

Urteil vom 07. März 2013, V R 12/12

Vorsteuerabzug im Regelbesteuerungsverfahren bei im Ausland ansässigen Unternehmern

BFH V. Senat

UStG § 18 Abs 1, UStG § 18 Abs 2, UStG § 18 Abs 9, EWGRL 1072/79 Art 1, UStDV § 59, UStG § 16, UStG § 13b, UStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 21. Februar 2012, Az: 2 K 2447/10

Leitsätze

NV: Ist der im Ausland ansässige Unternehmer Steuerschuldner nach § 13b UStG, erfolgt die Vergütung von Vorsteuerbeträgen im Regelbesteuerungsverfahren und nicht im Vergütungsverfahren .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein in den Niederlanden ansässiges Industrieunternehmen. Mit einem beim Beklagten und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) am 9. Mai 2008 eingegangenen Antrag vom 23. April 2008 beantragte die Klägerin die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 gemäß § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).
- 2** Mit Bescheid vom 25. September 2009 lehnte das BZSt den Antrag ab. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das BZSt mit Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 als unbegründet zurück, da sich aus einer an die Klägerin gerichteten Rechnung vom 8. Mai 2007, in der ein gleichfalls in den Niederlanden ansässiger Unternehmer für eine im Inland erbrachte Beförderungsleistung deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen habe, ergebe, dass die Klägerin gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG in der im Streitjahr 2007 maßgeblichen Fassung als Leistungsempfänger Steuerschuldner gewesen sei.
- 3** Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt, da eine Steuerschuld des Vergütungsberechtigten nach § 13b UStG nicht der Anwendung des Vergütungsverfahrens entgegenstehe. Das Urteil ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2012, 2327 veröffentlicht.
- 4** Hiergegen wendet sich das BZSt mit der Revision, für die es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die Steuerschuld des Vergütungsberechtigten als Leistungsempfänger nach § 13b UStG führe zum Ausschluss des Vergütungsverfahrens.
- 5** Das BZSt beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7** Sie habe keinen der in § 59 UStDV genannten Umsätze ausgeführt. Eine Steuerschuld des Vergütungsberechtigten nach § 13b UStG stehe der Anwendung des Vergütungsverfahrens nicht entgegen. Es sei weder ungewöhnlich noch systemwidrig, dass sie das Vergütungsverfahren anwenden könne und daneben im allgemeinen Besteuerungsverfahren Steuerschuldner nach § 13b UStG sei. Für sie sei es nachteilig, das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden, wenn sich später herausstelle, dass sie Vorsteuerbeträge nur im Vergütungsverfahren geltend machen könne, die Frist hierfür aber bereits abgelaufen sei. Die Gefahr einer Doppelberücksichtigung bestehe demgegenüber nicht. Sie sei auch berechtigt, nachträglich über die Dauer des Vergütungszeitraums zu entscheiden.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision des BZSt ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Ist der Vergütungsberechtigte im Vergütungszeitraum Steuerschuldner nach § 13b UStG, erfolgt die Vergütung von Vorsteuerbeträgen nicht im Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV, sondern nach dem Regelbesteuerungsverfahren der §§ 16, 18 UStG.
- 9** 1. Im Hinblick auf die in der Person der Klägerin bestehende Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG war sie verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs, in dem ihre Steuerschuldnerschaft begründet wurde, eine Voranmeldung und für das Kalenderjahr dieses Leistungsbezugs eine Jahressteuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 4a UStG und Senatsurteil vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834).
- 10** 2. Besteht für die Klägerin die Verpflichtung, Voranmeldungen und Jahressteuererklärung im Regelbesteuerungsverfahren abzugeben, hat sie auch den Anspruch auf Vorsteuerabzug in diesem Verfahren geltend zu machen. Dem stehen entgegen der Auffassung der Klägerin die Vorschriften zum sog. Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV nicht entgegen.
- 11** a) Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann zur "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens ... das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von den Absätzen 1 bis 4, in einem besonderen Verfahren regeln".
- 12** § 59 bestimmte hierzu in seiner im Streitjahr geltenden Fassung:
"Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 des Gesetzes) an im Ausland ansässige Unternehmer (§ 13b Abs. 4 des Gesetzes) ist abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 des Gesetzes nach den §§ 60 und 61 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum
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, ..."
- 13** Unionsrechtlich beruht dies 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 (Richtlinie 79/1072/EWG). Danach gilt für "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) Beförderungsumsätze 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".
- 14** b) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Vergütungsverfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 59 UStDV nicht vor. Zwar handelt es sich bei der Klägerin um ein im Ausland ansässiges Unternehmen, das auch entsprechend § 59 Nr. 1 UStDV im Inland keine Umsätze ausgeführt hat.
- 15** Gleichwohl reicht dies für die Anwendung des Vergütungsverfahrens nicht aus, denn § 59 Nr. 1 UStDV ist einschränkend dahin auszulegen, dass diese Regelung nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Steuerpflichtige nicht aus anderen Gründen gesetzlich verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben. Wie der Senat bereits ausdrücklich entschieden hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- in BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834, Leitsatz und unter II.3.b aa), ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist und gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG ohnehin eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, berechtigt und im Hinblick auf das Nichtbestehen eines Wahlrechts zur Anwendung von Regelbesteuerungs- oder Vergütungsverfahren auch verpflichtet, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen. Die Klägerin hat im Kalenderjahr 2007 im Inland

zumindest eine Leistung bezogen, für die sie Steuerschuldner nach § 13b UStG ist. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin von einem in den Niederlanden ansässigen Unternehmer eine im Inland nach § 3b UStG steuerbare und steuerpflichtige Güterbeförderungsleistung bezogen. Die Klägerin war im Hinblick auf diesen Leistungsbezug Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 UStG. Dies führt im Kalenderjahr 2007 zur Anwendung des Regelbesteuerungsverfahrens, in dem die abziehbaren Vorsteuerbeträge der Klägerin zu berücksichtigen sind.

- 16** Maßgeblich ist hierfür, dass sich aus der nach § 18 Abs. 1 bis 4a sowie Abs. 9 UStG bestehenden Gesetzesystematik ergibt, dass Regelbesteuerungs- und Vergütungsverfahren nur alternativ, nicht aber auch kumulativ anzuwenden sind. Eine gleichzeitige Anwendung von Regelbesteuerungs- und Vergütungsverfahren für denselben Besteuerungszeitraum ist nicht mit dem sich aus § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG ausdrücklich ergebenden Normzweck der "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" zu vereinbaren und würde die Durchsetzung steuerrechtlicher Ansprüche aufgrund der dann entstehenden Verfahrensverdoppelung unverhältnismäßig erschweren.
- 17** Dies steht in Übereinstimmung mit den Wertungen des Unionsrechts. So dient die Richtlinie 79/1072/EWG nach ihrem zweiten Erwägungsgrund dazu, "zu vermeiden, daß ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat für die Lieferung von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen in Rechnung gestellt oder für die Einfuhr in diesem anderen Mitgliedstaat entrichtet worden ist, endgültig tragen muß und damit einer Doppelbesteuerung unterliegt". Nach dem fünften Erwägungsgrund zu dieser Richtlinie soll verhindert werden, dass "die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden". Der Zweck der Vermeidung einer Doppelbesteuerung rechtfertigt nicht die kumulative Anwendung des Regelbesteuerungs- und Vergütungsverfahrens. Zudem stellt die Rechtsprechung des Senats die nach der Richtlinie gebotene Gleichbehandlung sicher, so dass jeder Unternehmer, der dem Regelbesteuerungsverfahren unterliegt, in diesem auch den Vorsteuerabzug aus abziehbaren Vorsteuerbeträgen geltend machen kann. Der Senat schließt sich daher der an seinem Urteil in BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834 im Schrifttum vereinzelt geübten Kritik (von Streit, Deutsches Steuerrecht 2011, 2233, zustimmend demgegenüber Montfort, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 341 ff., 354) nicht an.
- 18** 3. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 19** a) Der Klägerin entstehen aus der Dualität von Regelbesteuerungs- und Vergütungsverfahren im Hinblick auf mögliche Fehlbeurteilungen keine Nachteile.
- 20** aa) Geht der im Ausland ansässige Unternehmer irrtümlich davon aus, dass das Regelbesteuerungsverfahren z.B. im Hinblick auf eine nach § 13b UStG angenommene Steuerschuldnerschaft, die tatsächlich aber nicht besteht, anzuwenden sei, und wird dieser Fehler erst nach Ablauf der Antragsfrist für das Vergütungsverfahren festgestellt, kann die vor Ablauf der Antragsfrist für das Vergütungsverfahren eingereichte Jahressteuererklärung --unter Berücksichtigung der Angaben, die der Unternehmer bei seiner umsatzsteuerrechtlichen Registrierung gemacht hat-- als im Inland gestellter Vergütungsantrag anzusehen sein (vgl. zur Auslegung von Anträgen allgemein z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2004 V R 58/03, BFH/NV 2005, 825). Ist dies nicht möglich, kann dem Unternehmer Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand nach § 110 der Abgabenordnung (AO) zu gewähren sein. Dem steht der Charakter der Antragsfrist als Ausschlussfrist (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 21. Juni 2012 C-294/11, Elsacom, BFH/NV 2012, 1404, und BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 V R 23/05, BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430, unter II.4.) nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430, unter II.4.).
- 21** bb) Geht der im Ausland ansässige Unternehmer irrtümlich davon aus, dass das Vergütungsverfahren anzuwenden sei, während der Unternehmer z.B. im Hinblick auf eine nach § 13b UStG bestehende Steuerschuldnerschaft dem Regelbesteuerungsverfahren unterliegt, ist --in den Grenzen der Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. AO-- das Regelbesteuerungsverfahren wiederum --und ggf. unter Beachtung von § 62 UStDV-- nachzuholen.
- 22** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es auf die Möglichkeit zur Bildung unterjähriger Vergütungszeiträume für einzelne Kalendermonate nicht an. Denn ist für das Kalenderjahr als Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), hat diese die in dem Kalenderjahr als abzugsfähig entstandenen Vorsteuerbeträge zu enthalten. Lediglich bereits zuvor erfolgte Vergütungen im Vergütungsverfahren sind gemäß § 62 UStDV gesondert zu erfassen.
- 23** c) Schließlich kommt es auch nicht auf die Überlegungen der Klägerin zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bei innergemeinschaftlichen Erwerben und bei der Besteuerung elektronisch erbrachter Dienstleistungen an. Die Anwendung des Vergütungsverfahrens --neben dem Regelbesteuerungsverfahren und neben dem Verfahren zur

Besteuerung elektronisch erbrachter Dienstleistungen (§ 16 Abs. 1a UStG und § 18 Abs. 4c UStG)-- beruht hier auf den ausdrücklichen Anordnungen in § 59 Nr. 1 und Nr. 4 UStDV, über deren Wirksamkeit der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de