
Datum: 22.02.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2447/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0222.2K2447.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 12/12

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 25. September 2009 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 verpflichtet, die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 in Höhe von 80.469,94 € festzusetzen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Der Streitwert wird auf 80.469,94 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 Vergütung von Vorsteuer zu verlangen.

2

- Die Klägerin ist ein in den Niederlanden ansässiges Unternehmen der ...industrie. Mit Antrag vom 23. April 2008 (Eingang beim Beklagten am 9. Mai 2008) beantragte die Klägerin gem. § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Verbindung mit §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 in Höhe von 80.469,94 €. Zu den in der Anlage zum Vergütungsantrag einzeln aufgeführten Rechnungen, aus denen die Klägerin die Vorsteuervergütung begehrt, gehört unter der laufenden Nummer 27 eine Rechnung vom 8. Mai 2007 der in den Niederlanden ansässigen Fa. A, in B, in der ein Umsatzsteuerbetrag nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht ausgewiesen worden war. Dieser Rechnung lag – ausweislich der Leistungsbeschreibung im Vorsteuervergütungsantrag („Touringcar“) sowie nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten – die Erbringung von Beförderungsleistungen im Inland durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer zu Grunde, für welche die Klägerin – insoweit ebenfalls unstreitig – als Leistungsempfängerin gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG in der für den Streitzeitraum 2007 geltenden Fassung die Umsatzsteuer schuldet. 3
- Mit Bescheid vom 25. September 2009 (Bl. 7 der Gerichtsakte -GA-) lehnte der Beklagte die beantragte Vorsteuervergütung u.a. mit der Begründung ab, die Klägerin habe ihre Unternehmereigenschaft mangels einer Unternehmerbescheinigung im Original nicht nachgewiesen. 4
- Im daraufhin durchgeführten Einspruchsverfahren wies der Beklagte mit Schreiben vom 4. März 2010 (Bl. 31 f. der GA) darauf hin, dass wegen der Steuerschuldnerschaft der Klägerin aufgrund der Rechnung der Fa. A eine Antragsberechtigung im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren ausscheide. Daraufhin übersandte die Klägerin dem Beklagten mit Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten vom 21. April 2010 verschiedene von diesem im Falle der Aufrechterhaltung des Einspruchs angeforderte Rechnungsbelege und Vertragsunterlagen, um eine Belegprüfung zu ermöglichen. Gleichzeitig teilte die Prozessbevollmächtigte im Zusammenhang mit der Rechnung A mit, dass sie der Rechtsauffassung des Beklagten zustimme (Bl. 32 der GA). 5
- Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 (Bl. 3 der GA) als unbegründet zurück, weil es an einer Antragsberechtigung der Klägerin fehle. Aufgrund der Steuerschuldnerschaft der Klägerin gemäß § 13b UStG für die von der Fa. A erbrachten Beförderungsleistungen lägen die Voraussetzungen für das besondere Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG nicht vor. 6
- Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren, die Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum zu erhalten, weiter. Zur Begründung der Klage trägt sie im Wesentlichen vor, dass die Voraussetzungen für das Vorsteuervergütungsverfahren vorlägen. Soweit im außergerichtlichen Verfahren der Rechtsauffassung des Beklagten zugestimmt worden sei, sei dies irrtümlich erfolgt (Bl. 53 der GA). Zudem legte die Klägerin eine Bescheinigung der niederländischen Behörde vom 6. Dezember 2010 vor, wonach die Klägerin im Jahre 2007 mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei (Bl. 35 der GA). 7
- Die Klägerin beantragt sinngemäß, 8
- unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 25. September 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 den Beklagten zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 in Höhe von 80.469,94 € festzusetzen. 9

Der Beklagte beantragt,	10
die Klage abzuweisen.	11
Zur Begründung trägt er im Wesentlichen die in der Einspruchsentscheidung angeführten Gründe vor, wonach unter Verweis auf Abschnitt 182a Abs. 43 der Umsatzsteuerrichtlinien keine Antragsberechtigung für eine besondere Vergütung von Vorsteuer bestehe, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum für von ihm in Anspruch genommene Leistungen die Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG schulde. Stattdessen müsse die Umsatzbesteuerung bei dem hierfür zuständigen Finanzamt im allgemeinen Verfahren gemäß §§ 16 und 18 UStG erfolgen, in dessen Rahmen auch die angefallenen Vorsteuerbeträge geltend zu machen seien (vgl. Bl. 42 f. der GA).	12
Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt, der Beklagte mit Schriftsatz vom 17. März 2011 (Bl. 56 der GA), die Klägerin mit Schriftsatz ihrer Bevollmächtigten vom 26. Januar 2012 (63 f. der GA).	13
Entscheidungsgründe	14
I. Im Einverständnis mit den Beteiligten entscheidet der Senat gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.	15
II. Die zulässige Klage ist begründet.	16
Der angefochtene Ablehnungsbescheid vom 25. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 101 Satz 1 FGO). Der Klägerin steht die beantragte Vorsteuervergütung in Höhe von 80.469,94 € zu, weil die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.	17
1. Die Klägerin ist berechtigt, für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2007 die Vergütung von Vorsteuer im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV jeweils in der für den Vergütungszeitraum 2007 geltenden Fassung zu verlangen.	18
a) Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser eingeräumten Ermächtigung hat das BMF Gebrauch gemacht und mit § 59 UStDV bestimmt, welche Unternehmer als Vergütungsberechtigte anzusehen sind. Nach dieser Norm ist die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer (§ 13b Abs. 4 UStG) im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum	19
1. im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt hat,	20
2. nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG) oder die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 UStG) unterlegen haben,	21
3. im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt hat, oder	22
	23

4. im Inland als Steuerschuldner nur Umsätze im Sinne des § 3a Abs. 3a UStG erbracht hat und von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4c UStG Gebrauch gemacht hat oder diese Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat erklärt sowie die darauf entfallende Steuer entrichtet hat.	
b) Dies entspricht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der für Steuerpflichtige aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union für den Streitzeitraum maßgeblichen Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, nachfolgend: Achte Richtlinie).	24
Gemäß Art. 1 Buchst. a) und b) der Achten Richtlinie gilt für die Anwendung dieser Richtlinie als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige, der u.a. in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von	25
a) Beförderungsumsätzen 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	26
b) Dienstleistungen, bei denen die Steuer gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b) der Richtlinie 77/388/EWG lediglich vom Empfänger geschuldet wird.	27
c) Nach diesen Regelungen ist die Klägerin im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren antragsberechtigt, da sowohl die Negativvoraussetzung gemäß § 59 Nr. 1 UStDV als auch die Tatbestände der § 59 Nr. 2 bis 4 UStDV erfüllt sind.	28
Der Antragsberechtigung steht insbesondere nicht entgegen, dass die Klägerin aufgrund der im Mai 2007 in Rechnung gestellten Beförderungsleistungen des ebenfalls in den Niederlanden ansässigen Unternehmers A gemäß § 13b UStG die Umsatzsteuer für diesen im Inland steuerpflichtigen Umsatz schuldet.	29
aa) Mit § 59 Nr. 1 UStDV wird darauf abgestellt, dass der die Vorsteuervergütung begehrende Unternehmer im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG „ausgeführt“ hat. Entsprechendes gilt für § 59 Nr. 2 bis 4 UStDV, wonach der Unternehmer nur bestimmte Umsätze ausgeführt haben darf. Bereits nach dem Wortlaut knüpft diese Norm an die Ausführung einer steuerpflichtigen Lieferung oder die Erbringung einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung an, nicht aber an die ggf. davon zu trennende Steuerschuldnerschaft derjenigen Person, welche die Leistungen „empfangen“ hat.	30
Die Klägerin führte im Vergütungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG aus, so dass die negative Antragsvoraussetzung gemäß § 59 Nr. 1 UStDV erfüllt ist. Auch sonst hat die Klägerin keine oder allenfalls für die Vorsteuervergütung unschädliche Umsätze im Sinne von § 59 Nr. 2 bis 4 UStDV ausgeführt.	31
bb) Allein die – unstrittig bestehende – Steuerschuldnerschaft der Klägerin gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG aufgrund der Rechnung des Unternehmens A aus Mai 2007 führt nicht dazu, dass die Klägerin Umsätze getätigt hat, die eine Anwendung des Vorsteuervergütungsverfahrens ausschließen.	32
Denn die Regelung in § 13b UStG bezieht sich nur auf die Steuerschuldnerschaft für einen der in der Norm genannten Umsätze. Gemäß § 13b Abs. 2 i.V.m. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 UStG ist für bestimmte Umsätze abweichend von der Steuerschuldnerschaft des den	33

Umsatz ausführenden Unternehmers (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) bzw. des den Liefergegenstand empfangenden Erwerbers (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG) ausnahmsweise der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer. Um eine effektivere, vor allem eine zeitnahe und sichere Erhebung der Umsatzsteuer zu gewährleisten, wird der Leistungsempfänger in den Fällen des § 13b UStG lediglich verpflichtet, die angefallene Umsatzsteuer von dem an den leistenden Unternehmer zu entrichtenden Entgelt einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen (vgl. Langer in Reiß/Krauesel/Langer, UStG, § 13b Rdnr. 12, sowie die Gesetzesbegründung zur Einführung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG durch das Steueränderungsgesetz 2001, Bundestags-Drucksache 14/6877, S. 34 f.). Zwar ist auch der Leistungsempfänger gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG sowie gemäß § 18 Abs. 4a UStG verpflichtet, eine entsprechende Umsatzsteuererklärung bzw. Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben (so auch BFH-Urteil vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834). Dies ändert allerdings nichts daran, dass es sich um einen dem leistenden Unternehmer bzw. dem Erwerber zuzurechnenden Umsatz handelt. Denn die vorgenannten Vorschriften stellen ausdrücklich auf die „Steuerschuldnerschaft“ des Erklärungspflichtigen bzw. die „zu entrichtende Steuer“ ab. Trotz der Erklärungspflicht bleibt der Leistungsempfänger lediglich Entrichtungsschuldner für den vom anderen Unternehmer ausgeführten Umsatz. Hiervon unberührt bleibt, dass allein der letztgenannte Unternehmer den steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt hat.

cc) Soweit aus der Entscheidung des BFH (Urteil vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834) zu folgern wäre, dass die Anwendung des Vorsteuervergütungsverfahrens ausgeschlossen ist, wenn der Unternehmer entgegen § 59 Nr. 2 UStDV nicht nur Umsätze erbracht hat, für die seine Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schulden, sondern er darüber hinaus selbst Leistungen bezogen hat, für die er Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist, folgt dem der Senat nicht. 34

Die eigene Steuerschuldnerschaft des die Vorsteuervergütung im Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG begehrenden Unternehmers für Umsätze im Sinne des § 13b UStG ist kein Tatbestandsmerkmal des § 59 UStDV. Die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG führt insbesondere nicht zur Annahme von Umsätzen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder 5 UStG und damit zum Eingreifen des Ausschlusstatbestands des § 59 Nr. 1 UStDV. Des Weiteren folgt auch aus § 59 Nr. 2 UStDV – direkt oder im Umkehrschluss – nicht, dass das Vorsteuervergütungsverfahren nicht anwendbar ist, wenn der Unternehmer zur Entrichtung der Steuer aufgrund von an ihn erbrachten Leistungen im Sinne des § 13b UStG verpflichtet ist (ebenso von Streit, DStR 2011, 2233, 2234). Denn wie vorstehend ausgeführt, knüpft § 59 UStDV bei den Voraussetzungen für die Antragsberechtigung an die Ausführung bzw. Erbringung steuerpflichtiger Umsätze an, nicht jedoch an die davon zu trennende Steuerschuldnerschaft, die in Fällen des §§ 13b UStG eine andere Person als den den Umsatz ausführenden Unternehmer trifft. 35

dd) Soweit die Voraussetzungen des Vorsteuervergütungsverfahrens gemäß § 18 Abs. 9 UStG gegeben sind, ist dieses auch zwingend anzuwenden, denn der Unternehmer hat kein Wahlrecht, Vorsteuerbeträge im Vergütungsverfahren oder im Rahmen der Jahreserklärung nach § 18 Abs. 3 UStG geltend zu machen (BFH-Urteil vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834). 36

ee) Der Senat erkennt nicht, dass es im Interesse eines praktikablen und aus Sicht des Steuerpflichtigen möglichst einfachen Verfahrens u.U. vorteilhaft wäre, wenn ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Rahmen einer wegen der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b 37

UStG abzugebenden Umsatzsteuererklärung auch die Vorsteuerbeträge geltend machen könnte, für die er an sich einen Vorsteuervergütungsantrag im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG stellen muss. Dem steht jedoch nach geltender Gesetzeslage das dargelegte Verhältnis von allgemeinem Veranlagungsverfahren und besonderem Vergütungsverfahren entgegen.

ff) Rechtlich unbeachtlich ist schließlich, ob die Prozessbevollmächtigte der Klägerin in einem Schriftsatz der Rechtsauffassung des Beklagten zur fehlenden Antragsberechtigung der Klägerin zugestimmt hat, denn dies wäre als bloße Rechtsmeinung für das Gericht nicht bindend. Ohnehin erscheint fraglich, ob die Prozessbevollmächtigte tatsächlich mit dem Beklagten der Ansicht gewesen war, es fehle an der Antragsberechtigung, da sich dann eine Fortführung des Klageverfahrens und die Vorlage weiterer vom Beklagten angeforderter Unterlagen erübrigt hätte. 38

2. Die übrigen Voraussetzungen für die Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 bis 61 UStDV sind ebenfalls gegeben. 39

a) Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG i.V.m. § 61 Abs. 1 UStDV hat der Unternehmer den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Bundeszentralamt für Steuern oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständigen Finanzamt binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. 40

Gemäß § 61 Abs. 3 UStDV muss der Unternehmer der zuständigen Finanzbehörde durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist. Dies entspricht Art. 3 Buchstabe b Satz 1 der Achten Richtlinie, wonach der Unternehmer durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen muss, dass er „Mehrwertsteuerpflichtiger“ dieses Staates ist. Die Bescheinigung muss gemäß Art. 9 Abs. 2 der Achten Richtlinie dem in Anhang B zur Achten Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen sowie den Vergütungszeitraum abdecken und die Aussage enthalten, dass der Antragsteller Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 V R 22/05, BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426 m.w.N.). 41

b) Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. 42

Die im Ausland ansässige Klägerin hat mit dem am 9. Mai 2008 beim Beklagten eingegangenen Antrag innerhalb der für einen Vergütungsanspruch aus Rechnungen aus dem Jahre 2007 geltenden Antragsfrist, die am 30. Juni 2008 ablief, einen formwirksamen Vergütungsantrag gestellt. Sie hat mit der Bescheinigung vom 6. Dezember 2010 eine ordnungsgemäße, die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllende Unternehmerbescheinigung im Sinne des § 61 Abs. 3 UStDV i.V.m. § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG vorgelegt. Hiergegen hat der Beklagte keine Einwände erhoben, nachdem ihm die Bescheinigung im Original übersandt wurde (vgl. Bl. 34 f. der GA). Anhaltspunkte dafür, an der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen zu zweifeln, sind nicht erkennbar. Im Übrigen sind Umstände, die einer Vorsteuervergütung entgegenstehen könnten, weder vom Beklagten vorgetragen noch sonst ersichtlich. 43

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 44

IV. Die Revision wird im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 14. April 2011 V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834 zugelassen, da eine klarstellende höchstrichterliche 45

Rechtsprechung zur Frage, ob die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG zum Ausschluss der Antragsberechtigung im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG führt, angebracht erscheint.

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46

VI. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 47