

EuGH-Vorlage vom 13. February 2019, XI R 13/17

EuGH-Vorlage zur "Nummer der Rechnung" im Vorsteuervergütungsantrag

ECLI:DE:BFH:2019:VE.130219.XIR13.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 18 Abs 9, UStDV § 61 Abs 1, UStDV § 61 Abs 2 S 1, EGRL 9/2008 Art 7, EGRL 9/2008 Art 8 Abs 2 Buchst d, EGRL 9/2008 Art 15 Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 2, AEUV Art 267 Abs 3, EGRL 9/2008 Art 5 Abs 2, UStG § 14, UStG VZ 2012

vorgehend FG Köln, 13. September 2016, Az: 2 K 195/14

Leitsätze

1. Ist Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG, demzufolge in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung u.a. die Nummer der Rechnung anzugeben ist, dahingehend auszulegen, dass auch die Angabe der Referenznummer einer Rechnung genügt, die als zusätzliches Ordnungskriterium neben der Rechnungsnummer auf einem Rechnungsbeleg ausgewiesen ist?
2. Falls die vorstehende Frage zu verneinen ist: Gilt ein Erstattungsantrag, in dem statt der Rechnungsnummer die Referenznummer einer Rechnung angegeben worden ist, als formell vollständig und i.S. von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG als fristwährend vorgelegt?
3. Ist bei der Beantwortung der Frage 2 zu berücksichtigen, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige aus Sicht eines verständigen Antragstellers aufgrund der Gestaltung des elektronischen Portals im Ansässigkeitsstaat und des Vordrucks des Erstattungs-Mitgliedstaats annehmen durfte, es genüge für eine ordnungsgemäße, jedenfalls formell vollständige und fristgerechte Antragstellung die Eintragung einer anderen Kennziffer als der Rechnungsnummer, um eine Zuordnung der antragsgegenständlichen Rechnung zu ermöglichen?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 8 Abs. 2 Buchst. d 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), demzufolge in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung unter anderem die Nummer der Rechnung anzugeben ist, dahingehend auszulegen, dass auch die Angabe der Referenznummer einer Rechnung genügt, die als zusätzliches Ordnungskriterium neben der Rechnungsnummer auf einem Rechnungsbeleg ausgewiesen ist?
2. Falls die vorstehende Frage zu verneinen ist: Gilt ein Erstattungsantrag, in dem statt der Rechnungsnummer die Referenznummer einer Rechnung angegeben worden ist, als formell vollständig und im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG als fristwährend vorgelegt?
3. Ist bei der Beantwortung der Frage 2 zu berücksichtigen, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige aus Sicht eines verständigen Antragstellers aufgrund der Gestaltung des elektronischen Portals im Ansässigkeitsstaat und des Vordrucks des Erstattungs-Mitgliedstaats annehmen durfte, es genüge für eine ordnungsgemäße, jedenfalls formell vollständige und fristgerechte Antragstellung die Eintragung einer anderen Kennziffer als der Rechnungsnummer, um eine Zuordnung der antragsgegenständlichen Rechnung zu ermöglichen?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

1 I. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine in der Republik Österreich (Österreich) ansässige Kapitalgesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Abwicklung von Speditions- und Frachtaufträgen ist, beantragte am 29. Oktober 2012 die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Juli bis September 2012 (Vergütungszeitraum) in Höhe von ... € im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Verbindung mit §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) in der für den Vergütungszeitraum maßgeblichen Fassung durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19. Dezember 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794) --UStDV a.F.--. Der Vergütungsantrag wurde dem Beklagten und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) über das von der Finanzverwaltung in Österreich eingerichtete Portal elektronisch übermittelt.
- 3 Dem Antrag lagen im Wesentlichen Rechnungen über die Lieferung von Kraftstoffen, aus denen die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht, zugrunde. In der amtlichen Anlage zum Antrag ist zu einzelnen Rechnungen der A unter den laufenden Nummern 1, 7, 12, 18, 19 und 24 in der Spalte "Beleg-Nr" nicht die in der jeweiligen Rechnung aufgeführte Rechnungsnummer, sondern eine weitere, jeweils in der Rechnung ausgewiesene und in der Buchhaltung der Klägerin erfasste Referenznummer ("Zusamf. Ref.") eingetragen.
- 4 Mit Bescheid vom 25. Januar 2013 setzte das BZSt die Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum auf ... € fest. Im Übrigen lehnte es den Vergütungsantrag mit der Begründung ab, dass zu den Antragspositionen 1, 7, 12, 18, 19 und 24 in der Anlage zum Antrag entgegen den gesetzlichen Anforderungen nicht die auf den Rechnungen angegebenen Rechnungsnummern eingetragen worden seien.
- 5 Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Eingabe vom 8. Februar 2013, die das BZSt als Einspruch behandelte und als unbegründet zurückwies (Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2014). Die Klägerin habe zu den streitigen Antragspositionen innerhalb der mit Ablauf des 30. September 2013 endenden Antragsfrist keinen den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Vorsteuervergütungsantrag vorgelegt. Eine Wiedereinsetzung in die Antragsfrist komme nicht in Betracht. Die Klägerin sei bereits mit den Bescheiden vom 28. September 2012 für die Vergütungszeiträume Juli bis September 2011, Oktober bis Dezember 2011 sowie Januar bis März 2012 auf die unzureichende Angabe der Rechnungsnummer bei den von A erteilten Rechnungen hingewiesen worden. Zudem sei die Klägerin mit dem Bescheid vom 25. Januar 2013 und einem nachfolgenden Erörterungsschreiben darüber informiert worden, dass die Angabe der Rechnungsnummer in der Anlage zum Antrag korrekt sein müsse. Zu diesem Zeitpunkt wäre es der Klägerin noch möglich gewesen, innerhalb der Antragsfrist die Angaben in der gesetzlich geforderten Form beizubringen.
- 6 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln führte in seinem Urteil vom 14. September 2016 2 K 195/14 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 2098) im Wesentlichen aus, die Klägerin habe zu dem geltend gemachten Vergütungsanspruch innerhalb der hierfür gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 2 UStG in Verbindung mit § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV a.F. am 30. September 2013 abgelaufenen Antragsfrist einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag übermittelt. Die Angabe der in den streitgegenständlichen Rechnungen neben der Rechnungsnummer ausgewiesenen Referenznummer genüge den Anforderungen an eine formwirksame Antragstellung. Jedenfalls führe die fehlerhafte Angabe einer Rechnungsnummer nicht zur Unwirksamkeit des Vorsteuervergütungsantrags, wenn sie --wie bei der von der Klägerin jeweils angegebenen Referenznummer-- nicht als "inhaltsleer", mithin als nicht erfolgt angesehen werden könne.
- 7 Mit der Revision rügt das BZSt die Verletzung materiellen Rechts und bringt im Kern vor, das FG habe Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG fehlerhaft ausgelegt.

Entscheidungsgründe

8 II. Die maßgeblichen Rechtsvorschriften

9 1. Nationales Recht

10

a) In § 18 Abs. 9 Sätze 1 und 2 UStG in seiner auf den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung durch Art. 7 Nr. 13 Buchst. c JStG 2009 heißt es:

"Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von den Absätzen 1 bis 4, in einem besonderen Verfahren regeln. Dabei kann auch angeordnet werden, ... (2.) innerhalb welcher Frist der Vergütungsantrag zu stellen ist, ... (4.) wie und in welchem Umfang Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen nachzuweisen sind,"

b) Auf der Grundlage von § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG bestimmte § 61 Abs. 1 UStDV a.F. in der für den Vergütungszeitraum maßgeblichen Fassung durch Art. 8 Nr. 7 JStG 2009:

"Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln."

c) In § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV in der Fassung durch Art. 8 Nr. 7 JStG 2009 ist ferner bestimmt:

"Die Vergütung ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen."

11 2. Unionsrecht

12 a) Art. 171 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG) bestimmt:

"Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der Richtlinie 2008/9/EG vorgesehenen Verfahren."

13 b) Die Richtlinie 2008/9/EG lautet in

14 aa) Art. 7:

"Um eine Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen."

bb) Art. 8 Abs. 2 Buchst. d:

"Neben den in Absatz 1 genannten Angaben sind in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen: ... (d) Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments;"

cc) Art. 15 Abs. 1:

"Der Erstattungsantrag muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat."

15 III. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

- 16** Der vorlegende Senat neigt dazu, die Vorentscheidung zu bestätigen und die Revision des BZSt als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** 1. Da --Gegenteiliges ist weder vorgebracht, festgestellt noch ersichtlich-- die weiteren Voraussetzungen für eine Vorsteuervergütung vorliegen, ist der von der Klägerin im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV a.F. geltend gemachte Anspruch auf Erstattung auch hinsichtlich der streitgegenständlichen Antragspositionen begründet, wenn sie für diese die "Nummer der Rechnung" nach Maßgabe von § 61 Abs. 1 UStDV a.F. innerhalb der gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 2 UStG in Verbindung mit § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV am 30. September 2013 abgelaufenen Antragsfrist angegeben hat.
- 18** 2. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Vergütungsverfahren setzt einen ordnungsgemäß und fristgerecht gestellten Antrag voraus.
- 19** a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (vgl. Urteil *Elsacom* vom 21. Juni 2012 C-294/11, EU:C:2012:382, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2012, 942, Rz 34, noch zu Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige --Richtlinie 79/1072/EWG--) entschieden, dass es sich bei der Antragsfrist für den Vergütungsantrag --im Streitfall neun Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs (§ 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV a.F.)-- um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist handelt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Juli 2012 V B 76/11, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2012, 1840, Rz 7; vom 14. Dezember 2012 V B 20/12, BFH/NV 2013, 996, Rz 7; vom 9. Januar 2014 XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915, Rz 14; vom 18. Juli 2016 V B 5/16, BFH/NV 2016, 1594, Rz 3; BFH-Urteile vom 18. Januar 2007 V R 23/05, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 217, 32, BStBl II 2007, 430, unter II.4., Rz 39; vom 24. September 2015 V R 9/14, BFHE 251, 449, BStBl II 2015, 1067, Rz 15; jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 20** Wird diese Frist ohne Verschulden versäumt, so kommt unter den Voraussetzungen des § 110 der Abgabenordnung Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214, unter II.2., Rz 23 ff., zu §§ 59 ff. UStDV 1993; in BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430, unter II.4., Rz 40; BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1594, Rz 3; jeweils mit weiteren Nachweisen). Die Voraussetzungen hierfür liegen im Streitfall jedoch schon deshalb nicht vor, weil das BZSt --wie es unwidersprochen vorgebracht hat-- die Klägerin bereits mit den Bescheiden vom 28. September 2012 auf die unzureichende Angabe der Rechnungsnummer betreffend den Rechnungsaussteller A hingewiesen hat. Darüber hinaus hat es die Klägerin mit dem angefochtenen Bescheid vom 25. Januar 2013 sowie einem nachfolgenden Erörterungsschreiben noch vor Ablauf der Antragsfrist darüber belehrt, dass die Angabe der Rechnungsnummer in der Anlage zum Antrag korrekt sein müsse.
- 21** b) Ferner hat der BFH --noch zu Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG betreffend Abschnitt 9 Buchst. a des vormals amtlichen Vordrucks hinsichtlich der Angabe der Art der Tätigkeit-- entschieden, dass zur Wahrung der Ausschlussfrist des § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV a.F. der Unternehmer einen Antrag stellen muss, in dem er Angaben zu den geforderten Mindestinformationen macht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 449, BStBl II 2015, 1067, Rz 15, mit weiterem Nachweis).
- 22** 3. Der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Vorsteuervergütungsantrag der Klägerin ist nach Ansicht der Vorinstanz, der sich der vorlegende Senat anschließen möchte, auch hinsichtlich der streitgegenständlichen Antragspositionen wirksam vorgelegt worden.
- 23** a) Gegenstand des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes, auf den § 61 Abs. 1 UStDV a.F. Bezug nimmt, ist unter anderem eine Antragsanlage. In dieser Anlage sind die Rechnungen, für die die Vorsteuervergütung begehrt wird, im Einzelnen aufzulisten. Nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG gehört hierzu unter anderem die "Nummer der Rechnung".
- 24** b) Wird die nach § 61 Abs. 1 UStDV a.F. im Rahmen des in Bezug genommenen amtlich vorgeschriebenen Datensatzes erforderliche Rechnungsnummer fehlerhaft angegeben, führt dies nicht in jedem Fall zur Unwirksamkeit des Vorsteuervergütungsantrags. Nur wenn die Erklärung im Antrag als "inhaltsleer", mithin als nicht erfolgt angesehen werden könnte, wäre eine fehlende Angabe der geforderten Rechnungsnummer anzunehmen

und läge ein unvollständiger und damit unwirksamer Antrag vor. Dies ist jedoch im Ausgangsverfahren nicht der Fall.

- 25** aa) Die Angabe der Referenznummer einer Rechnung statt der Rechnungsnummer mag zwar inhaltlich nicht zutreffend sein, sie ist --wie die Vorentscheidung zu Recht erkannt hat-- jedoch nicht "inhaltsleer" und verfügt über einen eigenständigen Erklärungswert. Die Klägerin hat das für sie bei der Zuordnung der Einzelbelege maßgebliche Ordnungskriterium angegeben. Die Angabe der Referenznummer ermöglicht --wie die Angabe der Rechnungsnummer-- eine eindeutige Zuordnung der Rechnungen, die Gegenstand des Vorsteuervergütungsantrags sind. Der innerhalb der Ausschlussfrist beim BZSt eingegangene Antrag der Klägerin auf Vorsteuervergütung war demnach allenfalls unrichtig, jedenfalls nicht unvollständig und damit nicht unwirksam.
- 26** bb) Dem steht nicht entgegen, dass --wie die Vorentscheidung gleichfalls zu Recht erkannt hat-- gegebenenfalls weitere Rückfragen seitens des BZSt erforderlich sind, um über den Vorsteuervergütungsantrag abschließend entscheiden zu können. Soweit die Klägerin erst nach Ablauf der Antragsfrist mit einer ergänzenden tabellarischen Übersicht eine Zuordnung der Referenznummer zu den jeweiligen Rechnungsnummern vorgenommen hat, handelt es sich um eine sowohl unabhängig von den Formvorschriften als auch unabhängig von der Antragsfrist noch mögliche Ergänzung der Antragsangaben.
- 27** IV. Zur Anrufung des EuGH
- 28** 1. Der vorlegende Senat hält für nicht zweifelsfrei, ob dieses Ergebnis im Einklang mit dem Unionsrecht steht.
- 29** a) Das in § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV geregelte Vorsteuervergütungsverfahren beruht auf der unionsrechtlichen Vorgabe der Richtlinie 2008/9/EG.
- 30** b) Es bestehen Zweifel an der zutreffenden Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Buchst. d und Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG. Der Senat hält es daher für erforderlich, den EuGH um eine Vorabentscheidung zu den im Tenor bezeichneten Fragen zu ersuchen.
- 31** 2. Zu den Vorlagefragen
- 32** a) Zur ersten Vorlagefrage
- 33** Unionsrechtlich klärungsbedürftig ist nach Auffassung des Senats, ob Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG, demzufolge in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung unter anderem die "Nummer der Rechnung" anzugeben ist, dahingehend auszulegen ist, dass auch die Angabe der Referenznummer einer Rechnung genügt, die als zusätzliches Ordnungskriterium neben der Rechnungsnummer auf einem Rechnungsbeleg ausgewiesen ist.
- 34** aa) Es ist fraglich, ob der Wortlaut "Nummer der Rechnung" in Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG zwingend gleichbedeutend ist mit der nach Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG erforderlichen "fortlaufende[n] Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der [für Mehrwertsteuerzwecke ausgestellten] Rechnung einmalig vergeben wird". Im nationalen Recht ist dies die "Rechnungsnummer" im Sinne von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG, worauf das BZSt abstellt. Die von Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG abweichende Formulierung "Nummer der Rechnung" lässt die Annahme zu, dass --wie schon die Vorinstanz im Ausgangsverfahren erkannt hat-- für die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags die Angabe eines auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesenen Ordnungskriteriums erforderlich ist, hierfür jedoch auch ein anderes, neben der Rechnungsnummer im Sinne des Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG gleichfalls auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesenes Identifikationskriterium genügt.
- 35** bb) Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Richtlinie 2008/9/EG weder die Voraussetzungen für die Ausübung noch den Umfang des Rechts auf Erstattung bestimmen soll. Nach Art. 5 Abs. 2 dieser Richtlinie wird nämlich unbeschadet ihres Art. 6 der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt, wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird (vgl. EuGH-Urteil Volkswagen vom 21. März 2018 C-533/16, EU:C:2018:204, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2018, 359, Rz 35).
- 36** (1) Der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen auf die in der Richtlinie 2008/9/EG geregelte Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer entspricht daher dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, den die Richtlinie 2006/112/EG zu seinen Gunsten eingeführt hat (vgl. EuGH-Urteile Daimler und Widex vom 25. Oktober 2012 C-

318/11 und C-319/11, EU:C:2012:666, UR 2012, 932, Rz 41, mit weiterem Nachweis; Volkswagen, EU:C:2018:204, UR 2018, 359, Rz 36). Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs --und damit auch der Erstattungen-- soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. EuGH-Urteile Senatex vom 15. September 2016 C-518/14, EU:C:2016:691, UR 2016, 800, Rz 27; SMS group vom 21. September 2017 C-441/16, EU:C:2017:712, Mehrwertsteuerrecht 2017, 916, Rz 40, jeweils mit weiteren Nachweisen; Volkswagen, EU:C:2018:204, UR 2018, 359, Rz 38). Der Neutralitätsgrundsatz erfordert nach Ansicht des vorliegenden Senats, die Wendung "Nummer der Rechnung" in Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG dahingehend zu verstehen, dass im Rahmen des Erstattungsantrags auch die Angabe eines auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesenen, weiteren und eindeutigen Ordnungskriteriums ausreichend ist.

- 37** (2) Dem könnte entgegenstehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen unterliegt (vgl. EuGH-Urteile Paper Consult vom 19. Oktober 2017 C-101/16, EU:C:2017:775, UR 2018, 213, Rz 38; Volkswagen, EU:C:2018:204, UR 2018, 359, Rz 40). Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug legt Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG fest, dass der Steuerpflichtige eine gemäß deren Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss (vgl. EuGH-Urteile Paper Consult, EU:C:2017:775, UR 2018, 213, Rz 40; Volkswagen, EU:C:2018:204, UR 2018, 359, Rz 42). Danach wäre Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG möglicherweise einschränkend so zu verstehen, dass im Rahmen des Erstattungsantrags allein die Angabe der auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesenen Rechnungsnummer im Sinne von Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG den Anforderungen genügt.
- 38** cc) Ein strenges Verständnis des Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG könnte zudem zu unverhältnismäßigen Ergebnissen führen.
- 39** Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen nicht über das zur Erreichung ihres Ziels Erforderliche hinausgehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Garage Molenheide und andere vom 18. Dezember 1997 C-286/94 und andere, EU:C:1997:623, UR 1998, 470, Rz 48; Kommission/Portugal vom 29. Juni 2017 C-126/15, EU:C:2017:504, Zeitschrift für Internationales Wirtschaftsrecht 2017, 232, Rz 64, mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH; BFH-Urteile vom 22. Juli 2010 V R 36/08, BFH/NV 2011, 316; in BFHE 251, 449, BStBl II 2015, 1067, Rz 23). Der vollständig ausgefüllte Antrag auf Vorsteuervergütung soll die Behörde in die Lage versetzen, die Voraussetzungen für die Steuervergütung zeitnah (das heißt innerhalb von vier Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags, vergleiche Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG) prüfen zu können. Unter diesem Gesichtspunkt ist dem Art. 8 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/9/EG, wonach unter anderem die "Nummer der Rechnung" anzugeben ist, auch --wie im Streitfall-- mit der im Antrag angegebenen Referenznummer genüge getan, weil sie im Rahmen der Prüfung des Vorsteuervergütungsantrags der Behörde eine eindeutige Zuordnung der gegenständlichen Rechnung ermöglicht. Die Angabe der Rechnungsnummer im Sinne von Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG im Erstattungsantrag ist zur Erreichung des Ziels, eine eindeutige Zuordnung der Rechnung vornehmen zu können, zwar geeignet und zweckmäßig, jedoch nicht erforderlich.
- 40** b) Zur zweiten Vorlagefrage
- 41** Ferner hält es der vorliegende Senat für unionsrechtlich klärungsbedürftig, ob --falls die vorstehende Frage zu verneinen ist-- ein Erstattungsantrag, in dem die Referenznummer der Rechnung angegeben worden ist, als formell vollständig und im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG als fristwährend vorgelegt gilt.
- 42** aa) Der Erstattungsantrag gilt nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle unter anderem in Art. 8 der Richtlinie 2008/9/EG geforderten Angaben macht. Art. 10 der Richtlinie 2008/9/EG ist dort nicht genannt. Ein Antrag, der statt der Rechnungsnummer im Sinne von Art. 226 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG eine funktionsgleiche Referenznummer enthält, wäre --für den Fall, dass die erste Vorlagefrage zu verneinen ist-- zwar unrichtig, jedoch nicht unvollständig.
- 43** bb) Der vorliegende Senat ist der Ansicht, dass die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG nicht seine inhaltliche Richtigkeit, sondern seine formelle Vollständigkeit voraussetzt. Dies entspricht erkennbar auch der Auffassung der Europäischen Kommission. Sie hat am 24. Januar 2019 beschlossen, die Bundesrepublik Deutschland vor dem EuGH zu verklagen, weil Anträge auf Mehrwertsteuererstattung von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten abgelehnt werden, ohne zusätzliche Angaben beim Erstattungsantragsteller einzuholen, wenn nach Auffassung der deutschen Behörden die

Informationen über die Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise der erbrachten Dienstleistungen nicht ausreichen, um über eine Mehrwertsteuererstattung zu entscheiden (vgl. Europäische Kommission – Pressemitteilung vom 24. Januar 2019 – IP/19/472).

- 44** c) Zur dritten Vorlagefrage
- 45** Außerdem ist unionsrechtlich zu klären, ob --was die dritte Vorlagefrage betrifft-- hinsichtlich der fristwährenden Vorlage des Erstattungsantrags im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG zu berücksichtigen ist, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige aus Sicht eines verständigen Antragstellers annehmen durfte, es genüge für eine ordnungsgemäße, jedenfalls formell vollständige und fristgerechte Antragstellung die Eintragung einer anderen Kennziffer als der Rechnungsnummer, um eine Zuordnung der antragsgegenständlichen Rechnung zu ermöglichen.
- 46** Dieser ergänzenden Frage liegt zugrunde, dass nach den Feststellungen der Vorinstanz im Ausgangsverfahren die für die vom BZSt geforderte Rechnungsnummer maßgebliche Spalte der Anlage zum Vergütungsantrag nicht die Bezeichnung "Rechnungsnummer" trägt, sondern mit der allgemeinen Formulierung "Beleg-Nr" überschrieben ist, und dass das von der österreichischen Verwaltung zur Verfügung gestellte (von der Klägerin genutzte) Portal für die elektronische Antragstellung eine (weitere) hiervon abweichende Bezeichnung als "Bezugsnummer" aufweist.
- 47** 3. Die Antwort des EuGH auf die Vorlagefragen ist im Streitfall entscheidungserheblich. Sie ist für die dem vorliegenden Senat obliegende richtlinienkonforme Auslegung des § 61 Abs. 1 UStDV a.F. vorgreiflich.
- 48** 4. Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.
- 49** V. Das Revisionsverfahren wird bis zu einer Entscheidung des EuGH ausgesetzt (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 der Finanzgerichtsordnung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de