

Urteil vom 13. Februar 2014, V R 8/13

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 Nr 2, UStG § 16 Abs 2 S 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst e, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst e, UStG VZ 2009

vorgehend FG Hamburg, 18. Dezember 2012, Az: 5 K 302/09

Leitsätze

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist für den Voranmeldungszeitraum (Besteuerungszeitraum) auszuüben, in dem das Abzugsrecht entstanden ist und die Ausübungsvoraussetzungen vorliegen.

Tatbestand

I.

- 1** Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ist die "Lagerung und Distribution von Waren". Sie war Inhaberin eines ihr bewilligten Zolllagerverfahrens Typ C und lagerte für ihre Auftraggeber Waren wie z.B. Haushaltsgüter und Waren der Unterhaltungselektronik. Der Klägerin oblag die zollrechtliche Abwicklung der Einlagerung. Sie erlangte kein Eigentum an den eingelagerten Waren. Die Waren wurden aus dem Lager der Klägerin unter Verwendung zollrechtlicher Versandverfahren abgeholt, für die die Klägerin nicht verantwortlich war.
- 2** Aufgrund einer bei der Klägerin durchgeführten Zollprüfung ging die zuständige Zollbehörde davon aus, dass sie aufgrund fehlerhafter Verwendung von Datenverarbeitungssystemen zollrechtliche Bestandsaufzeichnungen nicht korrekt geführt habe. Insbesondere seien Entnahmen aus dem Zolllager zum Teil nicht oder verspätet gebucht worden. Gegenstände seien einer neuen zollrechtlichen Bestimmung erst mehrere Tage nach der Entnahme zugeführt worden. Nachweise des Erhalts einer neuen zollrechtlichen Bestimmung seien nicht oder nicht formal korrekt erbracht worden. Mit insgesamt sieben Abgabenbescheiden vom 26., 27. und 30. Juni 2008 sowie vom 1. Juli 2008 setzte die Zollbehörde Zoll und darüber hinaus in Höhe von 2.792.009,80 € auch Einfuhrumsatzsteuer fest. Rechtsgrundlage für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer waren Art. 203 und Art. 204 Zollkodex (ZK) i.V.m. § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (UStG). Die Zollbehörde gab im November 2012 einem Erlassantrag der Klägerin teilweise statt und ermäßigte auf der Grundlage von Art. 236 Abs. 1 ZK die Einfuhrumsatzsteuer auf 1.759.321,64 €.
- 3** Soweit die Abgabenerhebung auf Art. 203 ZK beruhte, wies das Finanzgericht (FG) nach erfolglosem Einspruchsverfahren mehrere Klagen gegen die Abgabenbescheide durch die Urteile vom 25. November 2010 ab. Die Klägerin entrichtete die insoweit geschuldete Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 48.221,21 €. Hinsichtlich der restlichen Einfuhrumsatzsteuer hatte die Zollbehörde Aussetzung der Vollziehung gewährt. In Bezug auf die Abgabenerhebung nach Art. 204 ZK richtete das FG ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), der in seinem Urteil vom 6. September 2012 C-28/11, Eurogate (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2012, 264) die Zollschuldentstehung aber als mit Art. 204 ZK vereinbar ansah.
- 4** Mit der am 4. Februar 2009 bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingegangenen Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2009 machte die Klägerin den Abzug der ihr gegenüber durch die Einfuhrabgabenbescheide festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 2.792.009,80 € als Vorsteuer geltend. Demgegenüber erließ das FA am 24. März 2009 einen Vorauszahlungsbescheid Februar 2009, in dem es den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus Einfuhrumsatzsteuer nicht berücksichtigte. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 5** Hiergegen erhob die Klägerin Klage zum FG. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging der

Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 (Streitjahr) vom 11. Dezember 2012, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens wurde.

- 6 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 562 veröffentlichten Urteil statt und entschied antragsgemäß, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 1.759.321,64 € als Vorsteuer zu berücksichtigen sei. Das Recht zum Vorsteuerabzug setze entgegen dem Wortlaut von § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht voraus, dass die Einfuhrumsatzsteuer auch entrichtet worden sei, da die Vorschrift insoweit nicht Art. 168 Buchst. e und Art. 178 Buchst. e der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) entspreche. Dies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung des EuGH. Darüber hinaus sei der Zolllagerinhaber bei richtlinienkonformer Anwendung und Auslegung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) berechtigt, Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Der Zolllagerinhaber sei entsprechend bisheriger BFH-Rechtsprechung mangels Verfügungsmacht am eingeführten Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Sie sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, da es auf die Verfügungsmacht nicht ankomme.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten, ohne einen Antrag zu stellen. Es unterstützt das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Die Klägerin ist zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer bereits deshalb nicht berechtigt, da diese im Streitjahr weder festgesetzt noch entrichtet wurde. Auf die Frage eines Leistungsbezugs für das Unternehmen (für Zwecke besteuerteter Umsätze) kommt es daher nicht an.
- 13 1. Die Klägerin ist nach nationalem Recht für das Streitjahr nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 14 a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG kann der Unternehmer "die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 eingeführt worden sind", als Vorsteuer abziehen.
- 15 Auf die Änderung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG durch Art. 10 Nr. 9 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes --AmtshilfeRLUmsG-- (BGBl I 2013, 1809) kommt es im Streitfall nicht an, da diese Regelung ohne Rückwirkung erst zum 30. Juni 2013 in Kraft getreten ist (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLUmsG).
- 16 b) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG liegen im Streitjahr nicht vor.
- 17 Nach den vom FG getroffenen Feststellungen hat die Klägerin Einfuhrumsatzsteuer nur in Höhe von 48.221,21 € und dabei in dem Umfang entrichtet, als das FG mit Urteilen vom 25. November 2010 die Rechtmäßigkeit der Abgabenbescheide bestätigt hat. Danach ist keine darüber hinausgehende Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer im Streitjahr gegeben.
- 18 2. Die Klägerin kann sich für einen Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer entgegen dem FG-Urteil auch nicht auf das Unionsrecht berufen.
- 19 a) Soweit Gegenstände für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige gemäß Art. 168 Buchst. e MwStSystRL berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer "die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist" abzuziehen. Diese Bestimmung hat die Vorgängerregelung in Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur

Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ersetzt.

- 20 Nach dem EuGH-Urteil vom 29. März 2012 C-414/10, Véleclair (BStBl II 2013, 941) erlaubt es Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG einem Mitgliedstaat nicht, "das Recht auf Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer von der tatsächlichen vorherigen Zahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner abhängig zu machen, wenn dieser auch der zum Abzug Berechtigte ist."
- 21 Danach bezieht sich der Begriff "geschuldet" auf eine rechtlich durchsetzbare Steuerschuld und setzt somit voraus, dass der Steuerpflichtige zur Zahlung des Mehrwertsteuerbetrags, den er als Vorsteuer abziehen möchte, verpflichtet ist (EuGH-Urteil Véleclair in BStBl II 2013, 941, Rdnr. 20). Zudem sehe Art. 18 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. im Streitjahr Art. 178 Buchst. e MwStSystRL) lediglich vor, dass der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, nur ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen muss, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und aus dem sich der geschuldete Steuerbetrag "ergibt oder auf Grund dessen seine Berechnung möglich ist" (EuGH-Urteil Véleclair in BStBl II 2013, 941, Rdnr. 26).
- 22 b) Die Berufung auf Art. 168 Buchst. e MwStSystRL eröffnet der Klägerin kein Recht auf Abzug der ihr gegenüber festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer im Streitjahr 2009. Denn die Klägerin schuldete die Einfuhrumsatzsteuer aufgrund der ihr gegenüber bereits 2008 ergangenen Abgabenbescheide, nämlich denjenigen vom 26., 27. und 30. Juni 2008 sowie vom 1. Juli 2008.
- 23 Damit lag das "die Einfuhr bescheinigende Dokument" i.S. von Art. 178 Buchst. e MwStSystRL, das die Klägerin als "Empfänger" oder "Importeur" ausweist und aus dem sich der "Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer" ergibt, nicht erst im Streitjahr (2009), sondern schon im Vorjahr vor.
- 24 3. Die Klägerin kann für einen Vorsteuerabzug auch nicht geltend machen, sie sei berechtigt, den Vorsteuerabzug aus geschuldeter Einfuhrumsatzsteuer nicht nur im Besteuerungszeitraum der Schuldentstehung, sondern --nach ihrer Wahl alternativ-- auch in späteren Besteuerungszeiträumen geltend zu machen.
- 25 a) Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG sind von "der nach Absatz 1 berechneten Steuer ... die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen". Danach hat der Unternehmer die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum abzuziehen, in dem sie entstanden ist (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 28/08, BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, Leitsatz 1). Er kann sie nicht in späteren Besteuerungszeiträumen geltend machen (BFH-Urteil in BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, unter II.1.a).
- 26 Damit entspricht das nationale Recht der Rechtsprechung des EuGH, der mit Urteil vom 29. April 2004 C-152/02, Terra Baubedarf (Slg. 2004, I-5583) entschieden hat, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die Lieferung oder die Dienstleistung bewirkt wurde und in dem der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann.
- 27 b) Ein für den Steuerpflichtigen bestehendes Wahlrecht, den Vorsteuerabzug alternativ auch in einem späteren Besteuerungszeitraum geltend zu machen, ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht (BFH-Urteil in BFHE 233, 53, BStBl II 2011, 994, unter II.1.b).
- 28 Denn nach Art. 179 MwStSystRL wird der "Vorsteuerabzug ... vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird." Auch hieraus ergibt sich ein Abzugsrecht nur für den Besteuerungszeitraum, für den auch die Ausübungsvoraussetzungen erfüllt sind.
- 29 Das als Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 178 Buchst. e MwStSystRL maßgebliche Dokument, das den Steuerpflichtigen als Empfänger der Lieferung oder als Importeur ausweist, ergab sich im Streitfall aus den Abgabenbescheiden vom 26., 27. und 30. Juni 2008 sowie vom 1. Juli 2008, so dass die Ausübungsvoraussetzungen bereits in diesem Jahr und nicht erst im Streitjahr (2009) vorlagen.
- 30 Ein Wahlrecht kann auch nicht aus Art. 180 MwStSystRL abgeleitet werden. Danach können die Mitgliedstaaten einem Steuerpflichtigen gestatten, "einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde." Diese Ermächtigung hat der nationale Gesetzgeber aber nicht ausgeübt.

31 Auch insoweit liegt kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Der EuGH hat vielmehr ausdrücklich entschieden, dass das Abzugsrecht grundsätzlich "während des gleichen Zeitraums" ausgeübt wird, in dem es entstanden ist, dass die Mitgliedstaaten verlangen können, dass das Abzugsrecht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt wird und dass die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne jede zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe (vgl. EuGH-Urteil vom 8. Mai 2008 C-95/07 und C-96/07, Ecotrade SpA, Slg. 2008, I-3457, Rdnrn. 41 ff.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de