Urteil vom 19. November 2014, V R 41/13

Vorsteuerabzug im Regelverfahren bei ungeklärter Ansässigkeit und offenem Umsatzsteuerausweis

BFH V. Senat

UStG § 13b, UStG § 14c Abs 1, UStG § 16, UStG § 18, UStDV § 59, UStDV §§ 59ff, UStAE Abschn 18.15, UStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 04. September 2013, Az: 5 K 1768/10 U

Leitsätze

Ist unklar, ob ein Unternehmer, der Windkraftanlagen im Inland betreibt, im In- oder Ausland ansässig ist, kann er Vorsteuerbeträge im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen, wenn er trotz möglicher Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt hat und er deshalb ohnehin verpflichtet ist, die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären (Anschluss an BFH-Urteil vom 28. August 2013 XI R 5/11, BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497, entgegen Abschn. 18.15. UStAE) .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu Recht der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) den Vorsteuerabzug im Festsetzungsverfahren unter Verweisung auf das Vergütungsverfahren verweigert hat.

2 Klägerin ist die "W-KG" (KG). Sie wurde am 1. September 2007 mit Satzungssitz in Deutschland gegründet. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die nach dänischem Recht gegründete Fa. Y mit dänischer Geschäftsanschrift, diese vertreten durch den alleinvertretungsberechtigten Direktor M, wohnhaft in Deutschland. Kommanditistin ist die ebenfalls nach dänischem Recht gegründete Fa. Z. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) verfügt die Klägerin weder in Deutschland noch in Dänemark über ein eigenes Büro oder Personal. Die laufende kaufmännische Geschäftsführung und die laufende Betriebsführung hat die KG an die D-GmbH in Deutschland übertragen.

3 Die Gemeindewerke H-GmbH hatten im Jahre 2003 mit der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der V, einen Vertrag über die Lieferung von Strom geschlossen, in den die Klägerin mit Vertrag vom 14. November 2007 eingetreten ist.

4 Mit Wirkung zum 31. Dezember 2007, 1. April 2008 und 1. Juli 2008 veräußerte die Klägerin die drei Windkraftanlagen an Gesellschaften mit der Bezeichnung "Windpark H I bis III". Die Klägerin trug vor, sie habe den Betrieb der Stromerzeugung eingestellt und nehme nur noch die Abrechnung der Einnahmen und Ausgaben für die neuen Eigentümergesellschaften vor. Sie erteilte jedoch im Streitjahr 2008 ganzjährig Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an die Gemeindewerke H-GmbH über netto 620.041,21 € (Umsatzsteuer darauf 117.807,82 €).

5 Am 25. August 2009 reichte die Klägerin im Verlauf einer Betriebsprüfung erstmals eine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2008) ein mit Umsätzen von 337.926 €, was der Höhe nach den Umsätzen für Januar bis Juni 2008 entsprach, sowie Vorsteuerbeträgen von 29.429,65 €, sodass sich eine Umsatzsteuer von 34.776,29 € ergab.

6 Der Betriebsprüfer vertrat die Rechtsauffassung, die Klägerin sei nicht als inländische Unternehmerin anzusehen, da sie im Inland keine Betriebsstätte unterhalte, sodass nach § 13b Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung (UStG) die Gemeindewerke H-GmbH die Umsatzsteuern einzubehalten habe. Wegen der Rechnungsstellung mit offenem Umsatzsteuerausweis schulde die Klägerin jedoch Umsatzsteuer nach § 14c UStG, allerdings ohne Vorsteuerabzug, weil sie diesen im Vergütungsverfahren geltend machen müsse. Das FA folgte dem Prüfer und erließ am 27. Januar 2010 einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 in Höhe von

64.205,94 €, was der Summe der Umsatzsteuer für die Umsätze Januar bis Juni 2008 ohne Vorsteuerabzug entsprach.

7 Mit Klage vor dem FG machte die Klägerin geltend, es handele sich bei ihr nicht um eine ausländische Gesellschaft, da sie in Dänemark über keinerlei geschäftliche Ausstattung verfüge. Der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit befinde sich vielmehr im Inland, obwohl auch im Inland kein eingerichteter Betrieb mit Räumlichkeiten und Menschen bestehe, denn die Gesellschafter seien mit dem Betrieb der Windkraftanlagen nicht befasst. Ein Projektinitiator schließe Stromlieferungsverträge ab und beauftrage einen Verwalter.

8 Am 19. August 2013 hat das FA einen (verbösernden) Änderungsbescheid erlassen, in dem es nunmehr die Umsatzsteuer auf 117.807,70 € festgesetzt hat (Umsatzsteuer für die gesamten Jahresumsätze 2008 ohne Vorsteuerabzug). Eine inländische Betriebsstätte der Klägerin bestehe nicht, weil die leitenden Entscheidungen durch Aushandeln und Unterzeichnen von Verträgen von den hinter den dänischen Gesellschaften stehenden dänischen Personen vorgenommen worden seien.

9 Das FG setzte die Umsatzsteuer entsprechend dem Antrag der Klägerin auf 88.378,05 € herab und führte zur Begründung seines in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1890 veröffentlichten Urteils aus: Die Klägerin habe in der ersten Jahreshälfte 2008 (Umsatzsteuer darauf = 64.205,94 €) als inländische Unternehmerin Stromlieferungen erbracht, da sie über eine feste inländische Zweigniederlassung in Form der Windräder verfügt habe. Die fehlende personelle Ausstattung der inländischen Zweigniederlassung werde durch die starke sachliche Ausstattung kompensiert. Daher finde keine Umkehr der Steuerschuld nach § 13b Abs. 4 UStG statt. Ob die Klägerin im Hinblick auf die Veräußerung der Windkraftanlagen auch in der zweiten Jahreshälfte selbst noch Stromlieferungen erbracht habe, sei wegen der Veräußerungen der Windräder zweifelhaft. Allerdings sei nicht ersichtlich, dass die Erwerber in den Stromlieferungsvertrag der Gemeinde eingetreten seien. Zudem sei auch nach den Veräußerungen die Klägerin aufgrund der Rechnungsstellung als Leistende aufgetreten. Letztlich könne dies jedoch dahinstehen, da die Klägerin die Umsatzsteuer auch für die zweite Jahreshälfte nach § 14c Abs. 2 UStG schulde. Der Klägerin stehe auch der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu, der auf Leistungsbezüge für das erste Halbjahr 2008 entfalle. Die Klägerin sei nicht auf das Vergütungsverfahren zu verweisen, weil sie verpflichtet sei, ihre Umsätze im Regelbesteuerungsverfahren zu erklären (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2013 V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133).

10 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG habe materielles Recht verletzt, weil es von einem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland ausgegangen sei. Entscheidend sei, dass der Unternehmer die wesentlichen Leitungsentscheidungen und Verwaltungshandlungen in Dänemark getroffen habe. Wo sich die Windkraftanlagen befänden, sei unerheblich. Die Klägerin sei daher im Ausland ansässig. Die Steuerschuld der Klägerin könne nicht auf § 14c UStG gestützt werden.

11 Das FA beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Die Klägerin sei im Inland ansässig, weil sie die Windkraftanlagen dort betreibe. Für den laufenden Betrieb sei kein weiteres Personal oder Büro erforderlich. Auch bei der Vermietung eines Grundstücks gehe die Finanzverwaltung von einer inländischen Ansässigkeit aus (Abschn. 13b.1. Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin einen Anspruch auf Vorsteuererstattung gemäß § 15 Abs. 1 UStG im Besteuerungsverfahren nach § 16 Abs. 1, § 18 Abs. 1 bis 4 UStG hat; das insoweit subsidiäre Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff UStDV kommt vorliegend nicht zur Anwendung.

16 Hierfür ist es --entgegen der Auffassung des FA-- nicht entscheidungserheblich, ob die Klägerin im Inland oder in Dänemark ansässig ist. Denn auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine

Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, ist berechtigt und verpflichtet, alle in diesem Kalenderjahr abziehbaren Vorsteuerbeträge in dieser Steuererklärung geltend zu machen (BFH-Urteil vom 28. August 2013 XI R 5/11, BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497). Sollte der Ansicht des FA zu folgen und die Klägerin als in Dänemark ansässig anzusehen sein, hätte sie die Umsatzsteuer in den Rechnungen des Streitjahres 2008 gemäß § 14c Abs. 1 UStG zu Unrecht ausgewiesen, weil in diesem Fall nicht sie, sondern gemäß § 13b Satz 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 UStG die Gemeindewerke H-GmbH Steuerschuldner gewesen wären. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung umfasst aber nach § 18 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG auch die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Steuerbeträge (BFH-Urteil in BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497, entgegen Abschn. 18.15. Abs. 1 Satz 2 UStAE).

17 1. Wie sich aus dem Umsatzsteuerbescheid des FA ergibt und von der Klägerin nicht angegriffen wird, schuldet die Klägerin Umsatzsteuern in Höhe von 117.807,70 €. Denn sie hat aufgrund ihrer Stromlieferungen an die Gemeindewerke H-GmbH im Inland steuerbare Leistungen erbracht. Der Leistungsort richtet sich --wie im Streitfall-- bei Stromlieferungen an einen Unternehmer nach dem (inländischen) Verbrauchsort (§ 3a Abs. 2 UStG). Sollte die Klägerin in der zweiten Jahreshälfte des Streitjahres die Lieferungen wegen der Veräußerung der Windkraftanlagen nicht mehr selbst erbracht haben, obwohl sie sie im eigenen Namen weiter berechnet hat, würde sich die Steuerschuld wegen der Rechnungsstellung mit offenem Umsatzsteuerausweis jedenfalls insoweit aus § 14c Abs. 1 UStG ergeben. Ob --wie das FA in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat-- die Dezemberrechnung 2008 erst im Folgemonat gestellt worden ist und daher eine Umsatzsteuerschuld entgegen dem Steuerbescheid des FA um den darauf entfallenden Betrag weiter zu mindern wäre, kann dahinstehen. Denn weder hat die Klägerin ihren Revisionsantrag in der mündlichen Verhandlung erweitert noch wäre sie hierzu wegen der Begrenzung des Streitgegenstandes im Revisionsverfahren auf den Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens (§ 123 FGO) berechtigt gewesen.

18 An der Höhe der Umsatzsteuer ändert sich auch dann nichts, wenn die Klägerin entgegen der Rechtsauffassung des FG nicht im Inland, sondern in Dänemark ansässig und demgemäß die Steuerschuld auf den inländischen Empfänger der Stromlieferungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG übergegangen wäre. Denn wegen der Rechnungsstellung durch die Klägerin für den gesamten Streitzeitraum nach § 14c Abs. 1 UStG wäre die Steuerschuld ebenfalls festzusetzen. Fände eine Umkehr der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger statt, auf den der Leistende nach § 14a Abs. 5 UStG hinzuweisen hat und rechnet er gleichwohl mit Umsatzsteuerausweis ab, schuldet er diese Steuer (Abschn. 13b.14. Abs. 1 Satz 5 UStAE; Korn in Bunjes/Geist, UStG, 13. Aufl., § 14c Rz 18, 35).

19 2. Das FG hat zu Gunsten der Klägerin auch zu Recht den Vorsteuerabzug im Regelbesteuerungsverfahren gewährt und nicht auf das Vergütungsverfahren verwiesen.

20 a) Die Klägerin hat aufgrund der Wartungsarbeiten an den Windkraftanlagen dem Grunde und der Höhe nach Vorleistungen mit gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuern von 29.429,65 € bezogen, die zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG berechtigten. Nach den Feststellungen des FG stehen diese Vorleistungen auch in Zusammenhang mit den Stromlieferungen, die die Klägerin im ersten Halbjahr 2008 erbracht hat.

21 b) An der Berechtigung der Klägerin, den Vorsteuerabzug im Regelverfahren geltend zu machen, würde sich entgegen der Rechtsansicht des FA auch dann nichts ändern, wenn die Klägerin nicht im Inland, sondern in Dänemark ansässig wäre (§ 16 Abs. 1 i.V.m. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG).

22 aa) Besteht für den Unternehmer die Verpflichtung, Voranmeldungen und die Jahressteuererklärung im Regelbesteuerungsverfahren abzugeben, hat er auch den Anspruch auf Vorsteuerabzug in diesem Verfahren geltend zu machen (BFH-Urteil in BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497). Dem stehen die Vorschriften zum Vergütungsverfahren (§ 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung --UStDV--) nicht entgegen, denn § 59 Nr. 1 UStDV ist entsprechend seinem Vereinfachungszweck einschränkend dahin auszulegen, dass diese Regelung nur anwendbar ist, wenn der Steuerpflichtige nicht bereits aus anderen Gründen gesetzlich verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben (BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 1133, unter II.2.b; vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834, Leitsatz 1).

23 bb) 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, ist berechtigt, alle in diesem Kalenderjahr entstandenen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung geltend zu machen (BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 1133; in BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834). Dasselbe gilt für einen im Ausland ansässigen Unternehmer, der gemäß § 14c Abs. 1 UStG Umsatzsteuer schuldet; denn die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung umfasst nach der gesetzlichen Regelung des § 18 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG

auch die nach § 14c UStG geschuldeten Steuerbeträge (BFH-Urteil in BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497; a.A. Abschn. 18.15. Abs. 1 Satz 2 UStAE).

24 cc) Der am Urteil des XI. Senats in BFHE 243, 51, BStBl II 2014, 497 geäußerten Kritik (z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. April 2014 IV D 3-S 7359/13/10002 (2014/0374149), BStBl I 2014, 863; Sterzinger, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 878) schließt sich der Senat für die hier entscheidungserhebliche Fallgestaltung des § 14c Abs. 1 UStG nicht an. Wenn die Berechtigung des ausländischen Unternehmers ohne inländische Umsätze zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs im Regelbesteuerungsverfahren nach § 16 Abs. 1 i.V.m. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG mit seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung verknüpft ist, kann die Frage, ob sich diese Verpflichtung aus §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1, 13b oder § 14c UStG ergibt, kein hinreichender Differenzierungsgrund für die Anwendung unterschiedlicher Besteuerungsverfahren sein, zumal das Vergütungsverfahren nach der ausdrücklichen Ermächtigungsvorschrift des § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG die "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" bezweckt. Entgegen der Rechtsauffassung des BMF in seinem Schreiben in BStBl I 2014, 863 gilt die Berechtigung, die Vorsteuerbeträge im Regelverfahren geltend zu machen, wenn bereits aus anderen Gründen der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, nicht nur dann, wenn das FA treuwidrig handelt und den Unternehmer zunächst auf das Regelverfahren verweist und anschließend wieder das Vergütungsverfahren für allein zulässig ansieht. Für einen Missbrauch durch bewusst unberechtigte Rechnungsstellung nach § 14c Abs. 1 UStG bestehen im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte. Ob dies auch für einen unberechtigten Steuerausweis eines Nichtunternehmers gilt (§ 14c Abs. 2 UStG) braucht der Senat nicht zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de