

Urteil vom 22. November 2018, V R 21/17

Verwaltung von Fonds im Drittlandsgebiet

ECLI:DE:BFH:2018:U.221118.VR21.17.0

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 4 Nr 6 Buchst a, UStG § 4 Nr 8 Buchst h, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 169 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 56 Abs 1 Buchst e

vorgehend FG Köln, 06. April 2017, Az: 8 K 1890/14

Leitsätze

§ 4 Nr. 8 Buchst. h UStG a.F. bezog sich mit seiner Verweisung auf das InvG nur auf die Verwaltung inländischer Investmentvermögen, nicht aber auch auf ausländische Investmentvermögen, die dem InvG nur in Bezug auf den Anteilsvertrieb unterlagen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. April 2017 8 K 1890/14 aufgehoben und der Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2014 dahingehend geändert, dass ein Vorsteuerabzug in Höhe von ... € zu gewähren ist.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Investmentberatungsgesellschaft i.S. des in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) geltenden Investmentberatungsgesetzes. Sie ist in den USA ansässig. Kunden der Klägerin waren US-amerikanische Investmentfonds, bei denen es sich um rechtsfähige Investmentvermögen handelt.
- 2** Die Klägerin schloss mit ihren Kunden zwei Verträge ab. Es handelte sich zum einen um einen Administrationsvertrag, nach dem die Klägerin Verwaltungsleistungen wie etwa bei der Fondsbuchhaltung zu erbringen hatte. Diese Tätigkeiten übte die Klägerin über Betriebe in den USA aus.
- 3** Zum anderen handelte es sich um einen Anlageverwaltungsvertrag. Die Kunden beauftragten die Klägerin mit der Anlageverwaltung nach Maßgabe der jeweiligen Anlageziele, Anlagerichtlinien und Anlagebeschränkungen. Die Klägerin erbrachte diese Leistungen über ihre im Inland gelegene Zweigniederlassung.
- 4** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für das Streitjahr 2009 davon aus, dass die Klägerin über ihre inländische Zweigniederlassung an ihre in den USA ansässigen Kunden Leistungen am Empfängerort in den USA und damit im Inland nichtsteuerbar erbracht habe. Diese Leistungen seien aber bei einer Erbringung an inländische Kunden steuerfrei, so dass die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.
- 5** Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1629 veröffentlichten Urteil des FG ist die Klägerin nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. h des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und § 3a Abs. 3 und Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sie mit den Leistungen an die US-amerikanischen Investmentfonds ausländische

Investmentvermögen verwaltet habe. Aus dem Unionsrecht ergebe sich nichts anderes. Die Klägerin erbringe auf der Grundlage der zu Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) steuerfreie Leistungen. Sie könne auch nach Art. 169 Buchst. c MwStSystRL keinen Vorsteuerabzug beanspruchen.

- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Es bestehe keine fiktive Steuerfreiheit der Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG. Das nationale Investmentgesetz (InvG) umfasse nur den Vertrieb ausländischer Investmentvermögen. Die Verweisung des nationalen Steuerrechts auf das InvG beziehe sich bei der Verwaltung nur auf inländische Investmentvermögen. Hierfür spreche auch die Entwicklungsgeschichte des nationalen Rechts. Auch aus dem Unionsrecht ergebe sich eine derartige Einschränkung, da den Mitgliedstaaten nur eine Definitionsbefugnis für jeweils inländische Sondervermögen zustehe. Ansonsten sei auch keine staatliche Aufsicht gewährleistet. Auch der Bundesfinanzhof (BFH) habe so schon entschieden. Gegebenenfalls sei eine Vorlage an den EuGH erforderlich.
- 7 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2014 dahingehend zu ändern, dass ein Vorsteuerabzug in Höhe von ... € gewährt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Soweit sich der EuGH auf das Erfordernis einer Aufsicht nach nationalem Recht bezogen habe, sei dies den Besonderheiten der Vorlagefrage geschuldet. Für Zwecke des Vorsteuerabzugs sei die Frage der Steuerfreiheit zu berücksichtigen. Der Anwendungsbereich des InvG knüpfe auch an formale Kriterien an. Bei ausländischen Fonds komme es auf das Bestehen einer Investimentaufsicht oder die Gewährung von Rückgaberechten an. Es sei nicht nach der von den Sondervermögen gewählten operativen Form zu unterscheiden.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, da ihre Leistungen im Inland steuerpflichtig sind. Im Hinblick auf die Unionsrechtswidrigkeit des nationalen Rechts zur Leistungsortbestimmung kann sie sich auf das Unionsrecht berufen, nach dem sich der Leistungsort in das Drittlandsgebiet verlagert.
- 11 1. Im Streitfall ist das Urteil des FG aufzuheben, da es den Vorsteuerabzug zu Unrecht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG verneint hat. Entgegen dem FG-Urteil sind die Leistungen der Klägerin nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG steuerfrei.
- 12 a) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen ausgeschlossen, die der Unternehmer zur Ausführung von Umsätzen im Ausland verwendet, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 169 Buchst. a MwStSystRL. Danach besteht der Vorsteuerabzug auch für die Leistungsbezüge, die der Unternehmer für steuerpflichtige Umsätze außerhalb des Mitgliedstaats des Leistungsbezugs zu verwenden beabsichtigt. Das nationale Recht führt im Zusammenhang mit § 15 Abs. 1 UStG zu dem unionsrechtlich vorgegebenen Ergebnis.
- 13 b) Die Leistungen der Klägerin unterlagen nicht § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG. Denn diese Vorschrift bezog sich nur auf inländische Investmentvermögen, nicht aber auch auf ausländische Investmentvermögen, die dem InvG nur in Bezug auf den Anteilsvertrieb unterlagen.
- 14 aa) § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG befreite im Streitjahr die Verwaltung von Investmentvermögen nach dem InvG. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Die Mitgliedstaaten befreien danach

die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen. Zuvor galt diese Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EWG für die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften.

- 15** Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG entsprechend Art. 135 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL besteht für die "Mitgliedstaaten bei der Definition der in ihrem Hoheitsgebiet angesiedelten Fonds, die für die Zwecke der nach dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung unter den Begriff 'Sondervermögen' fallen, ein Ermessen". Bei ihrer Ermessensausübung müssen die Mitgliedstaaten das Ziel beachten, "den Anlegern die Anlage in Wertpapiere über Organismen für Anlagen zu erleichtern" und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewährleisten (EuGH-Urteil JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies vom 28. Juni 2007 C-363/05, EU:C:2007:391, BStBl II 2010, 573, Rz 41 und 54).
- 16** bb) Das InvG, auf das § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG im Streitjahr verwies, differenzierte zwischen inländischen und ausländischen Investmentvermögen. Dabei regelte das InvG die Verwaltung inländischer Investmentvermögen, während es für ausländische Investmentvermögen lediglich Regelungen für den Vertrieb von Anteilen an diesen Vermögen ("ausländischen Investmentanteile" und "Anteilen an ausländischen Investmentvermögen") enthielt. § 1 Satz 1 Nr. 1 InvG ordnete die Anwendung des InvG auf inländische Investmentvermögen an, soweit diese in Form von Investmentfonds i.S. des § 2 Abs. 1 InvG oder Investmentaktiengesellschaften i.S. des § 2 Abs. 5 InvG gebildet wurden. Nach § 1 Satz 1 Nr. 3 InvG war das Gesetz auch anzuwenden auf den (beabsichtigten und den tatsächlichen) öffentlichen Vertrieb von ausländischen Investmentanteilen i.S. des § 2 Abs. 9 InvG sowie den beabsichtigten und tatsächlichen Vertrieb von Anteilen an ausländischen Investmentvermögen, die hinsichtlich der Anlagepolitik Anforderungen unterliegen, die denen nach § 112 Abs. 1 InvG vergleichbar sind.
- 17** cc) Unter Beachtung des EuGH-Urteils JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (EU:C:2007:391, BStBl II 2010, 573, Rz 41 und 54), nach dem sich die den Mitgliedstaaten eingeräumte Regelungsbefugnis auf "in ihrem Hoheitsgebiet angesiedelte Fonds" bezieht, handelte es sich bei der Verweisung in § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG auf die Investmentvermögen nach dem InvG nur um eine Verweisung auf die Verwaltung inländischer Investmentvermögen, nicht aber auch um eine Verweisung auf ausländische Investmentvermögen, die dem InvG nur in Bezug auf den Anteilsvertrieb unterlagen. Hierfür spricht auch das gesonderte Kriterium einer staatlichen Aufsicht (EuGH-Urteil Fiscale Eenheid X vom 9. Dezember 2015 C-595/13, EU:C:2015:801, Rz 48).
- 18** Dementsprechend hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG in seiner bis 2003 geltenden Fassung, nach der sich die Steuerfreiheit auf die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften bezog, nicht Leistungen an Empfänger im Drittlandsgebiet erfasste und somit nicht zu einem Vorsteuerauschluss nach dem damals geltenden § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG führte (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 22/04, BFHE 219, 257, BStBl II 2008, 993, insoweit nicht aufgehoben durch BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279). Daher kommt es entgegen der Auffassung des FA hier nicht darauf an, ob nach der von den Sondervermögen gewählten operativen Form zu unterscheiden sein könnte oder nicht.
- 19** dd) Damit kann offenbleiben, ob die Leistungen der Klägerin als Leistungen eines sog. außenstehenden Verwalters bei der Verwaltung von Investmentvermögen steuerfrei sein könnten (vgl. hierzu EuGH-Urteile Abbey National vom 4. Mai 2006 C-169/04, EU:C:2006:289, Rz 72, und GfBk vom 7. März 2013 C-275/11, EU:C:2013:141, Rz 21). Denn beschränkt sich die Verwaltung von Investmentvermögen auf die Verwaltung inländischer Investmentvermögen, kann die Klägerin mit ihrer Tätigkeit für ein Investmentvermögen in einem Drittland nicht in den Genuss der Steuerfreiheit kommen. Offenbleiben kann im Streitfall auch, ob der nationale Gesetzgeber Leistungen von Investmentvermögen, deren Verwaltung nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten steuerfrei ist, im Inland von der Steuer zu befreien hat, wenn diese Investmentvermögen z.B. Leistungen an Anleger im Inland erbringen, die dem Empfängerortprinzip unterliegen.
- 20** Ebenso hat der erkennende Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden, ob er sich dem nach dem Streitjahr ergangenen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Mai 2010 (BStBl I 2010, 563, Rz 2) anschließen könnte, wonach unter die Steuerbefreiung auch die Verwaltung ausländischer Investmentvermögen i.S. des § 2 Abs. 8 InvG fällt, für die Investmentanteile ausgegeben werden, die die Bedingungen von § 2 Abs. 9 oder 10 InvG erfüllen.
- 21** 2. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Die Klägerin ist nicht nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, sondern hat zudem keine im Inland steuerbaren Leistungen erbracht.

- 22** a) Zwar liegen nach nationalem Recht entgegen dem FG-Urteil im Inland steuerpflichtige Leistungen vor, da die Klägerin danach ihre Leistungen am Ort ihrer Inlandsbetriebsstätte gemäß § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG zu versteuern hat. Denn die Klägerin hat nach nationalem Recht keine dem Empfängerortprinzip unterliegenden Leistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG in seiner im Streitjahr geltenden Fassung erbracht.
- 23** b) Die nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats nicht richtlinienkonform auslegbare Regelung in § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG war aber im Streitjahr unionsrechtswidrig (BFH-Urteil in BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279). Wurde z.B. die Vermögensverwaltung mit Wertpapieren an im Drittlandsgebiet ansässige Privatanleger erbracht, ist diese nach Art. 56 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL am Empfängerort zu besteuern, da sich der Steuerpflichtige auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber der richtlinienwidrigen Regelung in § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG berufen kann (Senatsurteil in BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279, Leitsatz 2).
- 24** So ist es auch im Streitfall. Art. 56 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL erfasste "Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern". Nach dem EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19. Juli 2012 C-44/11 (EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945) erstreckte sich Art. 56 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL nicht nur auf die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. a bis g dieser Richtlinie genannten Leistungen, sondern auch auf die Vermögensverwaltung mit Wertpapieren. Gleiches gilt für die Leistungen der Klägerin, die wie ein außenstehender Verwalter für Investmentfonds tätig geworden ist (vgl. auch die Erweiterung von § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG durch das Zollkodexanpassungsgesetz vom 30. Dezember 2014, BGBl I 2014, 2417, auf "Bank- und Finanzumsätze, insbesondere der in § 4 Nummer 8 Buchstabe a bis h bezeichneten Art"). Damit kommt es für die Ortsverlagerung an den Empfängerort nicht darauf an, dass die Leistungen dem Grunde nach steuerfrei sind.
- 25** Zwar kann sich die Klägerin nicht in Bezug auf die Leistungsortbestimmung, aber doch allgemein auf das Unionsrecht berufen, so dass ihrer Besteuerung die zu ihren Gunsten unmittelbar wirkende Regelung des Unionsrechts zugrunde zu legen ist.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de