
Datum: 14.10.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 5767/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1014.2K5767.01.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 18. November 1997 und der Einspruchsentscheidung vom 25. September 2001 die Vorsteuer-Vergütung für den Vergütungszeitraum 2-12/1996 auf 489 594,68DM festzusetzen; im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten trägt die Klägerin zu 65 vH, der Beklagte zu 35 vH.

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

Tatbestand

1

Die Klägerin ist eine niederländische Kapitalgesellschaft, die am 15. November 1995 gegründet und daraufhin in das Handelsregister eingetragen wurde. Gesellschafterin der Klägerin war im streitbefangenen Zeitraum die A NV mit Sitz auf den niederländischen Antillen (G). Geschäftsführer war seit der Gründung Herr B mit Wohnsitz in den Niederlanden. Am 1. Juni 1996 wurde zudem Frau C als Prokuristin bestellt. Die Klägerin ist bei den niederländischen Steuerbehörden angemeldet und erhielt entsprechend eine Steuernummer. Bis zum 1. Juni 1996 war sie inaktiv, weil der Geschäftsbetrieb erst vorbereitet werden musste. Danach nahm sie ihre Unternehmenstätigkeit auf, die in der ... bestand. Dazu bediente sie sich in- und ausländischer Subunternehmer, die ihr im Zeitraum 02-12/1996 (Vergütungszeitraum) Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erteilten. Über das Vermögen der Klägerin wurde am ...12.1998 das Konkursverfahren eröffnet. Als Konkursverwalter wurde der im Rubrum genannte Rechtsanwalt bestellt.

2

- Mit Schreiben vom 10. März 1997, beim Beklagten eingehend am 26. März 1997, beantragte die Klägerin beim Beklagten unter Vorlage einer niederländischen Unternehmerbescheinigung vom 24. März 1997 zunächst die Vergütung von Vorsteuern für den Vergütungszeitraum in Höhe von DM 949 692,03. Am 30. Juni 1997 erhöhte sie diesen Antrag um weitere DM 445 750,67. Der Antrag vom 10. März 1997 enthielt neben einer Aufstellung über die einzelnen zur Vergütung eingereichten Rechnungen unter der Nr. 8 folgende Angabe: „Zahl der Anlagen: 5 Anlagen + 229 Rechnungen“; der Antrag vom 30. Juni 1997 enthielt unter der entsprechenden Nr. folgende Angaben: „Aantal bijlagen: 2; Facturen: 41“.
- Der Beklagte fasste beide Anträge zusammen und bat die Klägerin zunächst mit Schreiben vom 16. Juli 1997 um Angaben zu ihrer Eintragung in das Handelsregister, zu den Geschäftsführern und deren Tätigkeit, zum Ort der Geschäftsleitung, zum Geschäftsbetrieb und zu der Zahl sowie der Aufgabe der Angestellten. Diese Fragen beantwortete die Klägerin mit Schreiben vom 4. August 1997 und übersandte gleichzeitig einen Handelsregisterauszug, einen Mietvertrag sowie eine Gehaltsabrechnung der Angestellten.
- Auf Anforderung des Beklagten übersandte eine andere Dienststelle diesem am 28. Juli 1997 eine Stellungnahme der Informationszentrale Ausland (IZA) vom 4. März 1997. Diese beruhte auf den Ermittlungen einer von der IZA beauftragten Wirtschaftsauskunftei. Die Auskunft enthielt unter anderem folgende Angaben: Die Klägerin beschäftigte danach lediglich zwei Personen. Sie benutzte eine Telefonnummer, die der als Treuhandgesellschaft tätigen Fa. D BV zuzuordnen war, die (ausweislich der Auskunft) bereits mehrfach im Zusammenhang mit der Verwaltung von Domizilgesellschaften aufgefallen war. Die vorgenannte Firma hatte ihr Büro unter der gleichen Adresse wie die Klägerin und dort waren außerdem eine Vielzahl weiterer Firmen gemeldet. Der Geschäftsführer der Klägerin, Herr B, war neben seiner Tätigkeit für die Klägerin auch noch für weitere Firmen, insbesondere auch für die Fa. D B.V., als Geschäftsführer tätig.
- Mit Schreiben vom 13. August 1997 bat der Beklagte daraufhin die Klägerin um Erläuterungen zu den ausgeführten Umsätzen. Da die Klägerin nicht antwortete, lehnte er die beantragte Vorsteuervergütung mit Bescheid vom 18. November 1997 ab. Der Ablehnungsbescheid enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung. Auf der entsprechenden Verfügung (auf der Rückseite des Antragsformulars) ist unter Ziff. 5 folgendes ausgeführt und angekreuzt: „Mitteilung / Bescheid mit Belegen an Antragsteller/-in“.
- Mit Schreiben vom 3. Juli 1998 mahnte die Klägerin die Bearbeitung ihres Vergütungsantrages an, woraufhin der Beklagte am 14. Juli 1998 auf sein Schreiben vom 13. August 1997 sowie seinen Ablehnungsbescheid vom 18. November 1997 verwies. Die Klägerin legte dagegen, beim Beklagten eingehend am 21. Juli 1998, Einspruch ein und gab zur Begründung an, sie habe die vorgenannten Schreiben nicht erhalten.
- Der Beklagte behandelte den Einspruch als fristgerecht und vertrat im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens die Auffassung, dass es sich bei der Klägerin um eine sog. Domizilgesellschaft handele. Diese sei nur zum Schein in die Geschäftsabläufe eingeschaltet worden, obwohl sämtliche Geschäfte tatsächlich in Deutschland abgewickelt worden und die in Rechnung gestellten Leistungen auch nicht an die Klägerin erbracht worden seien. In Unkenntnis der inzwischen eingetretenen Konkursöffnung wies der Beklagte mit einer an die Klägerin gerichteten Einspruchsentscheidung vom 15. Juni 1999 deren Einspruch als unbegründet zurück.

Gegen den vorgenannten Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung wehrte sich die Klägerin zunächst durch beim Senat unter dem Az. 2 K 4700/99 eingereichte Klage. Nachdem der seinerzeit zuständige Berichterstatter die Beteiligten im Rahmen dieses Klageverfahrens allerdings darauf hingewiesen hatte, dass die Einspruchsentscheidung richtigerweise an den niederländischen Konkursverwalter hätte bekannt gegeben werden müssen, hob der Beklagte die vorgenannte Einspruchsentscheidung auf, während die vom Konkursverwalter vertretene Klägerin ihre Klage zurücknahm.

Der Beklagte wies den Einspruch der Klägerin erneut durch eine an den Konkursverwalter bekannt gegebene inhaltsgleiche Einspruchsentscheidung vom 25. September 2001 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Klägerin mangels eingerichteten und ausgeübten Wirtschaftsbetriebes und entsprechender sachlicher und personeller Ausstattung nicht im wirtschaftlichen Sinne als Leistungsträgerin und damit als aktives, in den Niederlanden ansässiges Unternehmen angesehen werden könne. Vielmehr handele es sich bei ihr um eine Domizilgesellschaft, was sich aus folgenden Umständen ergebe: Bei der Anschrift der Klägerin handele es sich um eine Massendomiziladresse. Auch sei der Geschäftsführer der Klägerin, Herr B, Geschäftsführer zahlreicher weiterer Gesellschaften und insbesondere der als Treuhandgesellschaft für Domizilgesellschaften bekannten D B.V., die insoweit einen ... unterhalte. Auch sei inzwischen die Q N.V. als Geschäftsführerin der Klägerin eingesetzt, die ihren Sitz ebenfalls auf den niederländischen Antillen habe. Von dort aus sei eine wirksame Geschäftsführung ausgeschlossen, zumal es sich bekanntermaßen um ein Steuerparadies handele. Nichts anderes gelte für den Zeitraum, während dessen Herr B Geschäftsführer gewesen sei, weil auch er nicht zur Erfüllung der von der Klägerin übernommenen ... in der Lage gewesen sei. Hinzu komme, dass der Mietvertrag über die niederländischen Räumlichkeiten sehr lapidar abgefasst sei und es sich bei den angemieteten Räumen möglicherweise um Büroräume der D B.V. handele. Auch sei die Klägerin nicht im Telefonbuch von W (NL) eingetragen. Schließlich werde das sog. Tagesgeschäft (Organisation, Akquisition, Subunternehmerkontakte und –aufsicht, Koordination Zahlungen) von einer einzigen Mitarbeiterin abgewickelt, wobei unklar sei, was eigentlich Herr B getan haben solle. Angesichts der Tatsache, dass die Klägerin bei den beantragten Vergütungsbeträgen Leistungen von Subunternehmern in Höhe von ca. 9,3 Mio. DM in Anspruch genommen habe, sei es unglaublich, dass ein einziger Mitarbeiter dieses Volumen habe abwickeln können. Dies gelte umso mehr als die Angestellte auch noch Sekretariatsaufgaben habe erledigen müssen. Auch habe die Klägerin keinen Angestelltenvertrag vorgelegt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass die Geschäftsleitung in Deutschland gelegen habe, während in den Niederlanden nur zum Schein ein Treuhänder eingeschaltet worden sei, wofür letztlich auch die Umstände der Projektabwicklung sprächen.

10

Gegen die vorgenannte Einspruchsentscheidung hat die Klägerin durch ihren Konkursverwalter am 1. Oktober 2001 Klage erhoben, die sie unter Verweis auf ihre Klagebegründung im Verfahren 2 K 4700/99 sowie darüber hinausgehend im Wesentlichen wie folgt begründet: Sie, die Klägerin, sei eine Tochtergesellschaft der Q-Gruppe, zu der ... weitere Gesellschaften gezählt hätten und deren Director jeweils Herr B gewesen sei. In den Niederlanden sei es üblich, den aktiven Geschäftsbetrieb und die Administration zu trennen. Demgemäss sei die Administration generell der D BV übertragen worden, während ihr Geschäftsbetrieb die Anstellung einer Prokuristin sowie die Anmietung eines Büroraums erfordert habe. Sie sei auch in das Telefon- und das Faxverzeichnis von W (NL) aufgenommen worden und über eigene Amtsleitungen bzw. die Zentrale der Q-Gruppe zu erreichen gewesen. Ihre Buchführung sei hingegen aus Kostengründen ausgelagert worden. Herr B habe als Director drei Aufträge für sie akquiriert, wodurch ihre Kapazität ausgeschöpft

11

worden sei. Ihre Tätigkeit habe sich auf die Koordination der wirtschaftlichen Abläufe sowie die Übernahme des ... erstreckt, während sonstige Funktionen (Finanzierung, Planung, ...) auf Partner verlagert worden seien. Die entsprechenden Verträge seien allesamt in W (NL) ausgehandelt worden. Da die Erteilung einer Umsatzsteuernummer vom Finanzamt X abgelehnt und das Erstattungsverfahren durch den Beklagten schleppend bearbeitet worden sei, habe sie die Vorsteuer vorfinanzieren müssen. Deshalb sei sie in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und habe am Ende Konkurs anmelden müssen.

Die Berufung des Beklagten auf die Auskunft des IZA sei unstatthaft: Das IZA ziehe unzulässige Schlussfolgerungen, die es als Tatsachen verkaufe. Abgesehen davon, dass für eine derartige Datensammlung keine gesetzliche Grundlage existiere, sei es rechtsfehlerhaft, sie, die Klägerin, als Domizilgesellschaft zu bezeichnen und ihr die Vorsteuererstattung zu verweigern, weil jedenfalls der BFH mehrfach ausgeführt habe, dass es insoweit alleine darauf ankomme, dass die vermeintliche Domizilgesellschaft als Unternehmerin anzusehen sei. Dazu reiche es aus, dass nach außen eine rechtsfähige Person als Unternehmerin aufgetreten sei. Es sei insoweit zwar falsch, wenn der BFH unter Verstoß gegen europäisches Recht von einer Beweislast des Unternehmens ausgehe. Selbst wenn man dem folge, so habe sie, die Klägerin, die entsprechenden Anforderungen aber erfüllt, weil sie als Kapitalgesellschaft im Handelsregister eingetragen gewesen und durch ihren Director nach außen aufgetreten sei sowie über eine weitere Mitarbeiterin und Kommunikationswege verfügt habe.

12

Dass es sich bei der klägerischen Adresse um ein sog. Massendomizil gehandelt haben solle, müsse bestritten werden. Es handele sich bei der Adresse „Y-Straße ...“ nämlich um ein bekanntes Bürohochhaus, in dem naturgemäß eine Vielzahl von Firmen residierten. Es sei auch falsch, wenn der Beklagte Herrn B als Verwaltungsrat bezeichne, während er doch Director gewesen sei und die Geschäfte geführt habe. Der Beklagte gebe auch nicht an, für welche zahlreichen Gesellschaften Herr B noch tätig gewesen sein solle und warum eine wirksame Firmenlenkung und -kontrolle durch ihn ausscheide. Auch sei die D nicht als Treuhänderin, sondern als Administratorgesellschaft durch Überlassung nicht leitender Mitarbeiter und der Büroausstattung in Erscheinung getreten, während Herr B die Geschäfte von W (NL) aus geleitet habe. Ferner sei zwar die Q NV als Liquidatorin, nicht jedoch als Geschäftsführerin tätig geworden, weil es einer solchen Tätigkeit am 19. Dezember 1997, dem Tag ihrer Geschäftsführerbestellung, auf Grund der eingetretenen Liquiditätsschwierigkeiten nicht mehr bedurft habe. Dass der vorgelegte Mietvertrag zu lapidar sei, sei nicht nachvollziehbar, da er alle wichtigen Vertragsdetails enthalte und Mietverträge in den Niederlanden nicht einmal schriftlich abgeschlossen werden müssten. Auch sei niemals vorgetragen worden, dass das gesamte Tagesgeschäft von einer einzigen Angestellten abgewickelt worden sei. Vielmehr habe die Organisation und Akquisition Herrn B oblegen, während zur sonstigen Aufgabenerfüllung weitere Personen eingeschaltet worden seien. Schließlich sei weder ein Auftragsvolumen von ca. 9 Mio. DM besonders groß noch sei erkennbar, warum sie, die Klägerin, nicht mit Hilfe der hinzugezogenen dritten Personen in der Lage gewesen sein solle, drei ... zu überwachen. Zwar werde die Angestellte als „Secretaresse“ bezeichnet, dabei handele es sich aber um einen kaufmännischen Lehrberuf in den Niederlanden, was gerade nicht gleichbedeutend mit der Übernahme von Sekretariatsaufgaben sei, die vielmehr Kräfte der D übernommen hätten.

13

Auch die aus den vorgenannten vermeintlichen Fakten gezogenen Schlüsse seien rechtsfehlerhaft: Abgesehen davon, dass man ihr einerseits als vermeintliches ausländisches Unternehmen die Erteilung einer Umsatzsteuernummer verweigert habe und sie andererseits nunmehr als deutsches Unternehmen gelten solle, sei nicht erkennbar, auf welches

14

Gesamtbild der Beklagte abhebe, der auch noch in ein- und demselben Satz seiner Begründung zunächst von einer deutschen und dann von einer niederländischen Ansässigkeit ausgehe. Es sei auch falsch, dass der ... seinen Sitz am Ort des ... haben müsse. Dies ergebe sich schon aus ihrer Organisationsstruktur, welche der Director in zwei eidesstattlichen Versicherungen bereits dargestellt habe. Wenn der Beklagte nunmehr seine vermeintlich bereits aufgegebenen Rechtsauffassung wieder aufnehme, nach der es an ihrer Unternehmereigenschaft fehle, so stehe dies im Widerspruch zur Rechtsprechung des erkennenden Senats, der in ähnlich gelagerten Fällen die Unternehmereigenschaft stets bejaht habe.

Im hiesigen Klageverfahren führt die Klägerin weiter aus, dass sie die vom Beklagten angeblich mit dem Ablehnungsbescheid bzw. einem weiteren Schreiben vom 2. März 1998 versandten Originalbelege nicht zurückerhalten habe. Dies falle in die Risikosphäre des Beklagten, zumal ihr in großem Umfang keine Zweitschriften vorlägen. Zur Fertigung von derartigen Sicherheitskopien habe auch keine Veranlassung oder rechtliche Verpflichtung bestanden. Auch müsse bezweifelt werden, dass der Beklagte die Belege überhaupt zurückgeschickt habe, weil sein Sachvortrag widersprüchlich sei. Wenn er ausführe, dass er „üblicherweise“ die Originalbelege mit dem Ablehnungsbescheid zurücksende, müsse dies bestritten werden, weil ihr, der Klägerin, bereits ein Fall bekannt sei, in dem dies nicht geschehen sei. Auch sei das vermeintliche Schreiben vom 2. März 1998 an die Adresse „Y-Straße ... B“ gesandt worden, wo regelmäßig anderweitige Schreiben auch angekommen seien und die identisch mit der Adresse „Y-Straße ... D“ sei. Auch dies zeige, dass der Verlust der Originalbelege als Ausnahme zu Lasten des Beklagten gehen müsse, der nicht einmal dokumentieren könne, wann er welche Belege versandt habe. Dass die Originalbelege zurückgeschickt worden seien, müsse bestritten werden, weil das Verhalten des Beklagten deutlich mache, dass dort gerade nicht „üblicherweise“ die Originalbelege mit den Ablehnungsbescheiden verschickt würden. 15

Wenn das Gericht die Klägerin, wie durch Verfügung vom 30. Juni 2004 geschehen, zur Einreichung von Rechnungszweitschriften zu den Erstattungsverfahren auffordere, so sei dem zu entgegnen, dass es eine Verpflichtung, neben den Originalen auch Zweitschriften vorzuhalten und dann vorzulegen, nicht gebe. Eine diesbezügliche Pflicht treffe allerdings den Beklagten, der die Originale erhalten habe und dessen gesamter Vortrag zum Verbleib der Rechnungen widersprüchlich und nicht nachvollziehbar sei. Ihn, den Beklagten, treffe die Beweislast für das Nichtbestehen eines Erstattungsanspruchs. Abgesehen davon, dass eine entsprechende Vorlagepflicht der Klägerin nicht bestehe, könne die Ansässigkeit vieler Rechnungsaussteller auch nicht mehr ermittelt werden bzw. seien viele nicht mehr existent. 16

Die Klägerin beantragt, 17

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 18. November 1997 und der Einspruchsentscheidung vom 25. September 2001 zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum 2-12/1996 auf 1 395 442,70 DM festzusetzen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung und führt wie folgt weiter aus: 21
Dem Schreiben des Finanzamts F vom 1. Dezember 1997 könne entnommen werden, dass dem Vergütungsantrag vom 26. März 1997 Originalbelege beigelegt hätten, während dem Antrag vom 27. Juni 1997 nahezu ausschließlich Rechnungskopien beigelegt gewesen seien.

Die Belege seien, wie allgemein beim Beklagten üblich, zusammen mit dem Ablehnungsbescheid vom 18. November 1997 an die Klägerin zurückgeschickt worden. Einzelne, versehentlich zunächst nicht zurückgesandte Belege seien per Schreiben vom 2. März 1998 nachgereicht worden. Für den Beklagten sei es nicht nachvollziehbar und widerspreche es der Lebenserfahrung, dass insgesamt drei Postsendungen, nämlich eine Anfrage des Beklagten vom 13. August 1997, der streitbefangene Ablehnungsbescheid und das vorgenante Schreiben vom 2. März 1998 auf dem Versandwege abhanden gekommen sein sollen. Es müsse insoweit angenommen werden, dass bei der Klägerin Verhältnisse geherrscht hätten, die einen normalen Postlauf nicht gewährleistet hätten. Diese habe sich auch nicht nach dem Verbleib der Rechnungen erkundigt und später detaillierte Fragen zum Inhalt einzelner Rechnungen gestellt, die ohne Vorliegen der Originale bzw. von Rechnungskopien nicht erklärbar seien. Diese Umstände sprächen dafür, dass sie die Belege zurückerhalten habe.

Da in den beim Beklagten vorliegenden Unterlagen teilweise Rechnungskopien vorhanden seien, könne nur insoweit geprüft werden, ob eine Erstattung in Betracht komme. Zum Vergütungsantrag vom 10. März 1997 lägen inzwischen Rechnungskopien zu den Pos. 4, 15, 32, 82, 83, 88, 104, 134, 166, 174, 198, 207, 208, 209, 211, 215 und 216 vor, wobei der Beleg zu Pos. 215 den leistenden Unternehmer nicht ausweise. Zum Vergütungsantrag vom 27. Juni 1997 lägen zwar Kopien zu sämtlichen Positionen vor, die Belege zu Pos. 1 und 27 seien aber bereits im vorgenannten Vergütungsantrag vom 10. März 1997 (dort Pos. 15 und 134) geltend gemacht worden, die Belege zu Pos. 29, 32 und 35 ließen die Leistungsempfängerin nicht erkennen und bei dem Beleg zur Pos. 39 sei nicht ersichtlich, bei welchem inländischen Finanzamt der Rechnungsaussteller als Unternehmer geführt werde. Weitere Rechnungskopien lägen nicht vor und es sei insoweit an der Klägerin, diese beizubringen. Im übrigen halte er, der Beklagte, an seinen bereits mehrfach geäußerten Bedenken hinsichtlich der Unternehmereigenschaft der Klägerin fest und verweise dazu auf seine Ausführungen im Klageverfahren 2 K 4700/99. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist nur teilweise begründet. 24

1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Antragsjahr geltenden Fassung kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) Gebrauch gemacht. Nach § 59 Nr. 1 UStDV ist dabei die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von §§ 16 und 18 Abs. 1 bis 4 UStG unter anderem dann nach den §§ 60 und 61 UStDV durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum im Inland keine Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG oder nur steuerfreie Umsätze i.S. des § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt hat. § 61 Abs. 3 UStDV bestimmt, dass der Unternehmer der zuständigen Finanzbehörde durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen muss, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist (sog. Unternehmerbescheinigung). 25

a) Die Klägerin hat eine solche Unternehmerbescheinigung i.S. des § 61 Abs. 3 UStDV vorgelegt. Der Senat kann es offen lassen, ob dieser Bescheinigung im Hinblick auf die zwischen den Beteiligten strittige Unternehmereigenschaft der Klägerin eine bindende 26

Wirkung zuzubilligen ist oder ob sie lediglich eine widerlegliche Vermutung für das Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung begründet. Dass die Bescheinigung zumindest eine widerlegliche Vermutung begründet, ergibt sich nämlich aus Folgendem: Zunächst enthält die Bescheinigung positiv die Aussage, dass der betreffende Steuerpflichtige als mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer unter einer entsprechenden Steuernummer eingetragen ist. Wenn der Bundesfinanzhof (BFH) aus der Unternehmerbescheinigung bereits eine für die Ansässigkeit des Unternehmers im Ausstellungsstaat sprechende widerlegliche Vermutung ableitet (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 V R 71/01, BFH/NV 2004, 1046), obwohl die Ansässigkeit in der Unternehmerbescheinigung nicht positiv angesprochen wird, so muss entsprechendes erst recht für die Unternehmereigenschaft gelten. Dies ergibt sich auch aus praktischen Erwägungen, weil der Ausstellungsstaat aus Gründen der Sachnähe am ehesten in der Lage ist, über die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen Betätigung des Steuerpflichtigen auf seinem Staatsgebiet zu entscheiden. Davon geht im übrigen (für inländische Unternehmer) ersichtlich auch die deutsche Finanzverwaltung in Abschn. 245 Abs. 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (UStR 2000) aus, wo ausgeführt wird, dass „nur vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern“ eine Bescheinigung nach dem Muster in Abschn. 243 Abs. 7 UStR 2000 ausgestellt werden darf.

b) Die aus der Unternehmerbescheinigung zumindest abzuleitende widerlegliche Vermutung 27
kann zwar durch solche gewichtige Umstände entkräftet werden, die gegen die unternehmerische Betätigung des Steuerpflichtigen sprechen. Dafür liegen aber nach der Überzeugung des Senats keine Anhaltspunkte vor: Der Beklagte hat bereits nicht den Versuch unternommen, weitere Auskünfte aus dem Ausstellungsstaat beizubringen oder diesen zur Rücknahme der Unternehmerbescheinigung zu bewegen. Vielmehr hat er sich zur Begründung seiner Zweifel an der Unternehmereigenschaft der Klägerin alleine auf den Inhalt der im Tatbestand dargestellten IZA-Auskunft berufen. Die in dieser Auskunft enthaltenen Angaben begründen aber weder im einzelnen noch in ihrer Gesamtschau Zweifel daran, dass die Klägerin wirklich in den Niederlanden unternehmerisch tätig war. Abgesehen davon, dass die Auskunft ein vom Finanzamt X betriebenes Verfahren betraf und nur sehr wenige überprüfbare Tatsachenangaben enthält, konnte die Klägerin die im Bericht angeführten sog. „Auffälligkeiten“, welche aus Sicht des Beklagten zu Zweifeln eines eigenen in den Niederlanden ausgeübten Geschäftsbetriebes führen sollen, nahezu komplett entkräften.

aa) Ungeeignet zur Begründung von Zweifeln an der Unternehmereigenschaft der Klägerin ist 28
zunächst die Tatsache, dass diese nur 2 Mitarbeiter (Director und Prokuristin) hatte. Der Betrieb einer aktiven Gesellschaft ist ohne weiteres mit nur 2 Angestellten möglich. Das gilt auch angesichts des im Streitzeitraum durchgeführten Auftragsvolumens von 9,3 Mio. DM, weil die Klägerin dazu angegeben hat, wesentliche Aufgabenbereiche auf Drittunternehmen übertragen zu haben. Auch die in der IZA-Auskunft angeführten Zweifel an der inhaltlichen Tätigkeit der beiden Angestellten konnte die Klägerin weitgehend entkräften: Die Prokuristin hat danach einen kaufmännischen Beruf gelernt und ausgeübt und weder die gesamte Aufgabenabwicklung „von der Auftragseinwerbung bis zur Abwicklung“ alleine übernommen noch als Sekretärin gearbeitet. Auch der Director, Herr B, war –nach den vorliegenden Unterlagen– umfänglich für die Klägerin tätig und hat vorrangig Geschäftsleitungsaufgaben (insbesondere solche organisatorischer Art) übernommen. Dass er nach der IZA-Auskunft auch für die Fa. D als Geschäftsführer tätig gewesen sein soll, steht dem nicht entgegen, weil es durchaus nicht unüblich ist, dass ein Geschäftsführer für mehrere Unternehmen tätig ist. Dies gilt umso mehr, wenn es sich –wie die Klägerin angibt– um mehrere Gruppenunternehmen handelt. Zwar besagt die Auskunft darüber hinaus, dass Herr B auch noch für „mehrere weitere“ Unternehmen tätig war. Abgesehen davon, dass es sich insoweit aber auch um Unternehmen der Q-Gruppe gehandelt haben kann, hat der Beklagte nichts

dazu dargetan, um welche konkreten weiteren Firmen es sich gehandelt haben soll und in welchem Umfang Herr B für diese Firmen Tätigkeiten ausgeübt haben soll. Angesichts der Tatsache, dass eine (widerlegliche) Vermutung für die Richtigkeit der vorgelegten Unternehmerbescheinigung spricht, wäre es Aufgabe des Beklagten gewesen, dazu substantiierte Angaben zu machen.

bb) Auch die Tatsache, dass die Klägerin Büroräume angemietet und Servicedienstleistungen der D BV in Anspruch genommen hat, steht dem nicht entgegen: Es mag zwar sein, dass der vorgelegte Mietvertrag aus deutscher Sicht relativ knapp abgefasst ist, er enthält aber alle Essentialia eines wirksamen Mietvertrages (insbesondere Angabe des Vermietungsgegenstandes, des Mietpreises, der Fälligkeiten, etc.) und es entspricht auch -- wie dem Gericht aus anderen Verfahren bekannt ist-- den Geschäftsusancen im Ausland, dass Verträge weniger detailliert als in Deutschland abgefasst werden. Auch die Tatsache, dass überhaupt Räume angemietet werden, begründet keine Anhaltspunkte, die gegen eine unternehmerische Geschäftstätigkeit der Klägerin sprechen würden, weil eine solche Tätigkeit auch aus angemieteten Räumen heraus ausgeübt werden kann. Unsubstantiiert ist auch der Hinweis des Beklagten, dass die D BV „schon mehrfach im Zusammenhang mit der Verwaltung von Domizilgesellschaften“ in Erscheinung getreten sei. Dieser Hinweis wäre nur dann aussagekräftig, wenn die Auskunft exakt angeben würde, für welche Domizilgesellschaften die D BV jeweils wann und in welchem Umfang tätig geworden ist. Selbst wenn die vorgenannte Aussage als wahr unterstellt würde, würde das aber auch noch nicht bedeuten, dass die D auch die Klägerin „als Domizilgesellschaft“ betreut hätte, weil dazu zumindest feststehen müsste, dass die D ausschließlich als Verwalterin von Domizilgesellschaften aufgetreten ist, während doch der Beklagte selbst einräumt, dass die Klägerin von ihr Räume und Bürodienstleistungen angemietet hat.

cc) Gegen eine unternehmerische Tätigkeit der Klägerin spricht auch nicht die Tatsache, dass sie über keine eigene Telefonnummer verfügt haben bzw. in einem Massendomizil ansässig gewesen sein soll. Inzwischen ist dazu festgestellt, dass es sich bei der Adresse der Klägerin um ein Bürohochhaus gehandelt hat, in dem eine Vielzahl von Firmen rein tatsächlich die Möglichkeit hatte, aktiven Geschäftstätigkeiten nachzugehen. Es mag zwar ungewöhnlich sein, dass eine sehr große Zahl an Firmen dort residierte. Alleine daraus kann aber wiederum nicht darauf geschlossen werden, dass alle dort ansässigen Firmen auch Domizilgesellschaften waren. Die Klägerin hat im übrigen darauf hingewiesen (und dazu auch Auszüge aus den einschlägigen Registern eingereicht), dass sie über die Q-Gruppe telefonisch zu erreichen gewesen ist. Selbst wenn man aber von den Feststellungen der IZA-Auskunft ausgeht, war die Klägerin doch erreichbar, weil sich hinter der von ihr angegebenen Telefonnummer die Fa. D verbarg. Angesichts der Tatsache, dass letztere der Klägerin Bürodienstleistungen überlassen hat, spricht auch dieser Umstand nicht notwendig gegen eine aktive Tätigkeit der Klägerin.

dd) Nimmt man noch den Umstand hinzu, dass die Klägerin Gehaltsabrechnungen für ihre damalige Prokuristin sowie eidesstattliche Versicherungen des damaligen Geschäftsführers vorgelegt hat, die dem Inhalt der IZA-Auskunft widersprechen, so gelangt man zu dem Ergebnis, dass die Auskunft auch in ihrer Gesamtheit keine Zweifel an der unternehmerischen Geschäftstätigkeit der Klägerin begründen kann. Abgesehen davon, dass der Beklagte im Verlaufe des Verfahrens den Streitpunkt der fehlenden Unternehmereigenschaft zeitweise fallen gelassen hatte, hat er sich auch nicht die Mühe gemacht, auf die Erklärungen der Klägerin zu den Details der Auskunft in irgendeiner Weise zu entgegnen. Er hat auch nicht versucht, dazu Auskünfte von der niederländischen Finanzverwaltung zu erhalten.

- ee) Da keine Zweifel an der Richtigkeit der Unternehmerbescheinigung dargetan werden konnten, ist von der Richtigkeit der Unternehmerbescheinigung auszugehen. Der Beklagte kann sich auch nicht darauf berufen, die Klägerin habe i.S. der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG die streitbefangenen Leistungen nicht selbst erbracht bzw. die dazugehörigen Vorleistungen nicht selbst bezogen, weil er sich auch diesbezüglich alleine auf die IZA-Auskunft gestützt hat. 32
2. Liegen nach dem zuvor Gesagten dem Grunde nach die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Vorsteuervergütung nach §§ 59 ff. UStDV vor, so kann die Klägerin statt der beantragten Vergütung von Vorsteuer in Höhe von 1 395 442,70 DM nur insoweit eine Vergütung verlangen, wie sie auch Zweitschriften der entsprechenden Rechnungen vorgelegt hat, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG entsprechen. 33
- a) Nach § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen im Original nachzuweisen. Ihn trifft insoweit also die Darlegungs- und Beweislast. Es ist zwar richtig, dass in begründeten Ausnahmefällen auch Rechnungszweitschriften akzeptiert werden können, wenn die Originalbelege ohne Verschulden des Unternehmers nicht beizubringen sind. Eine Erstattung ist danach zulässig, wenn der der Erstattung zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsbeträge gestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. August 1998 V R 55/96, DStR 1998, 1829). Können aber weder Originalrechnungen noch Zweitschriften vorgelegt werden, so geht das zu Lasten des Steuerpflichtigen, der die Vorsteuererstattung begehrt. 34
- b) Der Senat kann es dabei offen lassen, ob die Klägerin wirklich –wie sie behauptet– mit den Erstattungsanträgen alle Originalrechnungen beim Beklagten eingereicht hat. Dafür sprechen zwar die Angaben in den Erstattungsanträgen, Zweifel ergeben sich aber etwa aus einem Schreiben des Finanzamts F, in dem davon die Rede ist, dass zum Antrag vom 30. Juni 1997 „fast ausschließlich“ Rechnungskopien eingereicht worden seien. Selbst wenn man nämlich zu Gunsten der Klägerin davon ausgeht, dass alle erforderlichen Rechnungen oder Zweitschriften dem Beklagten einmal vorgelegen haben, ergibt sich daraus noch keine Umkehr der Darlegungs- und Beweislast: 35
- Eine käme allenfalls dann in Betracht, wenn festgestellt werden könnte, dass der Beklagte schuldhaft die Originalbelege bzw. Zweitschriften zurückgehalten oder ihren Verlust verursacht hätte. Dafür gibt es im Streitfall allerdings keinerlei Anhaltspunkte: Der Beklagte hat --ausweislich seiner Aktenverfügung und Einlassungen im Klageverfahren-- den Grossteil der Originalrechnungen mit dem Ablehnungsbescheid und den Rest der Belege mit einem weiteren Schreiben jeweils per Post an die von der Klägerin angegebene Adresse verschickt. Dieses Vorgehen, welches es auch ausschließt, dass die Belege beim Beklagten verblieben sein könnten, entspricht gerade bei Massenverfahren, zu denen auch das Vergütungsverfahren zählt, der gängigen Praxis der Finanzbehörden. Diese Praxis ist auch gerechtfertigt, weil eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit für die Zuverlässigkeit der Postunternehmen zumindest in Europa spricht und generelle Zustellungen zu unangemessenen Kosten für den Fiskus führen würden. Der Beklagte hatte auch weder Anlass, an der Zuverlässigkeit des beauftragten Postunternehmens bzw. seiner niederländischen Partnerunternehmen zu zweifeln noch konnte oder musste er damit rechnen, dass die streitbefangenen Belege auf dem Postweg verloren gehen könnten. 36
- c) Mangels erkennbaren Verschuldens des Beklagten bleibt es im Streitfall bei der die Klägerin treffenden Darlegungs- und Beweislast. Es gibt zwar keine Verpflichtung der Klägerin, Sicherungskopien von einmal bei den Finanzbehörden eingereichten Belegen zu 37

erstellen und dann vorzulegen. Hält sie derartige Kopien allerdings nicht vor und kann sie diese (etwa auf Grund eingetretener Insolvenz der Lieferunternehmen) auch nicht mehr beschaffen, so trägt sie das Risiko des Belegverlusts bzw. der Unmöglichkeit zur Beschaffung von Zweitschriften. Die Richtigkeit dieses Ergebnisses wird durch die Überlegung gestützt, dass andernfalls der Beklagte stets zur Vollerstattung verpflichtet wäre, wenn auf dem Postrückweg Belege abhanden kämen. Es liegt auf der Hand, dass ein solches Ergebnis, welches auch zu Missbräuchen führen könnte, nicht sachgerecht ist.

d) Von den von der Klägerin eingereichten Zweitschriften über ein Erstattungsvolumen von insgesamt 519 454,40 DM können solche nicht zur Erstattung zugelassen werden, die mehrfach eingereicht worden sind (Belege Nr. 1 und 27 zum Antrag vom 30. Juni 1997) oder aber den in §§ 14, 14a UStG vorgeschriebenen Mindestinhalt nicht aufweisen. Letzteres betrifft den Beleg Nr. 215 zum Antrag vom 10. März 1997, in dem der leistende Unternehmer nicht erkennbar ist, sowie die Belege Nr. 1, 27, 29, 32 und 39 zum Antrag vom 30. Juni 1997, aus denen die Klägerin nicht als Leistungsempfängerin hervorgeht bzw. nicht erkennbar ist, bei welchem inländischen Finanzamt der leistende Unternehmer geführt wird (Nr. 39). Entsprechend ergibt sich eine Erstattung nur in Höhe von 489 594,68 DM. 38

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, diejenige zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 155 FGO i.V. mit § 708 Nr. 10 ZPO (analog). 39