
Datum: 05.07.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4091/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0705.2K4091.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

-
- Die Beteiligten streiten um die Frage nach einem Verzinsungsanspruch aus § 233a Abgabenordnung - AO - für die Vergütung von Vorsteuer nach § 18 Abs. 9 Umsatzsteuergesetz - UStG. 1
- Bei der Klägerin handelt es sich um ein in Österreich ansässiges Unternehmen. 2
- Die Klägerin beantragte am 08. April 1999 (Posteingang beim Beklagten) die Vergütung von Vorsteuern im Rahmen des Vergütungsverfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 bis 61 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) für den Vergütungszeitraum Januar bis März 1999 in Höhe von 256.000,00 DM. 3
- Mit Bescheiddatum vom 17. September 1999 lehnte der Beklagte die beantragte Vergütung von Vorsteuern ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte Erfolg. 4
- Mit geändertem Bescheid vom 24.09.2003 erfolgte die Vergütung des begehrten Betrags. 5
- Am 16. Oktober 2003 legte die Klägerin gleichwohl gegen den Bescheid vom 24.09.2003 Einspruch mit der Begründung ein, dass eine Festsetzung von Erstattungszinsen gemäß § 233a Abs. 4 AO unterblieben sei; die Klägerin stellte zudem hilfsweise den Antrag auf Erlass eines Zinsbescheides. 6

Der Beklagte erläuterte der Klägerin mehrfach die - nach seiner Auffassung gegebene - Nichtanwendbarkeit des § 233a AO auf das Vorsteuer-Vergütungsverfahren i.S.d. § 18 Abs. 9 UStG.	
Nachdem sich die Klägerin dieser Rechtsauffassung nicht anschloss, wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 04.06.2004 den Einspruch wegen fehlender Beschwer als unzulässig zurück.	8
Mit Bescheiddatum vom 04.06.2004 lehnte der Beklagte zudem den Antrag auf Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO ab.	9
Gegen den Ablehnungsbescheid vom 04.06.2004 legte die Klägerin am 25.06.2004 Einspruch ein, der vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 29.09.2005 als unbegründet zurückgewiesen wurde.	10
Der Ablehnungsbescheid vom 04.06.2004 und die Einspruchsentscheidung vom 29.09.2005 sind Gegenstand der vorliegenden Klage.	11
Nach Auffassung der Klägerin steht dieser ein Anspruch auf Verzinsung ihres Vergütungsanspruches gemäß § 233a AO zu, da das Vorsteuervergütungsverfahren nach Dafürhalten der Klägerin eine Steuerfestsetzung ist.	12
Die Klägerin begründet ihren Rechtsstandpunkt wie folgt:	13
- Die Regelung in § 155 Abs. 4 AO stehe der begehrten Festsetzung von Zinsen nicht entgegen: Der Antrag auf Vergütung der Vorsteuer sei eine Steueranmeldung i.S.d. § 150 AO. Da sich bei Vorsteuer-Vergütungsverfahren regelmäßig Erstattungsbeträge ergäben, unterliege der Anspruch der Zustimmung des Finanzamtes nach § 168 Satz 2 AO. Mit Erteilung der Zustimmung stehe der Vergütungsantrag einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich; die Klägerin verweist insoweit auf die ausdrückliche Formulierung in den Umsatzsteuer-Richtlinien (R 243: Vorsteuer-Vergütungsverfahren, Abs. 4 Satz 2 UStR 2000). Die Regelung in § 155 Abs. 4 AO passe nur für die Fälle, in denen der Vergütungsanspruch selbständig festgesetzt werde.	14
- Jedenfalls sei - so das wesentliche Argument der Klägerin - die Festsetzung des Vergütungsanspruches eine Festsetzung (negativer) Steuer. Somit sei kein Grund ersichtlich, Vergütungsansprüche nicht gemäß § 233a AO zu verzinsen.	15
Der Beklagte vertrete demgegenüber zwar die Auffassung, dass eine Verzinsung nicht in Betracht kommt, weil § 233a Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzung von Steuerabzugsbeträgen vom Verzinsungsanspruch ausnehme. Dieser Argumentation könne schon deswegen nicht gefolgt werden, weil durch das Vorsteuervergütungsverfahren keine Steuerabzugsbeträge festgesetzt würden.	16
Weiterhin sei es Ansicht des Beklagten, dass der in § 233a Abs. 3 S. 1 AO genannte Unterschiedsbetrag auf den Unterschied zwischen geschuldeter Umsatzsteuer und entstandenen Vorsteuerbeträgen abstelle und es im Vorsteuervergütungsverfahren keinen solchen Unterschiedsbetrag gäbe, da in diesem Verfahren keine Umsatzsteuer geschuldet werde.	17
Auch diese Argumentation sei nicht stimmig: Die festgesetzte Steuer i.S. des § 233a Abs. 3 S. 1 AO sei die zu entrichtende Umsatzsteuer (im Streitfall: Null) abzüglich der in Rechnung gestellten Vorsteuern. Davon abzuziehen seien geleistete Vorauszahlungen (im	18

Streitfall: Null). Daraus ergebe sich, dass für die Zinsberechnung per Saldo die zu erstattenden Vorsteuerbeträge maßgebend seien. "Umsatzsteuer" und "Vorsteuer" seinen unselbständige Besteuerungsgrundlagen; maßgeblich sei letztlich der Saldo, der bei der Umsatzsteuer auch negativ sein könne. Im Vergütungsverfahren sei der Betrag zwangsläufig negativ. Dieser Negativbetrag sei die "Steuer", die technisch nur über eine Festsetzung abgewickelt werden könne.	
Das Besteuerungsverfahren i.S.d. § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG sei damit ein "Festsetzungsverfahren", wenn auch ein vereinfachtes.	19
- Weder die Erklärungen einer Rechtsverordnung - nämlich der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung - noch die Zuständigkeitsregelung (Bundeszentralamt für Steuern - vormals Bundesamt für Finanzen - anstelle der Finanzämter) könnten an diesem materiell-rechtlichen Ergebnis etwas ändern.	20
- In der Ungleichbehandlung in Gestalt der Nichtgewährung einer Verzinsung liege eine ungerechtfertigte Diskriminierung der im Ausland ansässigen Unternehmer.	21
Die Klägerin beantragt,	22
den Bescheid vom 04.06.2004 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.09.2005 aufzuheben und den Beklagten zum Erlass eines Bescheides zu verpflichten, durch den Erstattungsinsen in Höhe von € 18.973,25 festgesetzt werden;	23
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	24
Der Beklagte beantragt,	25
die Klage abzuweisen.	26
Der Beklagte bezieht sich auf seinen Rechtsstandpunkt im Vorverfahren. Er verdeutlicht, dass der Verzinsung nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer unterfielen, wenn die Festsetzung einer solchen Steuer einen Unterschiedsbetrag im Sinne von Abs. 3 führe. Maßgebend für die Zinsberechnung nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO sei folglich die festgesetzte Steuer.	27
Im Vorsteuer-Vergütungsverfahren werde die Vergütung von Vorsteuerbeträgen nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 59 ff UStDV jedoch abweichend von § 16 und 18 Abs. 1 bis 4 UStG vorgenommen: Gemäß der einhelligen Meinung in der Literatur, stelle die Festsetzung einer Vorsteuervergütung nach § 59 UStDV keine Umsatzsteuerfestsetzung i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO dar. Die Norm sei insoweit eindeutig und einer (erweiterten) Auslegung unzugänglich; der Beklagte bezieht sich insoweit auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteile vom 19.01.2006	28
2 K 6057/04, 2 K 6058/04 und 2 K 6059/04).	29
<u>Entscheidungsgründe</u>	30
I.	31
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	32
	33

Die Ablehnung der Festsetzung von Erstattungszinsen für die vorgenommene Umsatzsteuer-Vergütung war nicht rechtswidrig i.S.d. § 101 Satz 1 FGO. Denn der Klägerin stand kein Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahme aus § 233a AO zu.

1. Die Anspruchsgrundlage für die Entstehung von Zinsen in § 233a AO ist auf das Vergütungsverfahren nicht anwendbar. 34

Nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO ist in dem Fall, dass die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des Absatzes 3 führt, dieser zu verzinsen. Die Regelung in § 233a Abs. 3 Satz 1 AO stellt demgemäß klar, dass für die Zinsberechnung die "festgesetzte Steuer" maßgeblich ist. Deshalb kommt es für die Anwendung des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO entscheidend darauf an, ob eine Steuerfestsetzung i.S. der Vorschrift vorliegt. 35

Mit der ganz einhelligen Meinung in der Literatur stellt die Festsetzung einer Vorsteuervergütung keine Umsatzsteuerfestsetzung i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO dar (Kruse/Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233a AO Tz. 10; Rüsken in Klein, AO, 8. Aufl., § 233a AO Rz. 6; Heuermann in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 233a AO Rz. 21; Kögel in Beermann/Gosch, Steuerliches Verfahrensrecht, § 233a AO Rz. 5.19; Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, § 233a AO Rz. 13); auch der erkennende Senat hat so in den zitierten Urteilen entschieden. 36

Der Senat sieht sich nicht gehalten, seinen durch Auslegung gewonnenen Rechtsstandpunkt aufzugeben. 37

a) Schon eine Auslegung nach dem Wortlaut führt zu einer Unanwendbarkeit des § 233a AO auf das Vergütungsverfahren in § 18 Abs. 9 UStG. 38

Es fehlt an einer "Festsetzung von Umsatzsteuer", die zu einer gemäß § 233a Abs.1 AO zu verzinsen Vergütung führen könnte (zur grundsätzlich Verzinsungspflicht im umsatzsteuerlichen Regelverfahren vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1996 - XI R 42/94, BFHE 179, 248; BStBl II 1996, 660). 39

Denn nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG soll das Besteuerungsverfahren für die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer "abweichend von § 16 und den Absätzen 1 bis 4" erfolgen. 40

Dies bedeutet zunächst, dass der Unternehmer die Steueranmeldung nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG in Gestalt der Umsatzsteuererklärung nicht abgibt. Es kommt deshalb im "besonderen Verfahren" nicht zu einem Anmeldungs- und Festsetzungsverfahren i.S.d. § 168 Satz 1 UStG, wie es das Regelverfahren vorsieht. 41

Die Klägerin irrt des Weiteren, wenn sie meint, das "Besteuerungsverfahren" i.S.d. § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG sei ein "Festsetzungsverfahren" wie jenes des Regelverfahrens, wenn auch eigener Art. 42

Zwar ist der Klägerin zuzugeben, dass die zu berechnende Umsatzsteuer (§ 18 Abs. 1 UStG) der Saldo aus zwei unselbständigen Besteuerungsgrundlagen ist, nämlich die Differenz zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer. 43

Jedoch ergibt sich die Umsatzsteuer im Regelverfahren aus § 16 Abs. 1 UStG und die Summe der Vorsteuerabzugsansprüche aus § 16 Abs. 2 UStG; beide Vorschriften sind im besonderen Verfahren nicht anwendbar. Deshalb kommt es in diesem Verfahren nicht zu 44

einer Saldierung.

Überdies geht die Klägerin fehl wenn sie meint, im besonderen Verfahren sei die Umsatzsteuerschuld "null". Die Umsatzsteuerschuld ist bereits dem Grunde - und nicht nur der Höhe nach - nicht existent: Das Fehlen steuerbarer bzw. steuerpflichtiger Umsätze im Inland in der Person des Unternehmers ist das kennzeichnende Merkmal des besonderen Vorsteuer-Vergütungsverfahrens (vgl. § 59 UStDV). 45

b) Sinn und Zweck des besonderen Verfahrens in § 18 Abs. 9 UStG sprechen gegen einen Anspruch auf Verzinsung des Vergütungsanspruches. 46

Die Vergütung von Vorsteuerbeträgen an im Ausland ansässige Unternehmer wird bereits ab 1980 dem "besonderen Verfahren" vorbehalten (vgl. zur Rechtsentwicklung Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 214 Rz. . 6 ff.). Der Zweck dieses besonderen Verfahrens liegt - wie § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG ausdrücklich bestimmt - in der Vereinfachung des Verfahrens: Dem im Ausland ansässigen Unternehmer soll bei einer zentralen Stelle eine zügige Abwicklung der Vorsteuervergütung ermöglicht werden (vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 18 Rz. . 602). Dieses Verfahren, welches im Gegensatz zum Regelverfahren gerade die schnelle Erfüllung von Steueransprüchen bezweckt, bedarf keiner Regelung über eine Verzinsung, die - wie im Fall des § 233a Abs. 2 AO - mit einer Karenzzeit von 15 Monaten beginnt. Nach der Konzeption des Gesetzes sollten die Vergütungsansprüche bereits weit vor Ablauf dieser Frist erfüllt sein; dies entspricht auch der Erfahrung des erkennenden Senats. 47

c) Dieses Ergebnis bestätigt auch die historische Auslegung des § 233a Abs. 1 AO. 48

Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 11/2157, 194, 195) geht die "Grundregelung" der Verzinsung in § 233a Abs. 1 AO ins Leere, soweit Steuerfestsetzungen "zeitnah, d.h. innerhalb der vorgesehenen Karenzzeit von 15 Monaten, erfolgen"; ein Bedürfnis für eine Verzinsung wird hier nicht gesehen. Der Gesetzgeber beurteilt dies zudem vom Normalfall aus, wenn er die Betrachtung "in aller Regel" genügen lässt. 49

Um einen solchen Fall des "Ins-Leere-Gehens" handelt es sich wie bereits vorstehend dargestellt bei der Umsatzsteuer-Vergütung nach § 18 Abs. 9 UStG. 50

d) Auch die systematische Stellung des § 233a AO in der Abgabenordnung spricht schließlich gegen ein Auslegungsergebnis, welches eine Anwendung der Vorschrift auf das Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG erlauben könnte. 51

Die Regelung in § 155 Abs. 4 AO bestimmt zwar, dass die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die "Festsetzung" einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. Damit gilt ein Anwendungsbefehl für die den 1. Unterabschnitt des Dritten Abschnittes / Vierten Teil des Gesetzes, nämlich für das Festsetzungsverfahren. Da die Regelung über die Verzinsung aber im Fünften Teil, dem Erhebungsverfahren, getroffen worden ist, kann aus dem Anwendungsbefehl des § 155 Abs. 4 AO nichts für eine Verzinsung hergeleitet werden. 52

2. Dieser Befund verstößt weder gegen das Recht der Europäischen Union, noch stellt er eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar. 53

a) Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 24. März 1957, neu gefasst durch Vertrag von Amsterdam vom 02. Oktober 1997 mit späteren Änderungen - EGV-) bzw. der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 i.V.m. Art. 55 und 48 EGV) liegt nicht vor. 54

(1) Der erkennende Senat kann über diese Frage selbst entscheiden und muss das Verfahren nicht gemäß Art. 234 EGV dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorlegen. 55

Zwar ist grundsätzlich nur der Europäische Gerichtshof zur Auslegung des primären Gemeinschaftsrechts berufen. Die hieraus resultierende Vorlagepflicht entfällt jedoch 56

- bei einem Gericht, dessen Entscheidungen mit einem Rechtsmittel des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, oder 57

- wenn feststeht, dass die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. September 2005, Rs C-495/03, HFR 2005, 1236). 58

(2) Beide Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 59

Die Möglichkeit, die Entscheidung des erkennenden Senates mit Rechtsmitteln anzufechten bedarf im Hinblick auf die Regelungen in §§ 115 ff. Finanzgerichtsordnung - FGO - keiner weiteren Erläuterung. 60

Aus der Offenkundigkeit des Nichtvorliegens eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht folgen sowohl die formelle Entscheidungskompetenz des erkennenden Senates wie auch das materielle Ergebnis: Die Regelung in § 18 Abs. 9 UStG benachteiligt den ausländischen Unternehmer nicht, sondern gewährt ihm in Gestalt der einfachen und zügigen Vergütung von Vorsteuer einen Vorteil. Die Attraktivität des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens hat sich nicht zuletzt in einer "systematischen Werbung für das Verfahren" - in der Vergangenheit in der westlichen Hemisphäre - niedergeschlagen (vgl. Arzberger, DB 1995, 2184, 2191). Die Nichtgewährung eines Zinsanspruches nach § 233a AO fällt angesichts des "Ausnahmetatbestandes" einer verzögerten Vergütung demgegenüber nicht ins Gewicht. 61

b) Auch ein Verstoß gegen den innerstaatlichen Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz - GG - kann nicht festgestellt werden. 62

(1) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt wird, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber vorenthalten bleibt. 63

Das Gebot aus Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt. Weiterhin ist der allgemeine Gleichheitssatz dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08. Juni 2004 - 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; BFH/NV 2005, Beilage 1, 33 m.w.N.). 64

(2) Nach diesen Maßstäben, denen der erkennende Senat folgt, liegt im Streitfall keine grundrechtswidrige Ungleichbehandlung vor. 65

Zwar werden ausländische Unternehmer, die unter die Regelung des § 18 Abs. 9 UStG fallen, insoweit ungleich behandelt, als ihnen ein Zinsanspruch aus § 233a AO nicht zusteht.

Diese Ungleichbehandlung ist aber sachlich gerechtfertigt, da der Nachteil der fehlenden Verzinsung im Einzelfall durch den weit überwiegenden Vorteil eines gegenüber der Regelbesteuerung zügigen Verfahrens ausgeglichen wird. 67

3. Ob daneben in Einzelfällen wie dem vorliegenden Streitfall eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommt, kann der Senat im vorliegenden Verfahren nicht entscheiden. 68

Eine Festsetzung aus Billigkeitsgründen und die Steuerfestsetzung bilden zwei in getrennten Verfahren ergehende selbständige Verwaltungsakte (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Juli 1997 IX B 13/97, BFH/NV 1998, 201). 69

Ob ein Kläger nach Maßgabe der Billigkeit aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls im Verhältnis zur einzelsteuerrechtlichen Regelung besserzustellen ist, kann daher nur in einem entsprechenden Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) beurteilt werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 - X R 104/92, BFHE 176, 3; BFH, BStBl II 1995, 297 m.w.N.). 70

III. 71

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 72

IV. 73

Die Revision war zuzulassen, denn es ist ein Revisionsgrund gegeben: Der Rechtsstreit hat grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 74

a) Eine Sache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalles maßgebende Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts berührt (vgl. BFH vom 17. September 1974 VII B 112/73, BStBl II 1975, 196). 75

Eine Grundsatzrevision ist dementsprechend zuzulassen, wenn eine vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage klärungsbedürftig ist (vgl. hierzu BFH vom 07. März 1994 V B 95/93, BFH/NV 1995, 650). 76

b) Die genannten Erfordernisse sind im Streitfall erfüllt. Denn es erscheint im Interesse der Allgemeinheit klärungsbedürftig, ob dem im Ausland ansässigen Unternehmer, der am besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 UStG teilnimmt, nicht doch bereits im Festsetzungsverfahren ein Verzinsungsanspruch nach § 233a AO zuzubilligen ist. 77