Urteil vom 14. April 2011, V R 14/10

Vorsteuervergütung im Regelbesteuerungsverfahren oder Vergütungsverfahren - Wahlrecht des im Ausland ansässigen Unternehmers über den Vergütungszeitraum - Steuererklärung für das gesamte Kalenderjahr

BFH V. Senat

UStG § 16, UStG § 18, UStDV §§ 59ff, EWGRL 1072/79 Art 1, UStDV § 59, UStR Abschn 244 Abs 1 S 2 Nr 2, UStAE Abschn 18.15 Abs 1 S 4 Nr 2, UStAE Abschn 18.15 Abs 1 S 4 Nr 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 4, UStAE Abschn 18.15 Abs 1 S 1, UStR Abschn 243 Abs 1 S 1, UStDV § 60, UStG § 13b

vorgehend FG München, 03. Februar 2010, Az: 14 K 2800/08

Leitsätze

1. Ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist und gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, ist berechtigt, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen .

2. Dies gilt auch für Vorsteuerbeträge, für die der Unternehmer einen unterjährigen Vergütungsantrag stellen könnte (entgegen Abschn. 244 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 UStR 2000 und Abschn. 18.15 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 und Nr. 3 UStAE) .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Österreich. Sie erbrachte im Inland steuerpflichtige Bauleistungen, für die die Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) in der Fassung des HBeglG 2004 (BGBl I 2003, 3076), berichtigt durch das Gesetz vom 13. Januar 2004 (BGBl I 2004, 69), Steuerschuldner waren.

2 Im Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2004, nicht aber auch im ersten Quartal 2004 bezog die Klägerin im Inland steuerpflichtige Bauleistungen von gleichfalls nicht im Inland ansässigen Unternehmern, für die sie als Leistungsempfänger Steuerschuldner gemäß § 13b UStG war. In ihrer im Mai 2005 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 erfasste die Klägerin die von ihr als Leistungsempfänger nach § 13b UStG zu versteuernden Umsätze und machte den Vorsteuerabzug für alle im Kalenderjahr 2004 angefallenen Vorsteuerbeträge geltend.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber in dem vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 28. Dezember 2008 davon aus, dass die Klägerin zwar aus von ihr bezogenen Leistungen Steuerschuldner gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 4 UStG und insoweit auch nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Gleichwohl könne sie die im ersten Quartal 2004 entstandenen Vorsteuerbeträge nicht im Rahmen der Jahreserklärung geltend machen, da diese nur im Vergütungsverfahren zu berücksichtigen seien. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber gab das FG der Klage teilweise statt und gewährte der Klägerin den von ihr für das erste Quartal 2004 geltend gemachten Vorsteuerabzug in einer Höhe von 106,91 €. Nach dem Urteil des FG schließen sich das Vergütungsverfahren nach §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) und das allgemeine Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG auch für einzelne Voranmeldungszeiträume aus. Ein ausländischer Unternehmer, der zwar zu Beginn eines Kalenderjahres Eingangsleistungen mit Vorsteuerbeträgen beziehe, jedoch keine Umsätze ausführe, die die Abgabe einer Voranmeldung erforderten, habe keine Möglichkeit, die entstandenen Vorsteuerbeträge im Rahmen einer Voranmeldung geltend zu machen. Erbringe der Unternehmer aber im weiteren Verlauf des Kalenderjahres Umsätze, die Voranmeldepflichten auslösten, sei er zum Vorsteuerabzug im allgemeinen Besteuerungszeitraum berechtigt und nach Ablauf des Kalenderjahres auch zur

Abgabe einer Jahreserklärung verpflichtet. Das nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG als Besteuerungszeitraum maßgebende Kalenderjahr werde durch die Jahreserklärung erfasst. Seien in einem Kalenderjahr die Voraussetzungen für das allgemeine Besteuerungsverfahren gegeben, führe dies dazu, dass in diesem Verfahren alle im Kalenderjahr angefallenen Vorsteuerbeträge unabhängig von ihrer zeitlichen Entstehung im Kalenderjahr anzusetzen seien. Unberücksichtigt blieben in diesem Verfahren nur die Vorsteuerbeträge, die bereits nach § 59 UStDV tatsächlich vergütet worden seien (§ 62 Abs. 1 Satz 1 UStDV). Im Übrigen verstoße die Auffassung des FA gegen das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot.

5 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 1267 veröffentlicht.

6 Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend. Lägen in einem Vergütungszeitraum keine Umsätze i.S. von § 59 UStDV vor, müsse insoweit das Vergütungsverfahren angewendet werden. Die Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern ende erst mit Beginn des Voranmeldungszeitraums, in dem das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden sei. Es bestehe eine Pflicht zur Anwendung des Vorsteuervergütungsverfahrens. Das Umsatzsteuergesetz kenne keine Jahresumsatzsteuer, die erst mit Ablauf des Kalenderjahres endgültig entstehe. Es seien nur die Vorsteuerbeträge nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG in die Jahresumsatzsteuer einzubeziehen, die mit Ablauf der in den Besteuerungszeitraum fallenden Voranmeldungszeiträume entstanden seien.

7 Das FA beantragt,

das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es Vorsteuerbeträge aus dem Vergütungszeitraum erstes Quartal 2004 in Höhe von 106,91 € zugelassen hat und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 Aus § 62 UStDV ergebe sich, dass nur tatsächlich vergütete Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen seien. Der Unternehmer könne nach § 60 UStDV den Umfang des Vergütungszeitraums frei wählen. Sie sei nicht verpflichtet, einen im ersten Quartal eines Kalenderjahres entstandenen Vorsteueranspruch auch mit einem Vergütungsantrag für dieses Quartal geltend zu machen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin auch die im ersten Quartal 2004 entstandenen Vorsteuerbeträge im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen kann.

11 1. Ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist und gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, ist berechtigt, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen.

12 Nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG hat der Unternehmer im Regelfall für das Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. Wie sich aus der Bezugnahme in § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG auf § 16 Abs. 1 bis 4 UStG und § 17 UStG ergibt, besteht die Verpflichtung zur Abgabe der Jahreserklärung für die Unternehmer, die einen oder mehrere der in diesen Vorschriften bezeichneten Tatbestände verwirklicht haben. Hierzu gehören insbesondere steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, soweit für sie die Steuerschuldnerschaft gegeben ist (§ 16 Abs. 1 Satz 3 UStG), oder das Entstehen von Vorsteuerbeträgen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG). Selbst ein Unternehmer, dessen einziger Umsatz in der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 2 UStG besteht, ist somit bereits nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG verpflichtet, eine Jahreserklärung abzugeben. § 18 Abs. 4a UStG, der dieses nochmals ausdrücklich anordnet, hat insoweit nur deklaratorische Bedeutung.

13 Danach war die Klägerin im Streitfall zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung verpflichtet, da sie gemäß § 13b UStG Steuerschuldner für die von ihr bezogenen Leistungen war, wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist.

14 2. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Jahreserklärung ist nicht aufgrund der Sonderregelungen zum sog. Vergütungsverfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG entfallen.

15 a) Ist der Unternehmer nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG zur Abgabe einer Jahreserklärung verpflichtet, kann diese Verpflichtung aufgrund der zur "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" gemäß § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG erlassenen Sondervorschriften entfallen. Danach kann die Vergütung von Vorsteuerbeträgen an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von §§ 16, 18 Abs. 1 bis 4 UStG in einem besonderen Verfahren (Vergütungsverfahren) geregelt werden.

16 Aufgrund dieser Ermächtigung ist gemäß § 59 UStDV die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer (§ 13b Abs. 4 UStG) abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG nach den §§ 60 und 61 UStDV durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum

17 "1. im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 des Gesetzes oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 des Gesetzes ausgeführt hat,

2. nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b des Gesetzes) oder die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 des Gesetzes) unterlegen haben,

3. im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 des Gesetzes ausgeführt hat, oder

4. im Inland als Steuerschuldner nur Umsätze im Sinne des § 3a Abs. 3a des Gesetzes erbracht hat und von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4c des Gesetzes Gebrauch gemacht hat oder diese Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat erklärt sowie die darauf entfallende Steuer entrichtet hat".

18 Diese Vorschriften beruhen auf Art. 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige. Danach gilt für

19 "die Anwendung dieser Richtlinie ... als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung - seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von:

a)Beförderungsumsätzen und den damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15 oder Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C und D der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind, oder

b)Dienstleistungen, bei denen die Steuer gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b) der Richtlinie 77/388/EWG lediglich vom Empfänger geschuldet wird".

20 b) Im Streitfall lagen für das Streitjahr 2004 die Voraussetzungen für die Anwendung des Vergütungsverfahrens nicht vor.

21 Das Vergütungsverfahren ist nach § 59 Nr. 2 UStDV zwar auch anzuwenden, wenn, wie hier die Klägerin, der Unternehmer im Inland Umsätze ausgeführt hat, für welche die Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG waren. Der Ausschluss des Vergütungsverfahrens im Streitfall beruht jedoch darauf, dass die Klägerin entgegen § 59 Nr. 2 UStDV nicht nur Umsätze erbracht hat, für die ihre Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG waren, sondern sie darüber hinaus auch Leistungen bezogen hat, für die sie selbst Steuerschuldner nach dieser Vorschrift war.

22 3. Die Klägerin war berechtigt, alle in den "Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen" (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG) und damit in der Steuererklärung für das Streitjahr zu berücksichtigen.

23 a) Ist der Unternehmer zur Abgabe einer Steuererklärung für das Kalenderjahr verpflichtet, ist diese im Regelfall nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG für das gesamte Kalenderjahr abzugeben. Die Steuererklärung erstreckt sich nur dann auf einen kürzeren Besteuerungszeitraum als das Kalenderjahr, wenn der Unternehmer seine gewerbliche oder

berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt hat, da dann dieser Teil gemäß § 16 Abs. 3 UStG an die Stelle des Kalenderjahres tritt (vgl. § 18 Abs. 3 Satz 2 UStG).

24 Im Streitfall hatte die Klägerin eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben, da sie ihre gewerbliche Tätigkeit im gesamten Kalenderjahr ausgeübt hat. Dass sie nicht im gesamten Kalenderjahr Umsätze als Steuerschuldner zu versteuern hatte, sondern dies erst für den Zeitraum ab dem zweiten Kalendervierteljahr 2004 zutrifft, steht dem nicht entgegen. Denn auch zuvor war sie unternehmerisch tätig, wie sich aus ihren Leistungsbezügen im ersten Quartal 2004 ergibt, die unstreitig für ihr Unternehmen erfolgten.

25 b) Die Klägerin ist entgegen Abschn. 244 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien --UStR-- 2000 (vgl. auch Abschn. 18.15 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 und Nr. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--) nicht verpflichtet, für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen, die im ersten Kalendervierteljahr des Streitjahrs entstanden sind, das Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV anzuwenden.

26 aa) Der Unternehmer hat zwar kein Wahlrecht, Vorsteuerbeträge im Vergütungsverfahren oder im Rahmen der Jahreserklärung nach § 18 Abs. 3 UStG geltend zu machen. Liegen die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens vor, ist dieses vielmehr zwingend anzuwenden (insoweit zutreffend Abschn. 243 Abs. 1 Satz 1 UStR 2000 und Abschn. 18.15 Abs. 1 Satz 1 UStAE).

27 bb) Ob die Voraussetzungen für das Vergütungsverfahren nach § 59 UStDV vorliegen, ist jedoch für den "Vergütungszeitraum" zu prüfen.

28 Vergütungszeitraum ist gemäß § 60 UStDV "nach Wahl des Unternehmers" ein Zeitraum von mindestens drei Monaten bis zu höchstens einem Kalenderjahr. Der im Ausland ansässige Unternehmer ist daher berechtigt, als Vergütungszeitraum das Kalenderjahr zu wählen und bei Fehlen der Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens für das Kalenderjahr die Vorsteuervergütung für das gesamte Kalenderjahr im Rahmen der Jahreserklärung geltend zu machen. Im Hinblick auf das dem Unternehmer zustehende Wahlrecht zur Bestimmung des maßgeblichen Vergütungszeitraums ist das FA nicht berechtigt, den Unternehmer auf einen kürzeren Vergütungszeitraum zu verweisen, für den die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens vorliegen und insoweit die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen im Rahmen der Jahreserklärung abzulehnen.

29 Gegen eine Verpflichtung des im Ausland ansässigen Unternehmers zur "Wahl" unterjähriger Vergütungszeiträume spricht weiter auch der Zweck des Vergütungsverfahrens, der nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG in der "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" besteht. Es führt nicht zu der von dem Vergütungsverfahren angestrebten Vereinfachung, den im Ausland ansässigen Unternehmer für einzelne Zeitabschnitte eines Kalenderjahres, für das er eine Jahreserklärung abzugeben hat, zur Einreichung eines oder mehrerer Vergütungsanträge zu verpflichten. Gegen die Auffassung des FA spricht schließlich auch, dass nach § 62 UStDV im Rahmen der Jahreserklärung nur die Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen sind, "die nach § 59 UStDV vergütet worden sind", nicht aber allgemein die nach § 59 UStDV vergütbaren Vorsteuerbeträge.

30 Übt der Unternehmer das ihm nach § 60 UStDV bestehende Wahlrecht dahingehend aus, keinen Vergütungsantrag für einen Teilzeitraum eines Kalenderjahres zu stellen, sondern alle Vorsteuerbeträge im Rahmen der von ihm geforderten Jahreserklärung geltend zu machen, ist unerheblich, ob für ihn die Möglichkeit zur Einreichung eines quartalsweisen Vergütungsantrags zu Beginn oder während eines Kalenderjahres besteht (vgl. auch Birkenfeld, USt-Handbuch, § 214 Rz 176, und Maunz, in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 18 Rz 248).

31 Für seine gegenteilige Auffassung kann sich das FA schließlich auch nicht auf die Kompetenzregelung hinsichtlich der unterschiedlichen Zuständigkeiten für das Vergütungs- und das Regelbesteuerungsverfahren stützen, da diese erst von Bedeutung sind, wenn feststeht, welches Verfahren nach UStG und UStDV anzuwenden ist.

32 4. Wie das FG somit im Ergebnis zu Recht entschieden hat, war die Klägerin berechtigt, alle im Streitjahr entstandenen Vorsteuerbeträge im Regelbesteuerungsverfahren geltend zu machen. Anhaltspunkte dafür, dass die Entscheidung, alle Vorsteuerbeträge eines Kalenderjahres im Regelbesteuerungsverfahren geltend zu machen, auch wenn die Möglichkeit zur Einreichung eines Vergütungsantrags für einen Teilzeitraum des Kalenderjahrs besteht, missbräuchlich sein könnte, sind nicht ersichtlich. Die Revision des FA war daher als unbegründet zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de