Urteil vom 08. September 2010, XI R 40/08

Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichen Erwerben - Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs - Lieferung von Mobiltelefonen von Italien nach Österreich unter Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Erwerber - Kein Vorsteuerabzug des Abnehmers - Änderung der Bemessungsgrundlage - Nachweis der Besteuerung im anderen Mitgliedstaat - Ermittlung von Sinn und Zweck einer Norm durch die Rechtsprechung

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 5, UStG § 1a Abs 1, UStG § 3d S 1, UStG § 3d S 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 17 Abs 1 S 3, UStG § 17 Abs 2 Nr 4, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst d, EWGRL 388/77 Art 28a Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 28b Teil A Abs 1, EWGRL 388/77 Art 28b Abs 2 UAbs 1, EWGRL 388/77 Art 28b Abs 2 UAbs 2, UStG § 17 Abs 1 S 7

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 14. Oktober 2008, Az: 8 K 1490/07

Leitsätze

Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, nach der der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann, gilt bei richtlinienkonformer Auslegung nicht für den Fall, dass der Unternehmer im Mitgliedstaat der Identifizierung mehrwertsteuerpflichtig ist, weil er die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung nicht nachgewiesen hat .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH. Unter Verwendung ihrer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erwarb die Klägerin im Streitjahr 2000 Mobilfunktelefone von italienischen Unternehmern und veräußerte diese an italienische Abnehmer weiter. Die Ware wurde hierbei teilweise von Italien nach Österreich und wieder zurück nach Italien verbracht, teilweise verblieb sie in Italien. Die Rechnungen über von der Klägerin gelieferte Mobilfunktelefone wurden von ihr ohne Ausweis von Umsatzsteuer erteilt. Lieferungen im Inland führte sie nicht aus.

2 Das vormals für die Klägerin zuständige Finanzamt A setzte mit Bescheid vom Juli 2002 für das Streitjahr die Umsatzsteuer fest. Die Besteuerungsgrundlagen waren nach § 162 der Abgabenordnung (AO) geschätzt. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und reichte eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr nach. Sie erklärte u.a. steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen sowie steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe. Die Steuer für die innergemeinschaftlichen Erwerbe wurde als Vorsteuer abgezogen. Mit Bescheid vom November 2002 änderte das Finanzamt A den Umsatzsteuerbescheid des Streitjahrs vom Juli 2002 nach § 164 Abs. 2 AO. Es folgte hierbei den Angaben der Klägerin in ihrer Steuererklärung. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

3 Nach einer Steuerfahndungsprüfung bei der Klägerin änderte das Finanzamt A mit Bescheid vom Dezember 2006 den Umsatzsteuerbescheid des Streitjahrs erneut. Die erklärten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden darin als steuerpflichtige Lieferungen behandelt. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom Dezember 2006 Einspruch beim Finanzamt A ein. Über den Einspruch wurde weder innerhalb von sechs Monaten entschieden noch ein zureichender Grund für die Verzögerung mitgeteilt. Die Klägerin erhob im Juli 2007 gegen das nunmehr für das Besteuerungsverfahren zuständig gewordene Finanzamt B, den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), Untätigkeitsklage mit dem Antrag, den Bescheid über Umsatzsteuer 2000 vom Dezember 2006 aufzuheben.

4 Das Finanzgericht (FG) hielt die Klage für zulässig und gab ihr statt. Die Klägerin habe entgegen der Auffassung des FA keine steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt, weil sie keine Mobilfunktelefone im Inland geliefert habe. Sie habe jedoch den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs gegen Entgelt

verwirklicht, soweit die gehandelten Mobilfunktelefone nicht nur innerhalb Italiens an einen anderen Ort, sondern auch über die Grenze von Italien nach Österreich verbracht worden seien. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb unterliege in Deutschland der Umsatzsteuer, weil gegenüber den italienischen Lieferanten eine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet worden sei. Die dadurch entstandene Umsatzsteuer werde aber durch den korrespondierenden Vorsteuerabzug ausgeglichen. Dieser könne nicht versagt werden. Anders als beim Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) sei der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG mit der Entstehung der Steuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG unmittelbar verknüpft. Für den erwerbenden Unternehmer stünden Besteuerung und Vorsteuerabzug in einem gesetzestechnischen Zusammenhang, der durch die Annahme eines Missbrauchs des Vorsteuerabzugs nicht getrennt werden könne. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1423 veröffentlicht.

5 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht den Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Erwerbe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gewährt.

6 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin hat im Revisionsverfahren keinen Antrag zur Sache gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Das FG hat die Klage zu Recht als zulässig behandelt. Die Voraussetzungen einer Untätigkeitsklage i.S. des § 46 Abs. 1 FGO liegen vor. Das FA hat ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht in angemessener Zeit über den Einspruch der Klägerin entschieden. Die Klage wurde auch nicht vor Ablauf von sechs Monaten erhoben (§ 46 Abs. 1 Satz 2 FGO). Einen Fall rechtsmissbräuchlicher Klageerhebung, der die Unzulässigkeit der Klage zur Folge hätte, hat das FG zutreffend verneint.

10 2. Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Klägerin keine innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Abs. 1 UStG) ausgeführt hat. Nach den mit der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG, die für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, hat die Klägerin vom Inland aus keine Mobilfunktelefone geliefert. Für eine Schätzung von nicht ordnungsgemäß nachgewiesenen innergemeinschaftlichen Lieferungen besteht daher kein Raum.

11 3. Dagegen sind die Ausführungen des FG zum innergemeinschaftlichen Erwerb rechtsfehlerhaft.

12 Soweit die Klägerin unter Verwendung ihrer inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von anderen Unternehmen in Italien Mobilfunktelefone erworben hat, die in Italien verblieben und auch dort veräußert worden sind, unterliegt sie insoweit weder der deutschen Umsatzbesteuerung noch hat sie hieraus einen Anspruch auf Abzug von Vorsteuer. Nur soweit die Mobilfunktelefone von Italien nach Österreich geliefert wurden, liegen im Inland steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 3d Satz 2 UStG) vor.

13 a) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt setzt gemäß § 1a Abs. 1 UStG u.a. voraus, dass ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, und die Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird.

14 Diese Regelung beruht auf Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Danach unterliegt der Mehrwertsteuer unter weiteren Voraussetzungen u.a. auch der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß Art. 24 der Richtlinie 77/388/EWG nicht gilt.

15 b) Soweit die Mobilfunktelefone in Italien verblieben sind, scheidet ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch die

Klägerin aus, weil keine Lieferung eines Gegenstands aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates erfolgt ist.

16 c) Soweit Mobilfunktelefone von Italien nach Österreich geliefert worden seien, liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Dieser wurde nicht in Österreich, sondern in Deutschland bewirkt, soweit die Klägerin gegenüber dem Lieferanten eine inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat.

17 aa) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird zwar gemäß § 3d Satz 1 UStG grundsätzlich auf dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, gilt der Erwerb gemäß § 3d Satz 2 UStG solange im Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in § 3d Satz 1 UStG bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist oder nach den Bestimmungen über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte gemäß § 25b Abs. 3 UStG als besteuert gilt, sofern der erste Abnehmer nach § 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 --seit 1. Juli 2010 § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4-- UStG seiner Erklärungspflicht hierüber nachgekommen ist.

18 bb) Diese Regelung steht im Einklang mit Art. 28b Teil A der Richtlinie 77/388/EWG. Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden (Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG). Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs gilt jedoch unbeschadet der Regelung in Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG das Gebiet des Mitgliedstaates, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG besteuert worden ist (Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG). Wird der Erwerb nach Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er nach Maßgabe des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG besteuert wurde, so wird die Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend verringert (Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG).

19 cc) Im Streitfall hat das FG nicht festgestellt, dass die Klägerin bereits im Streitjahr einen Nachweis dafür erbracht hat, dass diese innergemeinschaftlichen Erwerbe in Österreich besteuert worden sind.

20 Ob die Klägerin diesen Nachweis inzwischen erbringen kann, ist für das vorliegende Verfahren unerheblich. Eine etwaige Berichtigung wäre gemäß § 3d Satz 2, § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 3 --nunmehr § 17 Abs. 1 Satz 7-- UStG in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der Nachweis der Besteuerung im Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, erbracht worden ist (vgl. Tehler in Reiß/Kraeusel/ Langer, UStG § 17 Rz 161; Maunz, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 418).

21 4. Das FG ist ferner zu Unrecht davon ausgegangen, die Klägerin könne gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für ihr Unternehmen als Vorsteuer abziehen, soweit die Mobilfunktelefone von Italien nach Österreich geliefert worden sind.

22 a) Der Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuerbetrag abziehen. Diese Regelung entspricht Art. 17 Abs. 2 Buchst. d i.V.m. Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG und setzt diese unionsrechtliche Bestimmung in nationales Recht um.

23 b) Das Recht auf Vorsteuerabzug ist zwar ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (vgl. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 22. April 2010 Rs. C-536/08 und C-539/08 --X und Facet Trading BV--, BFH/NV 2010, 1225, Rz 28, m.w.N.). Der EuGH hat aber entschieden, dass der Erwerber in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Fall, dass er im Mitgliedstaat der Identifizierung mehrwertsteuerpflichtig ist, weil er die Besteuerung der fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung nicht nachgewiesen hat, nicht zum sofortigen Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt ist (vgl. Urteil --X und Facet Trading BV-- in BFH/NV 2010, 1225, Rz 39, 45).

24 c) Die Klägerin kann im Streitfall nicht geltend machen, dass das nationale Recht in Gestalt des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, nach dem der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann, für sie günstiger sei.

25 Bei richtlinienkonformer Auslegung im Lichte der neueren Rechtsprechung des EuGH (Urteil --X und Facet Trading BV-- in BFH/NV 2010, 1225) ist diese Vorschrift auf den Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 3d Satz 1 UStG zu beschränken (vgl. auch Klenk, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 778; Korf, Internationales Steuerecht 2010, 368; Maunz, UR 2010, 418; DG, Deutsche Steuer-Zeitung 2010, 507; a.A. Wagner, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2010, 220; Prätzler, jurisPR-SteuerR 27/2010, Anm. 6). Mit dieser Gesetzesauslegung überschreitet der erkennende Senat die ihm zustehenden Befugnisse nicht. Die Rechtsprechung ist sowohl nach nationalem (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BFH/NV 2010, 1926, Rz 30, m.w.N.) als auch nach Unionsrecht (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 27. November 2003 Rs. C-497/01 --Zita Modes--, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 34, m.w.N.) verpflichtet, den Sinn und Zweck einer Norm unter Berücksichtigung ihrer Einordnung in das Gesetz und damit ihres systematisch-teleologischen Zusammenhangs zu ermitteln. Es bestehen daher keine Bedenken, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, der nach seinem Wortlaut innergemeinschaftliche Erwerbe sowohl nach § 3d Satz 1 UStG als auch nach § 3d Satz 2 UStG erfasst, im vorgenannten Sinne einschränkend auszulegen.

26 d) Danach hat der Senat über die Frage, ob der Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Erwerbe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG bei einer missbräuchlichen Einbindung in eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu versagen ist, nicht zu entscheiden.

27 5. Da die Vorentscheidung teilweise von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, ist sie aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG lassen nicht erkennen, ob und ggf. in welchem Umfang die von der Klägerin in ihrer Umsatzsteuererklärung angegebenen innergemeinschaftlichen Erwerbe auch solche Lieferungen an sie enthalten, die in Italien verblieben sind. Soweit die Klägerin die Höhe der innergemeinschaftlichen Erwerbe niedriger als in ihrer Steuererklärung beziffert und hierdurch eine niedrigere Steuerlast als in dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid erstreben sollte, trägt sie dafür die Feststellungslast (objektive Beweislast).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de