs. 9 S. 5 UStG). Die Mindestvergütungssumme betrage 1.000 €. Der Antrag müsse nach „amtlich vorgeschriebenem Datensatz“ übermittelt werden. Die Eingaben müssten den Vorgaben des BZSt entsprechen. Vor elektronischer Übermittlung müsse der Antrag „eigenhändig“ unterschrieben sein. Diese Voraussetzung habe auch im Vergütungsverfahren nach der 8. EG-Richtlinie (Vorgängerregelung zur 11. EG-Richtlinie) gegolten. Dies wurde jedoch mit dem EU-Recht für unvereinbar angesehen<sup>24</sup> und sollte explizit keine Anwendung auf Erstattungen an im Drittland ansässige Unternehmer finden. Danach sei ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet worden, das aufgrund der Gesetzesänderung beendet worden sei. Weiterhin sei dies aber erforderlich, wenn der Antrag nicht elektronisch eingereicht werde (§ 61a Abs. 1 S. 3 UStDV). Rechnungen und Einfuhrdokumente seien im Original innerhalb der Antragsfrist einzureichen.

### **K. Zusammenfassung**

*Frau Regelski* hält zum Schluss zusammenfassend fest, dass in „Outbound-Fällen“ der Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Grundsätzen gewährt werde und folglich gegenüber reinen Inlandsfällen nicht sonderlich erschwert werde. Im Gegensatz hierzu sei im umgekehrten Fall der Vorsteuerabzug an zahlreiche formale Voraussetzungen geknüpft, die dazu führen könnten, dass trotz Vorlage sämtlicher materieller Voraussetzungen das Vorsteuerabzugsrecht endgültig versagt werde. Dies sei mit dem Binnenmarktkonzept nicht vereinbar. Das Vorsteuervergütungsverfahren stelle auch offensichtlich keine Vereinfachung für die Unternehmer dar. Die deutsche Finanzverwaltung wende das Verfahren jedoch strikt an. Zu beachten sei, dass ein erneutes Vertragsverletzungsverfahren anhängig sei. Die konkreten Auswirkungen auf die derzeitige Praxis bleiben jedoch abzuwarten.

### **L. Schlusswort**

*Prof. Seer* bedankt sich bei *Frau Regelski* für den Einblick in eine nicht alltägliche Welt. Das Verhältnis von Europarecht zum nationalen Recht sei auch in einem solch technischen Thema

---

<sup>24</sup> EuGH v. 3.12.2009, (Fn. 23).

ein Problem. Die Vorgehensweise sei zu restriktiv, das sehe *Prof. Seer* genau so wie *Frau Regelski*. Die aktuellen Regeln könnten nach *Prof. Seer* auf Dauer keinen Bestand haben.

*Prof. Seer* verweist abschließend auf das nächste Bochumer Steuerseminar am 25. Oktober 2019 mit *Herrn Dominik Ortwald* zu dem Thema „Steuererklärungspflicht und Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren“.