

Urteil vom 10. Januar 2019, V R 66/16

Zu den Voraussetzungen des Vorsteuervergütungsverfahrens

ECLI:DE:BFH:2019:U.100119.VR66.16.0

BFH V. Senat

UStG § 13b Abs 2 Nr 4, UStG § 13b Abs 5, UStG § 16, UStG § 18 Abs 1, UStG § 18 Abs 2, UStG § 18 Abs 3, UStG § 18 Abs 4, UStG § 18 Abs 9, UStDV § 59 S 1 Nr 1, UStDV § 60, UStDV § 61, EGRL 9/2008 Art 10, UStDV § 59 S 1 Nr 2, UStDV § 59 S 1 Nr 3, UStDV § 59 S 1 Nr 4, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 5, UStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 19. Januar 2016, Az: 2 K 1514/13

Leitsätze

1. NV: Das Vorsteuervergütungsverfahren setzt gemäß § 18 Abs. 9 UStG, § 59 UStDV u.a. voraus, dass der Unternehmer im Vergütungszeitraum im Inland keine Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG oder nur die in § 59 Satz 1 Nr. 1 bis 4 UStDV genannten Umsätze ausgeführt hat.
2. NV: Ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer Steuerschuldner nach § 13b UStG, erfolgt die Vergütung von Vorsteuerbeträgen im Regelbesteuerungsverfahren und nicht im Vergütungsverfahren.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20. Januar 2016 2 K 1514/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) für den Vorsteuervergütungszeitraum 2010 eine ordnungsgemäß ausgefüllte Antragsanlage eingereicht hat.
- 2 Die Klägerin ist ein in Italien ansässiges Unternehmen. Im September 2011 stellte sie beim Beklagten und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) über das italienische Inlandsportal einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2010 in Höhe von 6.099,20 €.
- 3 Dem Antrag lagen sieben Rechnungen zu Grunde. In der amtlichen Anlage zum Antrag ist zu den Rechnungen mit den laufenden Nummern 1 bis 3 als Art der Gegenstände/sonstigen Leistungen neben "10 – Sonstiges" eingetragen: "profFees (en)". Zu den Rechnungen mit den laufenden Nummern 5 bis 7 als Art der Gegenstände/sonstigen Leistungen neben "10 – Sonstiges" eingetragen: "goods (en)". Dabei steht der Klammerzusatz "en" jeweils für die Sprache Englisch.
- 4 Mit Bescheid vom 27. Juli 2012 lehnte das BZSt den Antrag ab, weil die Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen nicht ordnungsgemäß angegeben worden sei; Bezeichnungen wie z.B. "profFees" oder "goods" seien nicht ausreichend.
- 5 Mit Einspruchsentscheidung vom 17. April 2013 setzte das BZSt die Vorsteuervergütung im Hinblick auf die

Rechnung mit der laufenden Nummer 4 in Höhe von 14,05 € fest und lehnte den Antrag im Übrigen mangels ordnungsgemäßer Angaben zur Art der Gegenstände/sonstigen Leistungen ab. Mit Bescheid vom 19. April 2013 änderte das BZSt den Vorsteuervergütungsbescheid und setzte die Vorsteuervergütung in Höhe von 14,05 € fest.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 845 veröffentlichten Urteil statt. Die Voraussetzungen des § 18 Abs. 9 i.V.m. §§ 59 ff. UStDV seien erfüllt, weil die Klägerin fristgerecht einen wirksamen Antrag gestellt habe. Die Angabe "profFees" oder "goods" unter Kennziffer 10 "Sonstiges" des amtlichen Datensatzes sei ausreichend.
- 7 Hiergegen wendet sich das BZSt mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 8 § 18 Abs. 9 UStG, § 61 UStDV seien richtlinienkonform auszulegen. Eine "Beschreibung" i.S. des italienischen Portals müsse deshalb i.S. des Art. 9 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (Richtlinie 2008/9/EG) verstanden werden, d.h. es sei die Art der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen anzugeben. Dem würden die Eintragungen "goods" und "profFees" nicht gerecht, weil es sich um nichtssagende Sammelbezeichnungen handele. Denn der Vorsteuerabzug könne ohnehin nur aus dem Bezug von (Waren-) Lieferungen oder Dienstleistungen geltend gemacht werden.
- 9 Da dem Antrag nur dann Rechnungen beigefügt werden müssten, wenn der Umsatz 1.000 € überschreite, sei die Finanzverwaltung in allen anderen Fällen auf eine konkrete Leistungsbeschreibung angewiesen, um eine Überprüfung des Antrags durchführen zu können. Bei nichtssagenden Angaben wie "goods" oder "profFees" müsse deshalb die Erstattungsbehörde zu jeder einzelnen Position nachfragen, was mit dem Zweck der Richtlinie 2008/9/EG, das Antragsverfahren zu beschleunigen, unvereinbar sei.
- 10 Das BZSt sei im Übrigen nicht zuständig. Nach Bekanntgabe des FG-Urteils habe die Klägerin beim Finanzamt München II/III eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgegeben. Damit seien die Antragsvoraussetzungen für den Streitzeitraum nicht erfüllt, weil das Vorsteuervergütungsverfahren voraussetze, dass der Antragsteller im Inland keine steuerbaren Umsätze ausführe.
- 11 Das BZSt beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen,
hilfsweise dem Gerichtshof der Europäischen Union die folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorzulegen:
"Ist es mit den Bestimmungen der 11. Richtlinie vereinbar, wenn ein Mitgliedstaat im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren in Fällen, in denen zur Beschreibung der bezogenen Leistungen gemäß Art. 9 der 11. Richtlinie die Kennziffer 10 verwendet wird, von den Antragstellern eine Bescheinigung verlangt, die einen über den Wortlaut der 11. Richtlinie hinausgehenden 'Erklärungsmehrwert' beinhaltet und dieser Erklärungsmehrwert als Voraussetzung für einen wirksamen Erstattungsantrag nach der 11. Richtlinie angesehen wird?"
- 13 Im italienischen Portal werde nicht die Angabe der "Art der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen", wie es der Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG vorsehe, gefordert, sondern es sei nur eine "Beschreibung einzufügen" ("inserire descrizione"). Was eine "Beschreibung" umfasse, werde im italienischen Portal nicht konkretisiert; es gebe keine Ausfüllhinweise. Die Angabe "profFees" bzw. "goods" genüge, weil an den juristisch nicht vorgebildeten Unternehmer keine überzogenen Anforderungen gestellt werden dürften.
- 14 Der deutsche Gesetzgeber habe die Richtlinie 2008/9/EG über die Bezugnahme auf den elektronischen Datensatz allein mit diesem Tatbestandsmerkmal umgesetzt. Der Erklärungsgehalt der Eintragung des Antragstellers könne deshalb nicht an dem Wortlaut der Richtlinie 2008/9/EG gemessen werden, sondern allein an dem Merkmal der "Beschreibung" im italienischen Portal. Der Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG könne deshalb nicht berücksichtigt werden. Auch eine richtlinienkonforme Auslegung komme insoweit nicht in Betracht.
- 15 Mit der Eintragung "goods" habe sie, die Klägerin, erklärt, dass es sich um Warenlieferungen gehandelt habe. Entsprechendes gelte für die Eintragung "profFees"; aus dieser Erklärung könne gefolgert werden, dass sie, die Klägerin, eine Dienstleistung bezogen habe. Damit habe sie mehr zum Ausdruck gebracht als ohne jegliche Beschreibung. Das genüge für einen wirksamen Antrag.

- 16** Die Antragsvoraussetzungen hätten auch vorgelegen, weil sie, die Klägerin, im Vergütungszeitraum 2010 im Inland weder ansässig gewesen sei noch steuerpflichtige Umsätze ausgeführt habe. Sie habe lediglich Umsätze nach dem Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b UStG angemeldet. Diese Anmeldung stehe gemäß § 59 Satz 1 Nr. 2 UStDV dem Vorsteuervergütungsverfahren nicht entgegen. Die Umsatzsteuererklärung 2010 vom 22. Juli 2016 sei ihr nicht zuzurechnen. Diese sei von einem SM unterschrieben worden, vertretungsberechtigter Liquidator der Klägerin sei aber CM gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Voraussetzungen des § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV erfüllt seien, weil die Klägerin fristgerecht einen wirksamen Antrag gestellt habe. Denn das FG hat die Voraussetzungen eines Anspruchs auf Vorsteuervergütung nicht vollständig geprüft; insbesondere nicht, ob die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens i.S. des § 59 UStDV überhaupt erfüllt sind, weil die Klägerin möglicherweise im Inland Umsätze ausgeführt hat, für die sie selbst die Umsatzsteuer schuldet. Darüber hinaus fehlen Feststellungen dazu, ob die Klägerin die Vorsteuerbeträge durch Rechnungen nachgewiesen hat.
- 18** 1. Gemäß § 18 Abs. 9 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Zustimmung des Bundesrates zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 UStG und von § 18 Abs. 1 bis 4, in einem besonderen Verfahren regeln. Das BMF hat von dieser Verordnungsermächtigung in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht.
- 19** 2. Gemäß § 59 UStDV ist die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG nach den §§ 60 bis 61a UStDV durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum im Inland keine Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG oder nur die in § 59 Satz 1 Nr. 1 bis 4 UStDV genannten Umsätze ausgeführt hat. Ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer Steuerschuldner nach § 13b UStG, sind Vorsteuerbeträge im Regelbesteuerungsverfahren und nicht im Vergütungsverfahren zu vergüten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2013 V R 12/12, BFH/NV 2013, 1133). Ob nach diesen Grundsätzen vorliegend Vorsteuern im Vergütungsverfahren zu erstatten sind, kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen.
- 20** a) Gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 Satz 2 UStG schuldet bei der Ausführung von Bauleistungen, einschließlich Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen der Leistungsempfänger die Steuer. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft steht dabei nicht zur Disposition der Vertragsparteien (BFH-Urteile vom 11. Dezember 2013 XI R 21/11, BFHE 244, 115, BStBl II 2014, 425; vom 22. August 2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128).
- 21** b) Für die Klägerin ist nach Verkündung des FG-Urteils vom 20. Januar 2016 am 22. März 2016 eine Umsatzsteuererklärung 2010 abgegeben worden, die eine Umsatzsteuer in Höhe von ... € aus Leistungsbezügen, für die sie gemäß § 13b UStG die Steuer schuldet, ausweist. Das ist ein Indiz dafür, dass die Klägerin entsprechende Umsätze im Vergütungszeitraum tatsächlich bezogen hat und insoweit Steuerschuldnerin ist. Ob die Umsatzsteuererklärung mit Wirkung für die Klägerin abgegeben worden ist und ob die Klägerin tatsächlich derartige Umsätze bezogen hat, mit der Folge, dass die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens nicht eröffnet wären, wird das FG klären müssen.
- 22** Denn aus der Leistungsbeschreibung der dem erkennenden Senat nunmehr vorliegenden Rechnungen der F-GmbH (Projekt Umbau P-Store in F) lässt sich im Hinblick auf die Art der von der Klägerin bezogenen Leistungen nichts herleiten. Dabei kann es sich entweder um --das Vergütungsverfahren ausschließende-- Bauleistungen, aber auch um Planungs- oder Überwachungsleistungen gehandelt haben.
- 23** c) Die Einwendungen der Klägerin gegen eine Zurückverweisung an das FG greifen nicht durch.
- 24** aa) Darauf, ob die Beteiligten im Verfahren vor dem FG einvernehmlich davon ausgegangen sind, dass keine für das

Vergütungsverfahren schädlichen Umsätze vorliegen, kommt es ebenso wenig an, wie auf deren Geltendmachung in der Revisionsbegründung durch das BZSt. Denn stützt der Revisionsführer --wie im vorliegenden Fall-- sein Rechtsmittel in zulässiger Weise auch auf die Verletzung materiellen Rechts, prüft der BFH nach dem Grundsatz der Vollrevision das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteile vom 27. Januar 2016 X R 2/14, BFHE 253, 89, BStBl II 2016, 534; vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345).

- 25** bb) Auch darauf, dass das FG in seinem stattgebenden Urteil offenbar davon ausgegangen ist, dass die Klägerin weder das Vergütungsverfahren ausschließende Umsätze ausgeführt noch Umsätze, für die sie Steuerschuldnerin ist, bezogen hat, kommt es nicht an. Denn Feststellungen hierzu hat das FG nicht getroffen. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden (BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778). Feststellungen zur Art der von der Klägerin bezogenen Umsätze hat das FG aber nicht getroffen und wird diese nachholen müssen.
- 26** cc) Ein etwaiger Irrtum der Klägerin ist ohne Bedeutung. Denn geht der im Ausland ansässige Unternehmer davon aus, dass das Vergütungsverfahren anzuwenden sei, obwohl er z.B. im Hinblick auf eine nach § 13b UStG bestehende Steuerschuldnerschaft dem Regelbesteuerungsverfahren unterliegt, ist --in den Grenzen der Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. der Abgabenordnung-- das Regelbesteuerungsverfahren nachzuholen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2013, 1133, Rz 21).
- 27** 3. Der Senat kann aufgrund der Feststellungen auch nicht beurteilen, ob die formellen Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens vorgelegen haben. Gemäß § 18 Abs. 9 Nr. 4 UStG kann angeordnet werden, wie und in welchem Umfang Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen nachzuweisen sind. Das BMF hat von dieser Verordnungsermächtigung in § 61 UStDV Gebrauch gemacht und in § 61 Abs. 2 UStDV in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung u.a. geregelt, dass dem Vergütungsantrag auf elektronischem Weg die Rechnungen und Einfuhrbelege in Kopie beizufügen sind, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens 1.000 €, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 € beträgt.
- 28** Das entspricht der Regelung im Unionsrecht, das in Art. 10 der Richtlinie 2008/9/EG anordnet, dass der Mitgliedstaat der Erstattung verlangen kann, dass der Antragsteller zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls sich die Steuerbemessungsgrundlage auf einer Rechnung oder einem Einfuhrdokument auf mindestens 1.000 € oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beläuft.
- 29** Dazu, ob dem Vergütungsantrag auf elektronischem Weg Rechnungskopien beigelegt waren, enthält das FG-Urteil keine Feststellungen. Auch aus den Akten ergeben sich insoweit keine Anhaltspunkte. Insbesondere finden sich in den FG-Akten keine Rechnungen. In den FG-Akten befindet sich lediglich ein Dokument in italienischer Sprache, in dem insgesamt sechs Rechnungen der F-GmbH, des Hotels L, des Hofguts H und der R-GmbH erwähnt werden. Ob die darin erwähnten Rechnungen dem Vergütungsantrag beigelegt waren, lässt sich daraus nicht herleiten.
- 30** Das BZSt hat zunächst mitgeteilt, es könne keine Rechnungen vorlegen. Im weiteren Verlauf hat das BZSt sodann für drei Geschäftsvorfälle Rechnungen der F-GmbH vorgelegt. Woher diese stammen und ob sie insbesondere dem Erstattungsantrag in Kopie beigelegt waren, ist unklar. Das FG wird die erforderlichen Feststellungen auch zur Vorlage der Rechnungen nachholen müssen.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung wird gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de