

Urteil vom 17. Juli 2019, V R 7/17

Zur Verzinsung von Vorsteuervergütungsansprüchen

ECLI:DE:BFH:2019:U.170719.VR7.17.0

BFH V. Senat

UStG § 18 Abs 9, UStDV § 61 Abs 5, UStDV § 61 Abs 6, AO § 109 Abs 1, AO § 238, AO § 357 Abs 3, EGRL 9/2008 Art 26 Abs 1

vorgehend FG Köln, 06. Dezember 2016, Az: 2 K 2863/14

Leitsätze

Der Antragsteller im Vorsteuervergütungsverfahren verletzt keine Mitwirkungspflichten i.S. von § 61 Abs. 6 UStDV, wenn er die Einspruchsbegründung und die vom BZSt angeforderten Unterlagen zwar nicht innerhalb der Monatsfrist des § 61 Abs. 6 UStDV, aber innerhalb der ihm vom BZSt verlängerten Frist vorlegt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 07.12.2016 - 2 K 2863/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ein Anspruch auf Verzinsung der Vorsteuervergütung nach § 61 Abs. 5 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zusteht oder ob der Zinsanspruch gemäß § 61 Abs. 6 UStDV wegen Verletzung einer Mitwirkungspflicht im Einspruchsverfahren vorliegend ausscheidet.
- 2** Die Klägerin ist ein in Luxemburg ansässiges Unternehmen, das Lokomotiven und Züge verleast. Am 14. März 2011 stellte sie beim Beklagten und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen im Rahmen des Verfahrens nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 59 ff. UStDV für den Vergütungszeitraum 10-12/2009 in Höhe von 3.097.261,25 €. Gegenstand des Antrags waren u.a. Rechnungen der K GmbH über den Kauf mehrerer Lokomotiven. Mit Bescheid vom 29. Juni 2012 lehnte das BZSt die beantragte Vergütung ab, weil die Voraussetzungen zur Durchführung des Vorsteuervergütungsverfahrens nicht gegeben seien.
- 3** Am 22. September 2011 stellte die Klägerin beim BZSt einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen für den Vergütungszeitraum 01-12/2010 in Höhe von 5.819.532,30 €. Gegenstand des Antrags waren ebenfalls u.a. Rechnungen der K GmbH über den Kauf mehrerer Lokomotiven. Mit Bescheid vom 29. Juni 2012 wurde die Vorsteuervergütung in Höhe von 6.090,44 € festgesetzt und der Antrag im Übrigen abgelehnt, weil ein Teil der beantragten Rechnungen dem gesetzlichen Anspruch an den Vorsteuerabzug nicht genügte. Es wurden Zinsen für fünf Monate in Höhe von insgesamt 152 € festgesetzt (6.050 € x 2,50 %).
- 4** Gegen die beiden Vergütungsbescheide jeweils vom 29. Juni 2012 legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ohne Begründung ein. Mit Schreiben vom 28. Mai 2013 forderte das BZSt die Klägerin auf, die Einsprüche zu begründen. Auf Antrag der Klägerin verlängerte das BZSt die Frist für die Einspruchsbegründung bis zum 15. Juli 2013. Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2013 begründete die Klägerin ihre Einsprüche. Mit Schreiben vom 25. Juli 2013 bat das BZSt

die Klägerin um Übersendung von Ausgangsrechnungen an die Leistungsempfänger. Auf Antrag der Klägerin gewährte das BZSt dieser eine Fristverlängerung bis zum 15. September 2013. Mit Schreiben vom 10. September 2013 übermittelte die Klägerin die Ausgangsrechnungen.

- 5 Bezüglich des Vergütungszeitraums 01-12/2010 teilte das BZSt der Klägerin mit Schreiben vom 13. September 2013 das Ergebnis der Belegprüfung mit, wonach ein Gesamtbetrag in Höhe von 5.811.249,94 € vergütet werden könne. Ein Teil der Rechnungen entspreche jedoch weiterhin nicht dem gesetzlichen Anspruch an den Vorsteuerabzug. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2013 stimmte die Klägerin dem Prüfungsergebnis zu.
- 6 Hinsichtlich des Vergütungszeitraum 10-12/2009 vergütete das BZSt mit geändertem Bescheid vom 7. Oktober 2013 die begehrte Vorsteuer in Höhe von 3.097.261,24 € und half dem Einspruch damit ab. Die Auszahlung erfolgte am 7. Oktober 2013.
- 7 Mit geändertem Bescheid vom 4. November 2013 vergütete das BZSt einen Vorsteuervergütungsbetrag in Höhe von 5.811.249,94 € für den Zeitraum 01-12/2010 und half dem Einspruch damit ab. Die Auszahlung erfolgte am 4. November 2013.
- 8 Mit Schreiben vom 4. November 2013 beantragte die Klägerin die Festsetzung von Zinsen zur Vorsteuervergütung für die Zeiträume 10-12/2009 und 01-12/2010. Diese Anträge wurden jeweils mit Bescheid vom 6.12.2013 abgelehnt.
- 9 Gegen die Ablehnungsbescheide wegen Verzinsung der Vergütungssummen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein, die jeweils mit Einspruchsentscheidung vom 1. September 2014 als unbegründet zurückgewiesen wurden.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 790 veröffentlichten Urteil statt.
- 11 Hiergegen wendet sich das BZSt mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Der Zinsanspruch der Klägerin sei wegen ihrer im Einspruchsverfahren nicht erfüllten Mitwirkungspflichten ausgeschlossen. § 61 Abs. 5 und Abs. 6 UStDV bezögen sich auch auf das Einspruchsverfahren.
- 12 Das BZSt beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des BZSt ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Zwar ergeben die Entscheidungsgründe eine Verletzung des bestehenden Rechts; die Vorentscheidung selbst stellt sich aber aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin einen Anspruch auf Verzinsung für die mit Bescheid vom 7. Oktober 2013 festgesetzte Vorsteuervergütung für den Zeitraum 10-12/2009 in Höhe von 0,5 % pro Monat ab dem 28. Juli 2011 und für die mit Bescheid vom 4. November 2013 festgesetzte Vorsteuervergütung für den Zeitraum 01-12/2010 in Höhe von 0,5 % pro Monat ab dem 5. Februar 2012 jeweils bis zur Zahlung des Vergütungsbetrages hat.
- 16 1. Der Zinsanspruch folgt aus § 18 Abs. 9 Satz 1 und Satz 2 Nr. 6 UStG i.V.m. § 61 Abs. 5 Satz 1 UStDV. Unionsrechtliche Grundlage für die Verzinsung ist Art. 26 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). Der gemäß § 18 Abs. 9 UStG zu vergütende Betrag ist zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt mit Ablauf von vier Monaten und zehn Werktagen nach Eingang des Vergütungsantrags beim BZSt (§ 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 5 Satz 2 UStDV) und endet mit der Zahlung des Vergütungsbetrages.

- 17** Die Klägerin stellte den Vergütungsantrag für den Zeitraum 10-12/2009 am 14. März 2011 und den Vergütungsantrag für den Zeitraum 01-12/2010 am 22. September 2011. Somit ist der Zinsberechnung der von der Klägerin beantragte Beginn des Zinslaufs am 28. Juli 2011 (Zeitraum 10-12/2009) und am 5. Februar 2012 (Zeitraum 1-12/2010) zugrunde zu legen. Mit der Zahlung für den Vergütungszeitraum 10-12/2009 am 7. Oktober 2013 und der Zahlung für den Vergütungszeitraum 01-12/2010 am 4. November 2013 endete der Zinslauf gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 5 Satz 5 UStDV am 7. Oktober 2013 (für den Zeitraum 10-12/2009) und am 4. November 2013 (für den Zeitraum 01-12/2010).
- 18** Die Höhe der Zinsen ermittelt sich gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 5 Satz 7 UStDV i.V.m. § 238 der Abgabenordnung (AO). Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb Prozent (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 19** 2. Der Anspruch auf Verzinsung der Vergütungsbeträge ist nicht gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 6 UStDV ausgeschlossen. Nach § 61 Abs. 6 UStDV besteht ein Anspruch auf Verzinsung nicht, wenn der Unternehmer einer Mitwirkungspflicht nicht innerhalb einer Frist von einem Monat nach Zugang einer entsprechenden Aufforderung des BZSt nachkommt. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, weil sich aus den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG keine Verletzung einer Mitwirkungspflicht durch die Klägerin ergibt.
- 20** Das FG stützt sich demgegenüber für die Annahme einer Pflichtverletzung der Klägerin zu Unrecht darauf, dass die Einspruchsbegründung erst nach Aufforderung durch das BZSt und nach Gewährung einer von der Klägerin beantragten Fristverlängerung eingereicht wurde und die vom BZSt angeforderten Ausgangsrechnungen ebenfalls erst nach einer antragsgemäßen Fristverlängerung eingereicht wurden.
- 21** a) Die Klägerin hat dadurch, dass sie ihre Einsprüche erst mit Schriftsatz vom 10. Juli 2013 begründet hat, keine Mitwirkungspflicht verletzt. Zwar soll gemäß § 357 Abs. 3 AO bei der Einlegung des Einspruchs angegeben werden, inwieweit der Verwaltungsakt angefochten und seine Aufhebung beantragt wird und es sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, angeführt werden. Im Einspruchsverfahren besteht dennoch kein Antrags- oder Begründungszwang, weil es sich bei § 357 Abs. 3 AO um eine Sollvorschrift handelt, die keine zwingenden Anforderungen an den Einspruch stellt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 2009 - II R 52/07, BFH/NV 2010, 824, Rz 23; vgl. auch Klein/Rätke, AO, 14. Aufl., § 357 Rz 26). Aus einem Verstoß gegen eine bloße Sollvorschrift kann keine zu einem Rechtsverlust führende Pflichtverletzung hergeleitet werden. Hinzu kommt hier, dass das BZSt der Klägerin eine Frist zur Einspruchsbegründung gesetzt hat, der die Klägerin nachgekommen ist.
- 22** b) Auch in der Vorlage der Ausgangsrechnungen am 10. September 2013 ist keine zum Verlust des Zinsanspruchs nach § 61 Abs. 6 UStDV führende Verletzung einer Mitwirkungspflicht zu sehen, so dass unerörtert bleiben kann, ob § 61 Abs. 6 UStDV im Einspruchsverfahren überhaupt anwendbar ist.
- 23** Zwar ist die Klägerin der Aufforderung durch das BZSt vom 25. Juli 2013 zur Übersendung von Ausgangsrechnungen nicht innerhalb der Monatsfrist des § 61 Abs. 6 UStDV nachgekommen. Das BZSt hatte der Klägerin aber auf deren Antrag eine Fristverlängerung zur Vorlage der Rechnungen bis zum 15. September 2013 gewährt, die die Klägerin durch Übermittlung der Ausgangsrechnungen am 10. September 2013 eingehalten hat.
- 24** Es kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Monatsfrist des § 61 Abs. 6 UStDV um eine (mittelbar) von einer Finanzbehörde gesetzte Frist i.S. des § 109 Abs. 1 AO handelt, weil sie erst durch die Aufforderung durch das BZSt in Lauf gesetzt wird. Jedenfalls handelt es sich um keine --nicht verlängerbare-- Ausschlussfrist. Denn gesetzliche Ausschlussfristen müssen aus dem Gesetzestext sofort, eindeutig und klar erkennbar sein (z.B. BFH-Urteil vom 28. Juli 2015 - VIII R 50/14, BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894, Rz 24, m.w.N.). Diese Anforderungen erfüllt die in § 61 Abs. 6 UStDV geregelte Frist nicht. Aus dem Wortlaut der Norm ergibt sich für das Vorliegen einer Ausschlussfrist nichts. Es ist auch nicht einsichtig, weshalb eine erst durch eine Handlung einer Finanzbehörde in Lauf gesetzte Frist nicht von eben dieser Finanzbehörde verlängert werden können sollte. Da die Klägerin die Ausgangsrechnungen innerhalb der ihr gesetzten Frist vorgelegt hat, liegt auch insoweit keine zum Verlust des Zinsanspruchs führende Mitwirkungspflichtverletzung vor.
- 25** c) Das Unionsrecht bestätigt dieses Ergebnis: Gemäß Art. 26 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG findet Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG, der die Verzinsung des Vergütungsanspruchs regelt, keine Anwendung, wenn der Antragsteller dem Mitgliedstaat der Erstattung die angeforderten zusätzlichen oder weiteren zusätzlichen Informationen nicht innerhalb der vorgesehenen Fristen vorlegt. Aus diesen Regelungen ergeben sich keine Anhaltspunkte, die die Annahme einer Ausschlussfrist stützen. Zudem hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil *Sea Chefs Cruise Services* vom 2. Mai 2019 - C-133/18 (EU:C:2019:354) entschieden, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Frist von einem

Monat keine Ausschlussfrist ist. Der EuGH stützt dies auf das Fehlen der Präzisierung der Frist mit dem Adverb "spätestens", das in anderen Regelungen (z.B. der des Art. 7 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-- zur Kennzeichnung einer Ausschlussfrist verwandt wird. Dies kann auf Art. 26 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG übertragen werden.

26 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de