

# Urteil vom 08. September 2010, XI R 15/08

## Besteuerung im Abzugsverfahren bei im Ausland ansässigem Unternehmer, hier Haftungsvoraussetzungen für Umsatzsteuer

BFH XI. Senat

AO § 12, AO § 24, UStG § 18 Abs 8 Nr 1, UStDV § 51, UStDV § 54, UStDV § 55, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 21 Nr 1 Buchst a, EWGRL 1072/79 Art 1, EWGRL 560/86 Art 1

vorgehend FG Köln, 17. Oktober 2006, Az: 10 K 614/03

## Leitsätze

1. NV: Ob ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland eine Zweigniederlassung i.S. der §§ 51 und 54 UStDV innehat bestimmt sich unter Beachtung des Grundsatzes der unionsrechtskonformen Auslegung u.a. danach, ob der Betreffende im Inland über eine feste Niederlassung verfügt, von wo aus die Dienstleistungen oder Umsätze bewirkt worden sind.
2. NV: Der Begriff der festen Niederlassung verlangt einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Unerheblich ist insoweit, ob der betreffende Unternehmer im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigstelle i.S. der Abgabenordnung innehatte.
3. NV: Lässt sich nicht feststellen, dass der betreffende Unternehmer im Inland eine festen Niederlassung inne hatte und war deren Vorhandensein objektiv zweifelhaft, so haftet der Leistungsempfänger, sofern er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, gem. § 55 UStDV für die von ihm gem. § 54 UStDV anzumeldende und abzuführende Steuer.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine in der Baubranche tätige GmbH. Sie bezog in den Streitjahren 1997 und 1998 Werklieferungen der "... (I). I war eine Kapitalgesellschaft polnischen Rechts. Ihre Geschäftsleitung und Sitz befanden sich in Polen.
- 2 Generalbevollmächtigter der I in Deutschland war ein Herr F.
- 3 Der Steuerberater der I beantragte Ende des Jahres 1995 beim Bundesamt für Finanzen (BfF), ihre Vorsteuerbeträge zu vergüten. Das BfF lehnte den Antrag im August 1996 mit der Begründung ab, dass die Vorsteuer-Vergütungen nicht im Vergütungsverfahren der §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, sondern im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfolgen würden.
- 4 Die I ging daraufhin dazu über, der Klägerin --teilweise im Wege der Änderung auch rückwirkend-- Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen. Ihre Rechnungen enthielten im Kopf neben der Firma oben rechts die ausländische Anschrift mit Telefon- und Faxnummer und darunter eine Anschrift in A (Deutschland), und zwar in der X-Straße, obwohl sich die Betriebsstätte der I nach Aktenlage --so die Feststellung des Finanzgerichts (FG)-- in der Y-Straße befunden haben soll.
- 5 Insbesondere auch wegen der teilweise geänderten Rechnungen mit dem Ausweis von Umsatzsteuer kam es zu erheblichen Nachzahlungen der Klägerin gegenüber der I einerseits und zu entsprechenden Vorsteuererstattungen an die Klägerin durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--) andererseits.
- 6 I erklärte die Umsätze gemäß §§ 16 und 18 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung gegenüber dem FA B, das im Rahmen einer Sonderzuständigkeit für die Besteuerung von im Ausland ansässigen Werkvertragsunternehmen zuständig geworden war.

- 7 Bezüglich der Körperschaftsteuer der I bejahte die Finanzverwaltung eine beschränkte Steuerpflicht mit der Begründung, dass diese unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte i.S. des § 12 der Abgabenordnung (AO) schon wegen der Anwesenheit des F als des ständigen Vertreters der I (§ 13 AO) gegeben sei.
- 8 Durch Beschluss des zuständigen Amtsgerichts vom 2. Juni 1999 wurde auf Antrag des FA B das Konkursverfahren über das Vermögen der I eröffnet.
- 9 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass I im Ausland ansässig sei. Es erließ gegenüber der Klägerin unter dem Datum des 18. Februar 2002 einen auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 55 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (UStDV) in der in den Streitjahren geltenden Fassung gestützten Haftungsbescheid wegen von I geschuldeter Umsatzsteuer der Streitjahre 1997 und 1998.
- 10 In der Einspruchsentscheidung setzte es die Haftungsschuld herab. Im Übrigen hatte der Einspruch keinen Erfolg. Das FA war der Ansicht, eine Zweigniederlassung i.S. des § 51 Abs. 3 UStDV liege mangels Eintragung im Handelsregister nicht vor. Es sei nicht einmal ein Antrag auf Eintragung gestellt worden. Darüber hinaus sei unklar, ob die von I angegebenen Örtlichkeiten ihr überhaupt zuzurechnen seien.
- 11 Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Da sich Sitz und Geschäftsleitung der I im Ausland befunden hätten, sei eine Ansässigkeit der I im Inland nur denkbar, wenn sie über eine inländische Zweigniederlassung verfügt hätte. Dies sei aber nicht der Fall. Denn nach § 13 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sei die Errichtung einer Zweigniederlassung zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Zwar könne nach Auffassung des Senats eine Zweigniederlassung i.S. des § 51 UStDV auch ohne Eintragung in das Handelsregister vorliegen. Man werde jedoch für eine Zweigniederlassung in Anlehnung an § 13 HGB zumindest fordern müssen, dass das ernsthafte Bemühen um die gesetzlich vorgeschriebene Eintragung festgestellt werden könne. Ein derartiges Bemühen sei im Streitfall nicht feststellbar.
- 12 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 230 veröffentlicht.
- 13 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, I habe im Inland eine Betriebsstätte unterhalten und die Voraussetzungen einer Zweigniederlassung seien erfüllt. Außerdem sei das beklagte FA nicht zuständig gewesen und der Erlass des im Ermessen des FA liegenden Haftungsbescheids damit unwirksam.
- 14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das angefochtene Urteil und den Haftungsbescheid aufzuheben.
- 15 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei seiner Entscheidung, I habe keine Zweigstelle im Inland unterhalten, zu Unrecht entscheidend darauf abgestellt, dass die Errichtung einer Zweigstelle nicht im Handelsregister eingetragen gewesen sei und I sich auch nicht um eine Eintragung bemüht habe.
- 17 1. a) Gemäß § 18 Abs. 8 Nr. 1 UStG i.V.m. §§ 51, 54 UStDV hat der Leistungsempfänger --sofern er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 51 Abs. 2 Satz 1 UStDV)-- "für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers" die Steuer von der Gegenleistung einzubehalten, anzumelden und an das für ihn zuständige FA abzuführen. Nach § 55 UStDV haftet der Leistungsempfänger für die nach § 54 UStDV anzumeldende und abzuführende Steuer.
- 18 Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist gemäß § 51 Abs. 3 Satz 1 UStDV ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat.
- 19 b) Die Auslegung dieser Vorschriften --und damit des Begriffs der Ansässigkeit-- ist am Unionsrecht auszurichten, da sie auf Art. 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der in den Streitjahren geltenden Fassung (Richtlinie 77/388/EWG) beruhen (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Januar 2005 V R 12/02, BFH/NV 2005, 1158).

**20** Art. 21 Nr. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt u.a.:

"Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird."

**21** Der Begriff "ansässig" wird in Art. 21 der Richtlinie 77/388/EWG nicht definiert.

**22** Definitionen der Ansässigkeit enthalten jedoch Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, 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 und Art. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiete der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, auf die Art. 17 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG verweist.

**23** In diesen Bestimmungen wird bei den Anknüpfungspunkten für eine Ansässigkeit u.a. auch darauf abgestellt, ob der Betreffende über eine "feste Niederlassung" verfügt, "von wo aus die Dienstleistung erbracht wird" oder "von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind". Den in § 51 Abs. 3 Satz 1 UStDV verwendeten Begriff "Zweigniederlassung" enthalten diese Bestimmungen nicht.

**24** Nach einer auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) verlangt der Begriff der festen Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. z.B. Urteil vom 28. Juni 2007 Rs. C-73/06 --Planzer Luxembourg--, Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, Beilage 4, 418, Rz 54, m.w.N.). Im Hinblick auf das Transportwesen hat der EuGH zumindest ein Büro verlangt, in dem Verträge abgefasst und die Entscheidungen der täglichen Geschäftsführung getroffen werden können (Rz 55 des Urteils Planzer Luxembourg).

**25** Nach diesen Vorgaben setzt die Annahme einer festen Niederlassung jedoch nicht voraus, dass eine Eintragung im Handelsregister vorliegt oder zumindest ein entsprechendes Bemühen darum nachgewiesen wird (vgl. auch Urteil des FG München vom 28. Juni 2006 3 K 4109/04, EFG 2006, 1545, zu § 13b Abs. 4 UStG).

**26** 2. Da aufgrund der Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung der in § 51 Abs. 3 Satz 1 UStDV verwendete Begriff der "Zweigniederlassung" entsprechend dem Begriff der "festen Niederlassung" zu verstehen ist, hat das FG die Klageabweisung zu Unrecht darauf gestützt, dass die Klägerin ein Bemühen der I um eine Eintragung ins Handelsregister nicht nachgewiesen habe. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

**27** a) Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG erlauben dem Senat keine abschließende Entscheidung darüber, ob I im Inland über eine Zweigstelle im Sinne einer festen Niederlassung verfügt hat. Das FG wird dies im zweiten Rechtsgang unter Berücksichtigung derjenigen Merkmale zu klären haben, die der V. Senat in seinen Urteilen vom 22. Mai 2003 V R 97/01 (BFHE 203, 193, BStBl II 2003, 819) und vom 10. Februar 2005 V R 56/03 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2005, 1208) zum Vorliegen einer festen Niederlassung aufgestellt hat. Es wird bei dem Bemühen um eine weitere Aufklärung des Sachverhalts --entsprechend dem Schreiben der Bevollmächtigten der Klägerin vom 1. August 2002 an den Beklagten-- eine Vernehmung des Steuerberaters der I und des F als Zeugen zu erwägen haben.

**28** b) Sollte sich auch im zweiten Rechtsgang nicht feststellen lassen, dass I eine feste Niederlassung im Inland hatte, so dass sie ein im Ausland ansässiges Unternehmen war, und war das Vorhandensein einer festen Niederlassung --auch auf der Grundlage des im zweiten Rechtsgang festgestellten Sachverhalts-- objektiv zweifelhaft (vgl. BFH-Urteil vom 23. Mai 1990 V R 167/84, BFHE 161, 191, BStBl II 1990, 1095), hätten die unionsrechtskonform ausgelegten Voraussetzungen der §§ 51 und 54 UStDV vorgelegen. In diesem Fall wäre die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin gemäß § 55 UStDV und damit als Gesamtschuldnerin (§ 44 AO) auch unter

Berücksichtigung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFH/NV 2005, 1158 zulässig. Denn dann wäre die Klägerin auch gemäß Art. 21 der Richtlinie 77/388/EWG Steuerschuldnerin.

- 29** c) Der Haftungsbescheid wäre in diesem Fall entgegen der Auffassung der Klägerin auch von dem zuständigen FA erlassen worden. Denn dann hätte die Klägerin die Steuer gemäß § 54 Abs. 1 Satz 1 UStDV bei dem für sie zuständigen FA anzumelden und gemäß Satz 2 dieser Vorschrift an dieses FA abzuführen gehabt.
- 30** Nach § 24 AO ist die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt, wenn sich die örtliche Zuständigkeit nicht aus anderen Vorschriften ergibt. Anlass für den Erlass des Haftungsbescheids wäre der Verstoß der Klägerin gegen die Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung der Steuer. Dieser Verstoß wäre im Bezirk des für die Klägerin zuständigen FA aufgetreten (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000 VII R 86/99, BFH/NV 2001, 742).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)