
Datum: 01.09.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3871/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0901.2K3871.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in den Streitzeiträumen April bis Juni 2004, Juli bis September 2004 und Oktober bis Dezember 2004 eine Vorsteuervergütung zu gewähren ist.

2

Die Klägerin ist ein belgisches Unternehmen. Sie beantragte am 21. Dezember 2004 (Eingangsdatum) die Vergütung von in der BRD gezahlter Vorsteuer i.H.v. 15.757,31 € im Rahmen des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 bis 61 UStDV für den Vergütungszeitraum April bis Juni 2004. Mit Bescheid vom 16. März 2005 wurde die Vorsteuervergütung i.H.v. 11.086,30 € festgesetzt. Die Kürzung beruhte darauf, dass die als Duplikat eingereichte Rechnung der A- GmbH vom 30. April 2004 (Nr. 4005981, Vorsteuer = 4.671,01 €) mangels Vorlage des Originals nicht anerkannt wurde. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

3

Am 1. Juli 2005 (Eingangsdatum) reichte die Klägerin einen weiteren Vorsteuervergütungsantrag für den Vergütungszeitraum April bis Juni 2004 i.H.v. 4.671,02 € persönlich ein. Es handelte sich um die Vorsteuer aus der Rechnung der A- GmbH vom 30. April 2004 (Nr. 4005681). Dem Antrag war keine Original-Rechnung, sondern eine Durchschrift beigelegt. Mit Bescheid vom 24. Oktober 2005 wurde die Vorsteuervergütung mangels Vorlage der Originalrechnung und unter Hinweis auf die Bestandskraft des Vorbescheides abgelehnt.

4

Bezüglich des Vergütungszeitraums Juli bis September 2004 beantragte die Klägerin am 21. Dezember 2004 (Eingangsdatum) die Vergütung von Vorsteuern i.H.v. 17.286,31 €. Mit Bescheid vom 16. März 2005 wurde die Vorsteuervergütung i.H.v. 12.275,62 € festgesetzt. Die Kürzung beruhte darauf, dass die als Durchschrift eingereichte Rechnung der A-GmbH vom 31. Juli 2004 (Nr. 4013114) mangels Vorlage des Originals nicht anerkannt wurde.

Am 14. März 2005 (Eingangsdatum) wurde ein weiterer Vorsteuervergütungsantrag i.H.v. 590,40 € bezüglich des Vergütungszeitraums Juli bis September 2004 gestellt. Es handelte sich um Vorsteuern aus Rechnungen, die bislang nicht eingereicht worden waren (Rechnungen der Fa. Ventrab GmbH). Der Beklagte verstand den Antrag als Änderungsantrag und änderte die Vorsteuervergütung für den Vergütungszeitraum Juli bis September 2004 am 20. Juni 2005 nach § 164 Abs. 2 AO bzw. § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO dahingehend, dass sie um 590,40 € erhöht wurde.

Am 1. Juli 2005 (Eingangsdatum) reichte die Klägerin einen weiteren Vorsteuervergütungsantrag für den für den Vergütungszeitraum Juli bis September 2004 i.H.v. 5.010,49 € persönlich ein. Es handelte sich um die Vorsteuer aus der Rechnung der A-GmbH vom 31. Juli 2004 (Nr. 4013114). Dem Antrag war keine Original-Rechnung, sondern eine Durchschrift beigelegt. Mit Bescheid vom 24. Oktober 2005 wurde die Vorsteuervergütung mangels Vorlage der Originalrechnung abgelehnt.

Bezüglich des Vergütungszeitraumes Oktober bis Dezember 2004 stellte die Klägerin am 4. März 2005 einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern i.H.v. 14.771,99 € ohne Vorlage der Rechnungen. Am 1. September 2005 wurden die Rechnungen und z.T. Rechnungskopien nachgereicht. Mit Bescheid vom 10. Oktober 2005 wurde die Vergütung i.H.v. 11.285,89 € festgesetzt. Dabei wurde die Vorsteuer aus den Rechnungen der A-GmbH vom 10. Dezember 2004 (Nr. 4021186; Vorsteuer = 2.172,08 €) und vom 17. Dezember 2004 (Nr. 4021254, Vorsteuer = 1.314,02 €) mangels Vorlage der Original-Rechnungen außer Ansatz gelassen.

Mit Antrag vom 14. März 2005 hatte die Klägerin die Vergütung weiterer Vorsteuern i.H.v. 261,76 € für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2004 begehrt. Der Antrag betrifft andere Rechnungen als der Antrag vom 4. März 2005. Der Beklagte änderte die Vorsteuervergütung für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2004 nach § 164 Abs. 2 AO bzw. § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Bescheid vom 24. Oktober 2005 dahingehend, dass sie um 261,76 € erhöht wurde.

Am 14. November 2005 legte die Klägerin mit Schreiben vom 8. November 2005 unter Ankündigung der Nachreichung der Rechnungen vom 30. April 2004 (Nr. 4005981),

31. Juli 2004 (Nr. 4013114), 10. Dezember (Nr. 4021186) und 17. Dezember 2004 (Nr. 4021254) Einspruch ein, der trotz entsprechender Aufforderung nicht begründet wurde.

Der Beklagte wertete den Einspruch als Einspruch gegen die Bescheide für die Vergütungszeiträume Juli bis September und Oktober bis Dezember 2004. Er verstand das Schreiben nicht als Einspruch gegen die Vorsteuervergütung April bis Juni 2004.

Mit Einspruchsentscheidung vom 29. August 2006 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass die Berücksichtigung der streitigen Rechnungen verfahrensrechtlich nach § 60 Satz 3 UStDV

möglich sei. § 60 Satz 3 UStDV ermögliche die Berücksichtigung von Rechnungen im letzten Vergütungszeitraum des Jahres unabhängig davon, ob zuvor bestandskräftige Bescheide für vorangegangene Vergütungszeiträume des betreffenden Jahres ergangen seien.

Ungeachtet dessen seien aber die Vergütungszeiträume April bis Juni und Juli bis September 2004 noch nicht bestandskräftig beschieden worden. Der Bescheid vom 16. März 2005 bezüglich des Vergütungszeitraumes April bis Juni 2004 sei mit dem Hinweis auf die mangelnde Vorlage der Originalrechnung fehlerhaft begründet. Denn auch die Vorlage von Kopien sei ausreichend. Denn nach dem Urteil des BFH vom 19. November 1998 (V R 102/96, BStBl II 1999, 255) komme es nicht auf das mangelnde Vertretenmüssen des Verlustes an. Damit habe sie, die Klägerin, die Versäumung der Einspruchsfrist nach § 126 Abs. 3 AO nicht verschuldet. Damit sei der Antrag vom 1. Juli 2005 als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu verstehen. 15

Die Rechnungskopien seien anzuerkennen. Die Leistungen hätten stattgefunden, die Zahlungen seien rechnungsgemäß erfolgt. Insoweit legt die Klägerin Kopien der Überweisungen vor. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 55 ff. der FG-Akte). Auch legt die Klägerin eine Bestätigung der B-Bank vom 24. März 2007 vor. Hiermit bestätige die Bank, dass die streitigen Rechnungen vernichtet worden seien. Auf die Bescheinigung wird Bezug genommen (in belgischer Sprache Bl. 60 der FG-Akte, in deutscher Sprache Bl. 99 der FG-Akte). 16

Sie, die Klägerin, habe die streitigen Vorsteuerbeträge auch nicht im Rahmen weiterer Erstattungsanträge geltend gemacht. Sie unterliege in der BRD nicht dem allgemeinen Besteuerungsverfahren. Insoweit legt die Klägerin ein Schreiben des Finanzamtes X vom 2. Mai 2007 vor, wonach die Klägerin beim Finanzamt X nicht registriert sei und dort auch keine Vorsteuervergütung stattgefunden habe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben des Finanzamtes X verwiesen (Bl. 68 der FG-Akte). 17

Es komme nicht darauf an, ob sie, die Klägerin, den Verlust der Originalrechnungen zu vertreten habe (BFH-Urteil vom 19. November 1998 V R 102/96, BStBl II 1999, 255). 18

Ungeachtet dessen liege aber auch kein Verschulden vor. Die Rechnungen der A-GmbH hätten grundsätzlich aus mehreren Teilen bestanden. Neben dem Original sei ein Durchschlag beigefügt gewesen. 19

Normalerweise habe sie, die Klägerin, die Durchschläge der Rechnungen an ihre Bank, die B in C/Belgien, zwecks Überweisung geschickt und die Originale selbst behalten. Die Durchschläge habe sie von der Bank nicht zurückbekommen. 20

Die streitigen Rechnungen seien hingegen versehentlich im Original an die Bank gelangt. Dies begründe sich aus der Tatsache, dass Original und Durchschlag der Rechnungen der A-GmbH kaum voneinander zu unterscheiden gewesen seien. Aufgrund des ähnlichen Papiers habe sie, die Klägerin, nicht gemerkt, dass sie nicht mehr im Besitz der Originale gewesen sei. Anlässlich des Umzuges der Filiale der Bank am 6. Juni 2005 seien die Originalrechnungen mit anderen nicht mehr benötigten Rechnungen vernichtet worden. Der genaue Vernichtungszeitpunkt lasse sich nicht mehr feststellen, er liege jedoch zwischen Überweisung und Umzug. 21

Obwohl Durchschläge vorhanden gewesen seien, habe sie, die Klägerin, auf Anfrage Kopien der Rechnungen erhalten, die ein Mitarbeiter der A-GmbH persönlich beim Beklagten habe einreichen wollen (Anm.: am 1. Juli 2005). Ihm seien die Belege jedoch mangels 22

Originalrechnung unmittelbar zurückgegeben worden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 20. September 2007 (Bl. 95 ff. der FG-Akte) und vom 12. Dezember 2007 (Bl. 111 der FG-Akte) verwiesen. 23

Die Klägerin beantragt, 24

den Beklagten unter Aufhebung der beiden Bescheides vom 24. Oktober 2005 bezüglich der Vergütungszeiträume April bis Juni 2004 und Juli bis September 2004 und unter Änderung des Bescheides bezüglich des Vergütungszeitraumes Oktober bis Dezember 2004 vom 24. Oktober 2005 sowie unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen dazu zu verpflichten, die Vergütung von Vorsteuer für April bis Juni 2004 um 4.671,01 €, die für Juli bis September 2004 um 5.010,49 € und die für Oktober bis Dezember 2004 um 3.486,10 € (= 2.172,08 € + 1.314,02 €) zu erhöhen. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Der Beklagte trägt vor, dass die Klage gegen den Bescheid vom 24. Oktober 2005 bezüglich des Vergütungszeitraumes April bis Juni 2004 mangels Ergehens einer Einspruchsentscheidung unzulässig sei. Die Klage sei diesbezüglich aber auch unbegründet. Denn der Bescheid vom 24. Oktober 2005 stelle einen Änderungsbescheid dar, der nach § 351 Abs. 1 AO nur im Rahmen der durch ihn vorgenommenen Änderung anfechtbar sei. Der Änderungsrahmen betrage indes 0 €. Der vorangegangene Bescheid vom 16. März 2005 sei bestandskräftig geworden. Dieser sei auch nicht fehlerhaft begründet. § 126 Abs. 3 AO sei nicht anwendbar. Bezüglich des Vergütungszeitraumes Juli bis September 2004 gelte vergleichbares. Der Vergütungsbescheid vom 24. Oktober 2005 habe – bezogen auf den vorangegangenen Bescheid vom 20. Juni 2005 - zu keiner Änderung der Vergütung geführt, so dass der Änderungsrahmen 0 € betrage. 28

Die Rechnungen, die die Vergütungszeiträume April bis Juni und Juli bis September 2004 betreffen, könnten verfahrensrechtlich nicht im Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2004 Berücksichtigung finden. § 60 Satz 3 UStDV sei insoweit nicht einschlägig. Denn diese Norm betreffe keine Rechnungen, deren Berücksichtigung zuvor bereits bestandskräftig abgelehnt worden sei. 29

Die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2004 sei hingegen in verfahrensrechtlicher Hinsicht in vollem Umfang überprüfbar, da gegen beide insoweit ergangenen Bescheide fristgerecht Einspruch eingelegt worden sei. 30

In der Sache reiche die Vorlage der Rechnungsduplikate nicht für eine Vorsteuervergütung aus. Denn die Klägerin habe nicht hinreichend nachgewiesen, dass sie den Verlust der Originalrechnungen nicht zu vertreten habe. Auf diese Voraussetzung komme es nach wie vor an. Soweit ihm, dem Beklagten, Rechnungen der Borchers Kreislaufwirtschaft GmbH vorlägen, sei die Durchschrift sehr wohl vom Original zu unterscheiden, da das Original aus dickerem Papier bestehe. Da sie die Belege von der Bank üblicherweise nicht zurückerhalten habe, sei besondere Vorsicht geboten gewesen, die die Klägerin nicht habe walten lassen. Ginge man mit der Klägerin davon aus, dass Original und Durchschlag kaum zu unterscheiden gewesen seien, wäre insoweit eine noch höhere Sorgfalt erforderlich gewesen. 31

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Beklagten vom 19. Juli 2007 (Bl. 82 ff. der FG-Akte), vom 5. November 2007 (Bl. 102 ff. der FG-Akte) und vom 28. Februar 2008 (Bl. 122 der FG-Akte) verwiesen.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung durch die Berichterstatterin einverstanden erklärt. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist zulässig, jedoch unbegründet. 35

I. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen sind erfüllt. Dies gilt insbesondere auch im Hinblick auf den Vergütungsbescheid für den Vergütungszeitraum April bis Juni 2004 vom 24. Oktober 2005. Der Zulässigkeit steht insbesondere nicht entgegen, dass insoweit keine Einspruchsentscheidung gemäß § 44 FGO ergangen ist. 36

Denn diese ist nach § 46 Abs. 1 FGO entbehrlich. Nach § 46 Abs. 1 FGO ist eine Klage abweichend von § 44 FGO ohne Abschluss eines Vorverfahrens zulässig, wenn über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden wurde. Diese Voraussetzungen sind erfüllt. 37

Aus dem Einspruchsschreiben vom 8. November 2005 ergibt sich, dass auch bezüglich des Vergütungszeitraums April bis Juni 2004 Einspruch eingelegt werden sollte, zumal u.a. die Nachreichung der Rechnungen vom 30. April 2004 (Nr. 4005981) angekündigt wurde. Über diesen Einspruch wurde nicht durch Einspruchsentscheidung entschieden. Ein sachlicher Grund hierfür ist nicht gegeben. Zwar mag der Beklagte zunächst davon ausgegangen sein, dass mit dem Schreiben vom 8. November 2005 nicht auch bezüglich des Vergütungszeitraums April bis Juni 2004 Einspruch eingelegt werden sollte. Jedoch war ihm spätestens mit der Einreichung der Klagebegründung vom 28. April 2007 bekannt, dass der Einspruch auch den Vergütungszeitraum April bis Juni 2004 betraf. Gleichwohl erließ er keine Einspruchsentscheidung. 38

Eine angemessene Frist für die Entscheidung über den Einspruch ist abgelaufen. Nach § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO handelt es sich hierbei grundsätzlich um eine Frist von mindestens sechs Monaten. Diese sind verstrichen. Da der Beklagte zwischenzeitlich im Rahmen des Klageverfahrens auch bezüglich des Vergütungszeitraums April bis Juni 2004 Stellung genommen hat, ist eine weiterreichende Frist für ein Abwarten der Einspruchsentscheidung nicht erforderlich. Für die Zulässigkeit der Klage genügt es, wenn die Frist – wie im Streitfall – vor der mündlichen Verhandlung oder der Entscheidung abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1990 VI R 98/89 u.a., BStBl II 1991, 363, BFHE 162, 414; Tipke, T/K, FGO, § 46 Tz. 9 m.w.N. der Rspr.). Das Erfordernis des abgeschlossenen Vorverfahrens ist Sachentscheidungsvoraussetzung, nicht Gerichtszugangsvoraussetzung. 39

II. Die Klage ist indes unbegründet. 40

Die Ablehnungs- bzw. Änderungsbescheide vom 24. Oktober 2005 sowie die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Denn der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahmen aus § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV zu, da die Klägerin bezüglich der beantragten Vorsteuervergütung jedenfalls nicht die entsprechenden Originalrechnungen nach § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG vorgelegt hat. 41

1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 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 UStG 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.

Die nationalen Vorschriften beruhen für Steuerpflichtige, die - wie die Klägerin - im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auf den Vorgaben der 8. Richtlinie vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, im Folgenden: Achte EG-Richtlinie), insbesondere auf Art. 3, 4 und 7 dieser Richtlinie. Diese europarechtlichen Vorgaben für Anträge von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber in den Vorschriften des § 18 Abs. 9 Sätze 3 ff. UStG umgesetzt. 43

2. Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen und die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG). 44

Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Bezüglich der streitigen Vorsteuern wurden von der Klägerin keine Originalrechnungen, sondern lediglich Duplikate vorgelegt. 45

3. Im Streitfall reicht die Vorlage der Duplikate auch nicht ausnahmsweise aus. 46

a. Ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer darf bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnung im Vergütungsverfahren den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder Ablichtung der Rechnung führen, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsanträge gestellt werden (BFH-Urteil vom 20. August 1998 V R 55/96, BStBl II 1999, 272; BFHE 186, 460). 47

aa. Zwar bestimmt Art. 3 Buchst. a der Achten EG-Richtlinie, dass jeder nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige zum Erhalt der Erstattung einen Antrag stellen muss, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind. Die Verpflichtung der Vorlage der Originalrechnung wird durch Artikel 7 Abs. 3 der Achten EG-Richtlinie bestätigt, wonach die zuständige Behörde jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk versieht, damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurückgibt. 48

bb. Allerdings ergibt die Auslegung der Achten EG-Richtlinie, dass das Erfordernis der Vorlage der Originalrechnung nicht ausnahmslos gilt. Artikel 3 Buchst. a der Achten EG-Richtlinie kann nämlich nicht dahin ausgelegt werden, dass er einem Mitgliedstaat die Möglichkeit verwehrt, einen Erstattungsantrag ohne Beifügung von Originalrechnungen in außergewöhnlichen Fällen zuzulassen, in denen der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang zweifelsfrei stattgefunden hat, das Abhandenkommen der Rechnung oder des Einfuhrdokuments vom Steuerpflichtigen nicht zu vertreten ist und in Anbetracht der Umstände feststeht, dass die Gefahr weiterer Erstattungsanträge nicht gegeben ist (EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G*, Slg. 1998 I - 3495). 49

Denn das abgeleitete Recht muss die allgemeinen Rechtsgrundsätze und vor allem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten (EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - 50

- Diese allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit machen in einem solchen außergewöhnlichen Fall den Ausschluss der vorgenannten Möglichkeit – der Vorlage einer Rechnungskopie - entbehrlich, um dem generellen Ziel der Achten EG-Richtlinie, der Verhinderung der Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung, gerecht zu werden (EuGH- Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G, a.a.O.).* 51
- cc. Art. 3 Buchst. a der Achten EG-Richtlinie ist deshalb dahingehend auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, in seinem innerstaatlichen Recht die Möglichkeit vorzusehen, dass ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments den Nachweis seines Erstattungsanspruchs durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des fraglichen Einfuhrdokuments führt, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsanträge gestellt werden (EuGH- Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G, a.a.O.).* 52
- Hat ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Möglichkeit, bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnung den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder Ablichtung der Rechnung zu führen, so folgt aus dem Diskriminierungsverbot des Art. 6 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV), auf das in der fünften Begründungserwägung der Achten Richtlinie hingewiesen wird, dass diese Möglichkeit auch einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen einzuräumen ist, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsanträge gestellt werden (EuGH- Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G, a.a.O.).* 53
- dd. § 18 Abs. 9 UStG enthält demzufolge keine Ermächtigung, ausländischen Unternehmen die Vorsteuervergütung unter Verletzung von Art. 12 EGV (ex-Art. 6) zu versagen. § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG ist deshalb einschränkend dahin auszulegen, dass es in den vom EuGH genannten Fällen genügt, wenn dem Vergütungsantrag eine Kopie oder Zweitschrift der abhanden gekommenen Originalrechnung beigelegt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20. August 1998 V R 55/96, BStBl II 1999, 272, BFHE 186, 460 bezüglich § 61 Abs. 1 Satz 5 UStDV 1980, aus dem sich früher das Erfordernis der Vorlage der Originalrechnung ergab). 54
- b. Die Voraussetzungen für die Entbehrlichkeit der Originalrechnungen und das Ausreichen der Vorlage der Rechnungsduplikate sind im Streitfall nicht zur hinreichenden Überzeugung des Gerichts erfüllt. 55
- Zwar hat die Klägerin mit dem Beleg der Überweisungen und dem Schreiben des Finanzamtes X vom 2. Mai 2007 nachgewiesen, dass der den Rechnungen zugrunde liegende Vorgang tatsächlich stattgefunden hat, und dass keine Gefahr besteht, dass sie die Erstattung noch anderweitig beantrage. 56
- Jedoch ist das Gericht nicht hinreichend davon überzeugt, dass sie den Verlust der Originalrechnungen nicht zu vertreten hat. Dies wirkt sich zu Lasten der Klägerin aus, die hierfür – als für sie günstige Tatsache – die objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt. 57
- aa. Nicht zu vertreten ist der Verlust von Originalrechnungen, wenn der Vergütungsgläubiger weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt hat. Das Gericht ist nicht hinreichend davon 58

überzeugt, dass der Verlust der Originalrechnungen nicht auf die Fahrlässigkeit der Klägerin, also auf deren Außerachtlassung der erforderlichen Sorgfalt, zurückzuführen ist.

bb. Die Klägerin hat die Originalrechnungen an ihre Bank zwecks Überweisung gegeben, obwohl sie ihr normalerweise nur die Rechnungsdurchschläge überließ, weil die Bank die Rechnungen nach Auftragsausführung später vernichtete. Insoweit hat die Klägerin sorgfaltswidrig gehandelt. Denn gerade weil sie wusste, dass die Bank die Unterlagen vernichtet, hätte sie besonders achtsam sein müssen. 59

cc. Der Einwand der Klägerin, dass die Originalrechnungen kaum von den Durchschriften zu unterscheiden gewesen sein sollen, vermag kein anderes Ergebnis zu rechtfertigen. Denn es kann nicht aufgeklärt werden, ob dieser Sachvortrag zutrifft. Die in der mündlichen Verhandlung in Augenschein genommenen Duplikate der Rechnungen vermögen den Einwand jedenfalls nicht zu bestätigen. Denn einerseits ist nicht aufklärbar, ob die Originalrechnungen gleich beschaffen waren und andererseits war hierbei die Originalrechnung aufgrund des dickeren Papiers und der unterschiedlichen Druckerfarbe nicht schwer zu erkennen. Andere Möglichkeiten der Sachaufklärung bezüglich der Beschaffenheit der streitigen Originalrechnungen bestehen nicht. Dies wurde auch nicht von den Beteiligten vorgetragen. 60

Aber selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass sich die Originalrechnung – wie von der Klägerin vorgetragen - nur schwer von der Kopie unterscheiden lassen haben mag, hätte die Klägerin gleichwohl sorgfaltswidrig gehandelt. Denn wären sich Original und Kopie sehr ähnlich gewesen, hätte die Klägerin besonders aufmerksam die Unterlagen für die Bank zusammenstellen müssen. Hinzu kommt, dass die Originalrechnung jedenfalls insoweit gut vom Durchschlag zu unterscheiden gewesen wäre, als es sich hierbei jedenfalls um die obere Seite handelte und insoweit die Klägerin auch selber zur Vermeidung etwaiger Unterscheidungsschwierigkeiten das Original durch einen Vermerk oder separate Abheftung hätte kenntlich machen können, zumal der Klägerin die Erheblichkeit der Originalrechnung für die Vorsteuervergütung bewusst war. 61

c. Soweit die Klägerin einwendet, dass die Berücksichtigungsfähigkeit der Rechnungskopien bzw. Duplikate nicht das mangelnde Vertretenmüssen des Abhandenkommens der Originalrechnungen voraussetze, vermag dies nicht zu überzeugen. 62

aa. Zwar stützt die Klägerin ihren Einwand auf das Urteil des BFH vom 19. November 1998 (V R 102/96, BStBl II 1999, 255, BFHE 187, 344), in dem der BFH tatsächlich ausdrücklich entschieden hat, dass es nicht darauf ankomme, aufgrund welcher Umstände die Erstschrift des Ersatzbelegs nicht vorgelegt werden könne. 63

bb. Gleichwohl vermag sich das Gericht dem nicht anzuschließen. Denn es findet sich neben dieser Entscheidung auch Rechtsprechung, die auf das Erfordernis des Nicht-Vertretenmüssens des Verlusts der Originalrechnung abzustellen scheint, z.B. der EuGH in seinem Urteil vom 11. Juni 1998 (C-361/96 - *Société Générale des G*, Slg. 1998 I - 3495) und der BFH in seinem Urteil vom 20. August 1998 (V R 55/96, BStBl II 1999, 272, BFHE 186, 460). Auch in dem Urteil vom 18. Januar 2007 (V R 23/05, BStBl II 2007, 430, BFHE 217, 32) scheint der BFH auf die Art des Belegverlustes abzustellen. Und in dem Urteil vom 19. November 1998 (V R 69/96, BFH/NV 1999, 985), das taggleich mit der vom der Klägerin zitierten Entscheidung ergangen ist, wird das Erfordernis des Nicht-Vertretenmüssens – abgesehen davon, dass auf die Entscheidung V R 102/96 durch ein "vgl." hingewiesen wird - nicht ausdrücklich für entbehrlich gehalten. 64

cc. Hinzu kommt, dass es sich bei der Vorsteuervergütung auf der Grundlage einer Rechnungskopie oder Zweitschrift um eine Ausnahme handelt, die folglich eng zu verstehen und restriktiv anzuwenden ist.

Die Achte EG-Richtlinie statuiert in Art. 3 Buchst. a den Grundsatz, dass die Vorsteuervergütung die Vorlage der Originale der Rechnungen erfordert. Eine Ausnahme hiervon ist nach dem Wortlaut der Richtlinie nicht vorgesehen. Die Ausnahme ist lediglich im Wege der Auslegung der Richtlinie zuzulassen und zwar nur in "außergewöhnlichen Fällen" (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G*, Slg. 1998 I – 3495). Ein solch außergewöhnlicher Fall liegt vor, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang zweifelsfrei stattgefunden hat, das Abhandenkommen der Rechnung oder des Einfuhrdokuments vom Steuerpflichtigen nicht zu vertreten ist und in Anbetracht der Umstände feststeht, dass die Gefahr weiterer Erstattungsanträge nicht gegeben ist (EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G*, a.a.O.). In einem solchen Fall ist der Ausschluss der Vorsteuervergütung aufgrund des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit nicht erforderlich, um eine Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu verhindern (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-361/96 - *Société Générale des G*, a.a.O.).

66

Würde auf das Kriterium des "Nicht-Vertretenmüssens" verzichtet, würde die Ausnahme vom Grundsatz der Vorlage der Originalrechnung zu weit ausgedehnt und letztlich das Grundsatz-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt. Dadurch würde nämlich letztlich das Erfordernis der Vorlage der Originalrechnung ausgehöhlt. Denn wenn es nicht darauf ankommen würde, aufgrund welcher Umstände die Originalrechnung nicht vorgelegt wird, wäre es regelmäßig zulässig, Rechnungskopien einzureichen und – vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen – gleichwohl in den Genuss der Vorsteuervergütung zu gelangen. Dies ist aber nicht die Intention der Achten EG-Richtlinie und des von ihr in Art. 3 Buchst. a aufgestellten Erfordernisses der Vorlage der Originalrechnung. Dies ist dort auch nicht so vorgesehen.

67

4. Darüber hinaus ist die Klage – soweit sie den Vergütungszeitraum April bis Juni 2004 betrifft – auch deshalb unbegründet, weil es an einer Rechtsgrundlage für die Änderung des bestandskräftig gewordenen Bescheides vom 16. März 2005 mangelt und eine Berücksichtigung der entsprechenden Vorsteuer nach § 60 Satz 3 UStDV im Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2004 nicht möglich ist.

68

a. Als Änderungsgrundlage kommt allein § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO in Betracht, dessen Voraussetzungen indes nicht erfüllt sind.

69

aa. Nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO kann ein Steuerbescheid geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird. Der Vergütungsantrag vom 1. Juli 2005 (Eingangsdatum) ist als Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO zu verstehen, da der Bescheid vom 16. März 2005 in Bestandskraft erwachsen ist. Wirkt sich die beantragte Änderung – wie im Streitfall – zugunsten des Steuerpflichtigen aus, muss der Antrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a, 2. Halbsatz AO allerdings innerhalb der Einspruchsfrist gestellt werden. Die Einspruchsfrist bezüglich des Bescheides vom 16. März 2005 war jedoch am 1. Juli 2005 (Zeitpunkt der Antragstellung) bereits abgelaufen. Die Einspruchsfrist endete nämlich bereits mit Ablauf des 18. Mai 2005 (§ 122 Abs. 2 Nr. 2, 108 Abs. 3, 355 Abs. 1 AO). Innerhalb dieser Frist wurde kein Einspruch eingelegt.

70

bb. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO ist nicht zu gewähren. Die Fristversäumnis war nicht unverschuldet. Insbesondere ist § 126 Abs. 3 AO – entgegen der Auffassung der Klägerin - nicht einschlägig. Der abschlägige Bescheid vom 16. März 2005

71

enthielt eine Begründung. Darauf, ob sie rechtlich zutreffend war, kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 11. Februar 2004 II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062).

b. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann die streitige Vorsteuer aus dem Vergütungszeitraum April bis Juni 2004 – ungeachtet des Mangels der materiell-rechtlichen Voraussetzungen - nicht nach § 60 Satz UStDV im Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2004 berücksichtigt werden. 72

Nach § 60 Satz 3 UStDV können in den Antrag für den restlichen Zeitraum des Kalenderjahres auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Vergütungszeiträume des betreffenden Kalenderjahres fallen. Hiervon nicht erfasst werden Vorsteuern aus Rechnungen, deren Berücksichtigung in dem entsprechenden vorangegangenen Vergütungszeitraum – wie im Streitfall im Zeitraum April bis Juni 2004 - bereits abgelehnt worden war. 73

Dies folgt ergibt sich aus einer richtlinienkonformen Auslegung der Norm. Denn die Achte EG-Richtlinie sieht in Art. 7 Satz 3 ausdrücklich vor, dass für die Rechnung zuvor noch kein Antrag gestellt wurde. Hierdurch wird dem Prinzip des Bestandsschutzes vorangegangener Bescheide Rechnung getragen. Diese Auslegung entspricht auch Sinn und Zweck der Regelung. § 60 Satz 3 UStDV dient nämlich der Vereinfachung des Verfahrens, die dadurch erreicht wird, dass der Steuerpflichtige nicht für jede z.B. verspätet eingetroffene Rechnung einen Änderungsantrag zu stellen braucht (vgl. Stadie, in Rau/Dürrewächter/Flick/Geist, UStG, § 18 Rn. 683 f.). Die wiederholte Geltendmachung einer bereits abgelehnten Rechnung würde diesem Zweck zuwider laufen. 74

III. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, insbesondere der Voraussetzungen für die Entbehrlichkeit der Vorlage von Originalrechnungen, gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 75

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 76