
Datum: 14.06.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1277/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0614.2K1277.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Die Klägerin ist ein polnisches Bauunternehmen, welches im Jahr 2000 im Inland "Abzugsumsätze" erbracht hat. Am 28.06.2001 beantragte sie erstmals für den Zeitraum 07-12/2000 (Vergütungszeitraum) die Vergütung von in Deutschland gezahlter Umsatzsteuer in Höhe von DM Dem Antrag beigefügt war zunächst eine Anlage auf amtlichem Vordruck, auf der wiederum auf "weitere Anlagen Blatt 01 bis 04" verwiesen wurde. Bei diesen Anlagen handelte es sich um in polnischer Sprache geschriebene Einzelaufstellungen der als Konvolut beigefügten Originalrechnungen (auf das in den Verwaltungsakten vorgehaltene Begleitschreiben der vormaligen Bevollmächtigten der Klägerin vom 26.6.2001 wird verwiesen).

2

Am 21.8.2001 beantragte die Klägerin im Wege des Nachtrags zum Antrag vom 28.6.2001 eine Zahlung von weiteren DM ... für den Zeitraum 07-12/2000 sowie in Höhe von DM ... für das II. Quartal 2000. Für die genannten Beträge verwendete die Klägerin jeweils den amtlichen Vordruck sowie eine in deutscher Sprache formulierte Einzelaufstellung über Telefonrechnungen der Fa. F. Die Originalrechnungen zum Änderungsantrag wurden mit Schreiben vom 4.10.2001 übersandt.

3

Mit Schreiben vom 26. November 2001 wies der Beklagte die Klägerin darauf hin, dass die vorzulegende Bescheinigung über die Unternehmereigenschaft nicht älter als ein Jahr sein dürfe. Daraufhin übersandte die Klägerin am 3.12.2001 die Kopie einer sog. Ansässigkeitsbescheinigung vom 10.10.2001. Am 19.2.2002 reichte sie das Original der

4

vorgenannten Bescheinigung nach.

Der Beklagte lehnte die Vergütung dennoch ohne weitere Sachprüfung mit Bescheid vom 25.2.2002 ab, weil trotz entsprechender Hinweise in vorangegangenen Vergütungsbescheiden zur abgelaufenen Gültigkeit der eingereichten Unternehmerbescheinigung keine gültige Bescheinigung beigefügt und ebenfalls trotz wiederholter Hinweise gegen das Gebot eines formgebundenen Antrags verstoßen worden sei. In Vergütungsbescheiden der Jahre 1997 und 1998 sei die Klägerin wiederholt darauf hingewiesen worden, dass bei erneuter Verwendung eines amtlich nicht zugelassenen Vordrucks eine Ablehnung erfolgen müsse. Am 12.3.2002 teilte er der Klägerin allerdings hinsichtlich des Änderungsantrages mit, die nachträglich vorgelegten und das II. Quartal betreffenden Rechnungen der Firmen F und D & N würden von Amts wegen dem Zeitraum 07-12/2000 zugeordnet und es könne eine Vergütung nach Vorlage einer ordnungsgemäßen Unternehmerbescheinigung erfolgen.

5

Am 12.3.2002 legte die Klägerin gegen den Ablehnungsbescheid vom 25.2.2002 Einspruch ein, den sie damit begründete, dass die inzwischen vorgelegte Original-Ansässigkeitsbescheinigung ausreichend sei und im Übrigen in Vorzeiträumen vergleichbare Antragsformulare und Anlagen ohne Beanstandungen durch den Beklagten verwendet worden seien. Der Beklagte sei nach Treu und Glauben gehalten, auch bezüglich des streitbefangenen Vergütungszeitraums das gewählte Prozedere zu akzeptieren. Dieses Vorbringen ergänzte sie noch durch einen weiteren Schriftsatz vom 12.4.2002, nachdem der Beklagte am 22.3.2002 auf das Erfordernis der Antragstellung auf amtlich vorgeschriebenem oder aber genehmigtem Vordruck sowie seine wiederholten Hinweise zur fehlerhaften Antragspraxis der Klägerin in den Vorjahren hingewiesen hatte.

6

Mit geändertem Bescheid vom 23.1.2003 setzte der Beklagte "ausnahmsweise" eine Vergütung in Höhe von DM ... fest. Darin enthalten war die am 21.8.2001 änderungsweise beantragte Vergütung über DM ... sowie amtsseitig berücksichtigte Beträge aus dem II. Quartal 2000. Es erfolgte diesbezüglich der Hinweis, dass mit dem geänderten Bescheid der Einspruch vom 12.3.2002 erledigt sei und ein Anspruch auf eine vergleichbare Ausnahmepraxis für die Zukunft nicht bestehe.

7

Gegen den vorgenannten Bescheid legte die Klägerin am 25.2.2003 wiederum Einspruch ein, den sie damit begründete, der Beklagte habe nicht berücksichtigt, dass die ursprünglich abgelehnte Vergütung in Höhe von DM ... nach wie vor begehrt werde. Nach einem Schriftwechsel zum Eingang der angesprochenen Änderungsanträge lehnte der Beklagte den vorgenannten Einspruch schließlich mit Einspruchsentscheidung vom 3.2.2004 als unbegründet ab.

8

Am 8.3.2004 hat die Klägerin gegen den Vergütungsbescheid vom 23.1.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.2.2004 Klage erhoben, die sie im Wesentlichen wie folgt begründet: Sie, die Klägerin, habe beim Beklagten am 26.6.2001 einen den Zeitraum 07-12/2000 betreffenden Vergütungsantrag über einen Betrag von DM ... eingereicht. Die Originalrechnungen seien dann am 4.10.2001 eingereicht worden und es habe der Beklagte den Eingang des Antrages auch bestätigt. Verwirrung sei offenbar dadurch entstanden, dass am 21.8.2001 Änderungsanträge für das II. Quartal 2000 in Höhe von DM ... und für 07-12/2000 über DM ... übersandt worden seien. Es habe sich insoweit aber nicht um Neuansprüche gehandelt. Der Beklagte sei auch erst im Nachhinein im Rahmen des Einspruchsverfahrens darauf gekommen, dass kein amtlich vorgeschriebener Vordruck verwendet worden sei, während die Antragspraxis zuvor stets akzeptiert worden sei. Dass der Beklagte auf die angeblich fehlerhafte Antragspraxis hingewiesen haben wolle, könne

9

nicht nachvollzogen werden; er selbst habe für das ganze Durcheinander gesorgt.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,	10
den Beklagten unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 3.2.2004 zu verurteilen, den Vergütungsbescheid vom 23.1.2003 dahingehend zu ändern, dass die Vergütung auf insgesamt DM ... (DM ... zuzüglich DM ...) festgesetzt wird.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen.	13
Die Klage sei abzuweisen, weil die Klägerin keinen amtlich vorgeschriebenen Vordruck für die Anlage verwendet habe. Nach den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 Satz 1 der Dreizehnten Richtlinie des Rates vom 17.11.1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 86/560/EWG (ABIEG Nr. L 326, 40; im Folgenden Dreizehnte Richtlinie), die insoweit auf Art. 3 Buchst. a der Achten Richtlinie des Rates 79/1072/EWG vom 6.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABIEG Nr. L 331, 11; im Folgenden: Achte Richtlinie) Bezug nehme, müsse der Steuerpflichtige den Vergütungsantrag nach dem in Anlage A aufgeführten Muster stellen. Dazu gehöre aber auch das Feld 10, welches die Details zur sog. Einzelaufstellung enthalte. Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie enthalte insoweit die Vorgabe, dass die Vergütung für Drittstaatler nicht zu günstigeren Bedingungen als für in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer erfolgen dürfe. Auch insoweit sei die Anlage also untrennbarer Bestandteil des Antrages und dürften die Mitgliedstaaten die Modalitäten der Antragstellung nach Art. 3 Sätze 2 und 3 der Dreizehnten Richtlinie selbst regeln. Nach § 18 Abs. 9 Umsatzsteuergesetz (UStG) i.V. mit § 61 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sei der Vergütungsantrag auf amtlichem Vordruck zu stellen und müsse ein abweichender Vordruck erst von der zuständigen Behörde genehmigt werden. Ein solcher Antrag liege aber nicht vor und verlange die Rechtsprechung insoweit auch, dass der abweichende Vordruck dem amtlichen Vordruck inhaltlich entspreche. Daran fehle es im Streitfall, weil die Spaltenbezeichnungen auf Polnisch geschrieben seien und die Angaben auch inhaltlich nicht vollständig seien. Auf Treu und Glauben könne sich die Klägerin nicht berufen, weil sie zuvor in den die Jahre 1997 und 1998 betreffenden Vergütungsbescheiden auf ihre von den gesetzlichen Vorgaben abweichende Antragstellungspraxis hingewiesen worden sei und dieser Umstand auch im Bescheid vom 25.6.2002 angesprochen werde. Es gebe keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht und habe er, der Beklagte, keine verbindliche Zusage erteilt. Wiedereinsetzung sei weder beantragt noch lägen die Sachvoraussetzungen vor.	14
<u>Entscheidungsgründe</u>	15
Die Klage ist unbegründet.	16
Der Vergütungsbescheid vom 23.1.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.2.2004 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Ihr stand kein Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahme aus § 18 Abs. 9 UStG zu, weil sie keinen wirksamen Vergütungsantrag nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG i.V. mit § 61 Abs. 1 UStDV gestellt hat.	17
1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrates durch	18

Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an nicht 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. UStDV Gebrauch gemacht. Das in § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV geregelte Vorsteuervergütungsverfahren beruht dabei auf der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe des Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABIEG Nr. L 145, 1), wonach Mehrwertsteuererstattungen bei im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern nach Maßgabe der Achten Richtlinie erfolgen. Auf nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige, wie die Klägerin, findet jedoch die Dreizehnte Richtlinie Anwendung.

2. Nach Art. 3 Buchst. a der Achten Richtlinie muss ein in Art. 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, bei der zuständigen Behörde nach dem in Anhang A aufgeführten Muster einen Antrag stellen. Zu dem in Anhang A abgedruckten Muster gehört dabei als Zeile 10 eine "Einzelaufstellung der Umsatzsteuerbeträge im Vergütungszeitraum" und sind insoweit folgende Einzelangaben zu machen: Laufende Nummer, Art des Gegenstandes oder der Dienstleistung, Name, Umsatzsteuernummer und Anschrift des Leistenden bzw. Lieferers, Datum und Nummer der Rechnung, Umsatzsteuer. Nach Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie darf die Erstattung jedoch nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. Die Dreizehnte Richtlinie enthält demgegenüber in Art. 3 Satz 1 nur die Aussage, dass die Erstattung auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt. Allerdings bestimmen nach dem Satz 2 der Vorschrift "die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung" und darf nach Art. 3 Abs. 2 die "Erstattung ... nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige". 19
3. Der deutsche Gesetzgeber hat die unter 2. genannten Vorgaben in § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 61 Abs. 1 UStDV umgesetzt und dort geregelt, dass "der Unternehmer ... die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck" beim Beklagten zu beantragen hat. Diese Vorgabe hat die Finanzverwaltung in Abschn. 243 Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuerrichtlinien dahingehend konkretisiert, dass ein "Vordruck nach amtlich vorgeschriebenem Muster oder ein Vordruck eines anderen EU-Mitgliedstaates zu verwenden ist. Zudem hat sie in Satz 2 zur Zulassung abweichender Vordrucke auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.10.1993 (BStBl. I 1993, 940) verwiesen und zudem in Satz 3 geregelt, dass der Vordruck in jedem Fall in deutscher Sprache ausgefüllt werden muss. 20
4. Die genannten mit den Vorgaben der Dreizehnten Richtlinie im Einklang stehenden Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. 21
- a) Der Senat kann es zunächst offen lassen, ob die Vorsteuer-Vergütung nicht schon deshalb zu versagen ist, weil die Klägerin die von ihr hinsichtlich des noch streitbefangenen Vergütungsbetrages verwendete Anlage in polnischer Sprache eingereicht hat. Abgesehen davon, dass Verwaltung (Abschn. 243 Abs. 1 Satz 3 UStR) und ganz herrschende Meinung in der Literatur (so etwa Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., § 18 UStG Rz. 41; Kronthaler in Sölch/Ringleb, § 18 UStG Rz. 118; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, § 18 UStG Rz. 655; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 214 Rz. 101; a.A. mit Verweis auf § 87 Abs. 2 der Abgabenordnung 1977 aber Stadie in Rau/Dürwächter/Flick/Geist, § 18 UStG Rz. 698) verlangen, dass der Vergütungsantrag stets in deutscher Sprache eingereicht werden muss, 22

fehlt es im Streitfall bereits an einem vom Beklagten genehmigten abweichenden Vordruck.

aa) Nach Auffassung des Senats stellt die Einzelaufstellung zu den im Vergütungszeitraum verausgabten Vorsteuerbeträgen einen Bestandteil des Vergütungsantrages dar. Dies ergibt sich zwingend aus den Vorgaben in der Anlage A zur Achten Richtlinie bzw. in Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie, auch wenn der deutsche Formularsatz insoweit in der Vergangenheit partiell vom Muster in Anhang A der Achten Richtlinie abgewichen sein mag. 23

bb) Zwar gibt es auch nach der Auffassung des Senats Konstellationen, in denen ausnahmsweise eine von den entsprechenden amtlichen Vordrucken abweichende Antragstellung zulässig sein muss und hat auch die Verwaltung insoweit in Abschn. 243 Abs. 1 Satz 2 UStR geringfügige Abweichungen zugelassen. Es entspricht aber der allgemeinen Auffassung, dass ein nichtamtliches Formular grundsätzlich in allen Einzelheiten dem amtlichen Vordruck entsprechen (vgl. BFH-Urteile vom 13.4.1972 V R 16/69, BFHE 105, 416, BStBl. II 1972, 725; vom 15.10.1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl. II 1999, 286; vom 21.10.1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl. II 2000, 214; Stadie, a.a.O., § 18 UStG Rz. 697) und zuvor von der zuständigen Behörde genehmigt worden sein muss (Krauesel, a.a.O., § 18 UStG Rz. 656 m.w.N.). Hierdurch wird sichergestellt, dass der Antrag alle Angaben enthält, die die Finanzverwaltung im Regelfall als entscheidungserheblich ansieht (BFH-Urteil vom 21.10.1999 in BFHE 190, 239, BStBl. II 2000, 214). Daran aber fehlt es im Streitfall: Der Beklagte hat in den Vorjahren wiederholt auf die fehlerhafte Antragstellung durch Hinzufügung nicht genehmigter Formulare hingewiesen und entspricht das von der Klägerin erstellte Formular (in polnischer Sprache) auch nicht vollumfänglich den Vorgaben in Anlage A der Achten Richtlinie bzw. im deutschen Formular. Die Aufstellung enthält nämlich zwar den Rechnungsaussteller, die Rechnungsnummer des Ausstellers und der Klägerin sowie den Umsatzsteuerbetrag, sie enthält aber keine (eindeutigen) Angaben zur Art des Gegenstandes oder der Lieferung. Diesen kann man für einen Teil der aufgeführten Rechnungen allenfalls mittelbar daraus entnehmen, dass es sich bei den Rechnungsausstellern überwiegend um Telekommunikationsunternehmen handelt. 24

cc) Eine in den Vorjahren abweichende Sachbehandlung durch den Beklagten rechtfertigt keine andere Entscheidung. Eine Selbstbindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ist schon deshalb ausgeschlossen, weil der Beklagte wiederholt auf die fehlerhafte Antragstellung sowie die drohenden Konsequenzen im Wiederholungsfalle hingewiesen hatte. 25

dd) Einen Wiedereinsetzungsantrag hat die Klägerin nicht gestellt und auch keine den o.g. Vorgaben entsprechende Einzelaufstellung beigebracht. 26

5. Ob die Klägerin ausnahmsweise nach Maßgabe der Billigkeit aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls im Verhältnis zur einzelsteuerrechtlichen Regelung besserzustellen wäre, kann nur in einem entsprechenden Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO 1977) entschieden werden. Die abweichende Festsetzung 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) und ist eine Billigkeitsentscheidung nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Nichts anderes folgt aus dem Bescheid vom 23.1.2003, in dem der Beklagte zwar "ausnahmsweise" eine Vergütung in Höhe von DM ... festsetzte, zugleich aber darauf hinwies, dass ein Anspruch auf eine vergleichbare Ausnahmepraxis für die Zukunft nicht bestehe. 27

6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 28
