
Datum: 09.11.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3482/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1109.2K3482.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen Anspruch auf Vergütung von Vorsteuern gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV für die Vergütungsquartale in der Zeit von Juli 2001 bis Dezember 2004 hat. Dabei sind insbesondere der Ort ihrer Ansässigkeit und die Ordnungsgemäßheit der Unternehmerbescheinigung zweifelhaft.
- 3 Die Klägerin ist eine Gesellschaft in Form einer Ltd. mit Sitz auf den Bermudas. Sie wurde 2001 nach dem Recht der Bermudas gegründet und dort auch im zuständigen Register eingetragen. Ihr Geschäftsgegenstand besteht im Im- und Export von und Handel mit Waren jeglicher Art.
- 4 Alleiniger Gesellschafter der Klägerin ist eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft (A), deren Geschäftsanteile von in Frankreich ansässigen natürlichen Personen gehalten werden.
- 5 Die Klägerin verfügt auf den Bermudas lediglich über eine postalische Anschrift (bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft B) - unter der sie auch im Rechtsverkehr auftritt -, einen Telefonanschluss und eine E-mail-Adresse. Sie ist nicht im Telefonbuch eingetragen. Auf den Bermudas verfügt sie über keine Bankverbindung. Bankkonten werden ausschließlich in Hongkong bei der C-Bank Ltd. (C) unterhalten. Kunde der Klägerin ist der D-Konzern.
- 6 Die Klägerin verfügte in den streitigen Zeiträumen über durchgängig zwei Direktoren. Zunächst waren dies E und F. Ihnen folgten für die Zeit von April bis Juli 2003 G und H. Seit Juli 2003 sind K und L als Direktoren der Klägerin tätig. Schriftliche Geschäftsführungs- und

Arbeitsverträge bestehen insoweit nicht. Die Direktoren waren bzw. sind Einwohner der Bermudas und dort auch ansässig. Sie haben keinen Zugriff auf die Bankkonten der Klägerin.

Die Klägerin führt ihre Geschäfte nicht unmittelbar selber durch, sondern bedient sich insoweit einer Vielzahl sog. "Hilfspersonen", z.B. der O Inc., USA. Die O Inc. ist u.a. zuständig für die Auftragsbearbeitung, Rechnungsstellung, logistische Abwicklung der Ein- und Verkaufsprozesse, den Versand, laufende Finanzierungsangelegenheiten, Qualitätsüberwachung und Kommunikation mit den für die Qualitätsprüfung zuständigen Stellen. Diese Gesellschaft ist auch für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs verantwortlich. 7

Die Klägerin hatte im Jahre 2002 einen schriftlichen Servicevertrag mit der M GmbH in Deutschland abgeschlossen. Hiernach soll die M GmbH die After-Sale-Serviceleistungen (z.B. Bearbeitung von Gewährleistungsfällen, Bereitstellung eines Kundenservicecenters) für die Klägerin übernehmen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen (Bl. 311 ff. der FG-Akte). 8

Die Klägerin stellte in der Zeit von Juni 2002 bis Januar 2005 verschiedene Vorsteuervergütungsanträge. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge resultieren aus den aufgrund des Servicevertrages mit der M GmbH monatlich erstellten Abrechnungen. Im Einzelnen handelte es sich um: 9

Eingangsdatum 10

beim Beklagten Vergütungszeitraum Gesamtbetrag 11

27.06.2002 07-12/2001 49.574,86 € (= 96.960,00 DM) 12

28.06.2002 01-03/2002 28.341,00 € 13

11.07.2002 04-06/2002 28.341,00 € 14

22.10.2002 07-09/2002 28.341,00 € 15

24.01.2003 10-12/2002 28.341,00 € 16

16.09.2003 01-03/2003 28.341,00 € 17

16.09.2003 04-06/2003 28.341,00 € 18

30.10.2003 07-09/2003 28.341,00 € 19

20.01.2004 10-12/2003 28.341,00 € 20

15.04.2004 01-03/2004 28.341,00 € 21

19.07.2004 04-06/2004 28.341,00 € 22

13.10.2004 07-09/2004 35.301,00 € 23

21.01.2005 10-12/2004 37.923,87 € 24

406.209,73 € 25

26

Im Laufe des Antragsverfahrens reichte die Klägerin mit Schreiben vom 18. November 2003 u.a. eine notariell beurkundete Original-"Körperschaftbescheinigung" (Corporate Certificate) vom September 2003 (ohne Tagesangabe) ein (in Kopie Bl. 270 der FG-Akte). Hiernach erklärt der Direktor der Klägerin, K, dass sich die Leitung und Verwaltung der Klägerin auf den Bermudas befinde und sämtliche geschäftlichen Angelegenheiten und Buchführungsfunktionen dort erledigt würden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheinigung verwiesen (Bl. 270 der FG-Akte). Außerdem hat sie eine Bescheinigung des Gesellschaftsregisters vom 26. April 2001 über ihre Eintragung vorgelegt (Bl. 271 der FG-Akte).

Die Anträge betreffend die Vergütungszeiträume 07/2001 bis 06/2003 wurden jeweils mit Bescheid vom 15. September 2004, die Anträge bezüglich der Vergütungszeiträume 07/2003 bis 12/2004 jeweils mit Bescheid vom 7. April 2005 abgelehnt. 27

Die hiergegen fristgerecht eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidungen vom 3. August 2005 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung wurde zum einen angeführt, dass es an einer ordnungsgemäßen Unternehmerbescheinigung mangle, und zum anderen, dass es sich bei der Klägerin um eine Briefkastenfirma handele. 28

Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin vor, dass der wirtschaftliche Hintergrund für ihre Gründung auf den Bermudas in den geringen rechtlichen Hürden für ihre Gründung und das gesamte wirtschaftliche Umfeld dort bestanden habe. 29

Die Geschäftsbeziehung zu ihrem Kunden, dem D-Konzern basiere auf einer langjährigen vertrauensvollen Zusammenarbeit, die bislang nicht schriftlich fixiert worden sei. Die Lieferungen würden sowohl an deutsche Gesellschaften des Kunden als auch an seine im europäischen und nichteuropäischen Ausland ansässigen Konzerngesellschaften erfolgen. 30

Sie, die Klägerin, kaufe die Ware vor allem auf dem asiatischen Markt von fremden Unternehmen ein. Zur Vereinfachung der Vertragsabwicklung mit den vorwiegend asiatischen Lieferanten würde sie in dieser Region zwei postalische Adressen in Singapur und Hongkong unterhalten. Die von ihr erworbenen Waren würden durch die asiatischen Lieferanten unmittelbar in die Häfen Rotterdam bzw. Antwerpen geliefert. 31

Sie, die Klägerin, werde in allen Leistungsbeziehungen – sowohl beim Verkauf als auch beim Einkauf – als Vertragspartnerin im eigenen Namen sowie für eigene Rechnung und eigenes Risiko tätig. Die finanzielle Abwicklung des Zahlungsverkehrs erfolge über die C-Bank Ltd., Hongkong. 32

Ihr Geschäftsmodell basiere darauf, möglichst viele Funktionen auf externe Spezialisten auszulagern. Sie habe insoweit nur solche Leistungen zu bezahlen, die von ihr tatsächlich in Anspruch genommen werden würden. Dadurch ließen sich hohe Fixkosten vermeiden, die entstehen würden, wenn für sämtliche Bereiche Mitarbeiter fest angestellt würden. Die Weiterentwicklung in der Kommunikationstechnik sei dabei wesentlich für den Erfolg dieses Geschäftsmodells. 33

Sie bediene sich bei der Durchführung ihrer Geschäfte einer Vielzahl von Hilfspersonen. Dazu gehörten insbesondere die O Inc., in den USA und die M GmbH in Deutschland. Mit der M GmbH habe sie bereits im Juli 2001 einen mündlichen Servicevertrag abgeschlossen. Der Vertrag sei 2002 schriftlich fixiert worden. Zwischen ihr und der M GmbH bestünden keine Beteiligungsverhältnisse. Alleiniger Gesellschafter der M GmbH sei eine in Deutschland ansässige natürliche Person. 34

- Die Voraussetzungen für die Vorsteuervergütung seien erfüllt. Ungeachtet dessen, dass sie wirtschaftlich aktiv sei, sei dem Einwand des Beklagten, sie sei eine Briefkastenfirma, entgegen zu halten, dass auch eine Briefkastenfirma ein Unternehmer sein könne. Voraussetzung für die Anerkennung einer Briefkastengesellschaft als Unternehmer sei, dass dieser Gesellschaft die erbrachten Leistungen umsatzsteuerlich zuzurechnen seien und sie damit als Leistender selbständig und nachhaltig am Wirtschaftsverkehr teilnehme. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt. 35
- Sie, die Klägerin, sei im Ausland ansässig. Die nationalen Bestimmungen zur Ansässigkeit (§ 13b Abs. 4 UStG, §§ 10, 11 AO) seien nach der Rechtsprechung im Sinne des Gemeinschaftsrechts auszulegen. Die Rechtsbegriffe der Ansässigkeit bzw. des Sitzes seien – jedenfalls bis zum Jahre 2006 – in der Rechtsprechung des EuGH noch nicht ausgelegt worden. Der BFH halte den Begriff der Ansässigkeit – jedenfalls bis 2006 – gemeinschaftsrechtlich für ungeklärt. 36
- Sie sei auf den Bermudas ansässig. Dies ergebe sich zunächst daraus, dass sie dort ihren statuarischen Sitz (§ 11 AO) habe. Auch ihre Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO - ihre Direktoren - befinde sich dort. Diese würden "gewisse Verwaltungs- und Geschäftsangelegenheiten" wahrnehmen. Zum Beleg dessen hat die Klägerin eine notariell beurkundete Erklärung ihres Direktors K vom September 2003 (ohne Tagesangabe) vorgelegt, wonach u.a. "der ‚Geist‘ und das Management, die Geschäftsangelegenheiten und Buchführungsfunktionen" auf den Bermudas erledigt würden. Hierauf wird verwiesen (Bl. 270 der FG-Akte). Eine Eintragung im Telefonbuch bestehe nicht, weil dies angesichts der internationalen Tätigkeit nicht erforderlich sei. 37
- Die Wahrnehmung geschäftlicher Aktivitäten durch die Direktoren würde dadurch bestätigt, dass diese Verträge abschließen (z.B. den Servicevertrag mit der M GmbH), gegenüber Behörden auftreten (z.B. im Zusammenhang mit den Anträgen auf Vorsteuervergütung), Vollmachten erteilen (z.B. Prozessvollmacht für den Streitfall) und mit Beratern vor Ort in Kontakt treten würden (z.B. mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft). Außerdem würden sie an Geschäftsleitungssitzungen teilnehmen und Beschlüsse der Geschäftsleitung zeichnen. Auf den Bermudas liege ein Mindestmaß an Struktur vor. 38
- Auf den Bermudas seien auch "Kernentscheidungen" gefallen. Auf den Bermudas und durch die Direktoren der Klägerin sei die ursprüngliche Entscheidung getroffen worden, welche Firmen für die operative Abwicklung des Geschäftes eingeschaltet werden sollten. Laufend seien von ihren Direktoren jedenfalls die Jahresabschlüsse eingesehen worden. Die Beteiligung der Direktoren habe jedenfalls darin bestanden, dass diese die Verträge mit den dritten Gesellschaften abgeschlossen hätten. 39
- Angesichts dessen sei die Ansässigkeit auf den Bermudas insbesondere auch im Hinblick auf die – jedenfalls bis 2006 – nicht hinreichend konkretisierten gemeinschaftsrechtlichen Kriterien zu bejahen. 40
- Auf keinen Fall sei sie im Inland ansässig. Soweit der Beklagte dies unter Hinweis auf die von ihm unterstellte Briefkasteneigenschaft vortrage, sei dem entgegenzuhalten, dass sie, die Klägerin, keine Briefkastenfirma der M GmbH oder des D-Konzerns sei. Es bestünden weder rechtliche noch tatsächliche Umstände, die dies rechtfertigen könnten. So seien schon keine entsprechenden Beteiligungsverhältnisse gegeben. 41
- Bezüglich der Frage der Ansässigkeit sei in rechtlicher Hinsicht zu berücksichtigen, dass dieses Erfordernis der Vorsteuervergütung nicht hinreichend bestimmt gewesen sei bzw. 42

bestimmt sei. Wie dem Vorlagebeschluss des FG Köln vom 19.1.2006 (2 K 5044/03, EFG 2009, 1257) zu entnehmen sei, seien mindestens drei verschiedene Anknüpfungspunkte, die ihrerseits auch noch auslegungsfähig seien, in Betracht gekommen. Für sie, die Klägerin, bedeute dies, dass für sie nicht klar gewesen sei, von welchem Land sie eine Unternehmerbescheinigung beizubringen habe. Sie sei vor eine unlösbare Aufgabe gestellt gewesen. Angesichts dessen müsse im Streitfall der statuarische Sitz als Anknüpfungspunkt ausreichen. Im Übrigen sei dem die Frage der Ansässigkeit betreffenden EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007 (C-73/03, BFH/NV Beilage 2007, 418) entgegenzuhalten, dass es keinerlei Hinweise auf die zeitliche und sachliche Gewichtung der darin genannten Kriterien enthalte. Es bestünden starke Zweifel an der hinreichenden Umsetzbarkeit des EuGH-Urteils insbesondere im Streitfall.

Dessen ungeachtet sei unter Zugrundelegung der Kriterien des EuGH-Urteils zu berücksichtigen, dass sich auf den Bermudas befänden: der statuarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte zusammentreffen, der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, sowie der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen und Bücher geführt werden. 43

Die Vorsteuervergütung sei nicht im Hinblick auf die Unternehmerbescheinigung zu versagen. 44
Insoweit hat die Klägerin im Laufe des Klageverfahrens eine Bescheinigung des Finanzministeriums der Bermudas vom 25. Mai 2001 ("Tax Assurance") vorgelegt, worin der Klägerin mit Wirkung bis zum 28. März 2016 zugesagt wird, dass auf sie als Unternehmer keine Steuern anzuwenden seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheinigung verwiesen (Bl. 256 der FG-Akte).

Darüber hinaus hat sie eine weitere Bescheinigung des Finanzministeriums der Bermudas vom 6. Dezember 2005 vorgelegt, wonach die Klägerin dem Gesetz der Bermudas unterliege und unbedenklich ("good standing") sei (Bl. 257 der FG-Akte). In einer Bescheinigung des Gesellschaftsregisters vom 19. Dezember 2005 wird u.a. ausgeführt, dass auf den Bermudas keine Umsatzsteuer ("VAT") existiere und deshalb eine solche auch nicht von der Klägerin erhoben werde (Bl. 258 der FG-Akte). Hierzu trägt die Klägerin vor, dass das Gesellschaftsregister eine Abteilung des Finanzministeriums darstelle und somit auch diese Bescheinigung vom Finanzministerium der Bermudas stamme. Dies werde dadurch bestätigt, dass beide Bescheinigungen dieselbe Unterschrift tragen würden. 45

Schließlich hat die Klägerin eine Bescheinigung des Finanzministeriums der Bermudas vom 23. April 2008 vorgelegt, wonach die Klägerin auf den Bermudas seit dem 25. Mai 2001 als Unternehmerin registriert sei. Es wird darin darüber hinaus darauf hingewiesen, dass auf den Bermudas keine Umsatzsteuer existiere. Der Bescheinigung ist ein von der Klägerin erstelltes Memorandum (ihre Satzung), in dem sie selbst u.a. ihren Unternehmensgegenstand beschreibt, als Anlage beigefügt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheinigung verwiesen (Bl. 730 der FG-Akte). 46

Zur Unternehmerbescheinigung trägt die Klägerin vor, dass die Bedingung für die Vorsteuervergütung nicht in allen Fällen gleich sein könne. So werde z.B. auf den Bermudas keine Umsatzsteuer oder ihr ähnliche Steuer erhoben. Wenn es dort jedoch kein Umsatzsteuersystem gebe, würden auch keine Mehrwertsteuerpflichtigen bzw. Unternehmer i.S.d. UStG existieren. Die entsprechenden Begriffe hätten auf den Bermudas keine steuerliche Bedeutung. Es sei daher unmöglich, von den Steuerbehörden auf den Bermudas eine Bescheinigung mit dem Inhalt nach Abschn. 243 Abs. 6 UStR zu erhalten. In Fällen wie diesen sei von einer Unternehmerbescheinigung ganz abzusehen. Folglich sei es unberechtigt, von ihr, der Klägerin, eine solche zu fordern. Hierfür gebe es auch keine 47

Rechtsgrundlage, da die hier einschlägige 13. EG-Richtlinie dies nicht vorsehe. Der Grund hierfür liege darin, dass außerhalb des Gemeinschaftsgebiets eine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer und damit auch eine Qualifikation als Mehrwertsteuerpflichtiger bzw. Unternehmer oftmals nicht bekannt sei. Es würde etwas Unmögliches gefordert. In diesen Fällen könne eine Unternehmerbescheinigung folglich nicht verlangt werden. Hierdurch würden Unternehmen in Drittstaaten auch nicht privilegiert. Denn für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer sei die Erlangung der Unternehmerbescheinigung eine reine Formsache, während dies in Drittstaaten mit hohem zeitlichem und finanziellem Aufwand verbunden sei.

Darüber hinaus sei nach dem Zweck der Unternehmerbescheinigung zu beachten, dass hiermit die Unternehmereigenschaft belegt werden solle. Sie, die Klägerin, habe jedoch unabhängig von der Unternehmerbescheinigung ausführlich dargelegt, dass sie Unternehmerin sei. 48

Ungeachtet dessen habe sie jedoch sogar eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung vorgelegt. Mit dem Schreiben des Finanzministeriums der Bermudas vom 6. Dezember 2005 (Bl. 257 der FG-Akte) und des Gesellschaftsregisters vom 19. Dezember 2005 (Bl. 258 der FG-Akte) habe sie einen aktuellen Nachweis über ihre steuerliche Erfassung auf den Bermudas als Unternehmer unter einer Steuernummer für die streitigen Vergütungszeiträume vorgelegt. Diese Schreiben würden nach Form und Inhalt den Nachweisen, die der Beklagte in der Vergangenheit im Vergütungsverfahren anerkannt habe, entsprechen. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass nur solche Nachweise gefordert werden könnten, die nach der Rechtsordnung des ausländischen Staates, hier: der Bermudas, beigebracht werden könnten. Sie, die Klägerin, habe alle Nachweise eingereicht, die die Steuerbehörden der Bermudas bereit gewesen seien zu gewähren. Der Beklagte würde etwas Unmögliches von ihr fordern. Soweit der Beklagte eine exemplarische Unternehmerbescheinigung aus den Bermudas vorgelegt habe, handele es sich hierbei nicht um eine Musterbescheinigung, da sie angesichts des Hinweises auf die Mehrwertsteuerpflicht inhaltlich falsch und folglich offenbar irrtümlich ausgestellt worden sei. 49

Soweit der Beklagte erstmalig im Klageverfahren einwende, dass die Bescheinigungen keine Angaben zur Tätigkeit enthalten würden, sei dem entgegenzuhalten, dass die Behörden auf den Bermudas eine solche Ergänzung der Bescheinigung gänzlich ablehnen würden. Außerdem sei dieses Vorgehen des Beklagten unter Vertrauensschutzgesichtspunkten höchst bedenklich. 50

Die Klägerin beantragt, 51

1.) unter Aufhebung 52

der Vergütungsbescheide vom 15. September 2004 für die Vergütungszeiträume 53

07-12/2001, 54

01-03/2002, 55

04-06/2002, 56

07-09/2002, 57

10-12/2002, 58

59

01-03/2003,	
04-06/2003,	60
und der Vergütungsbescheide vom 7. April 2005 für die Vergütungszeiträume	61
07-09/2003	62
10-12/2003	63
01-03/2004	64
04-06/2004	65
07-09/2004	66
10-12/2004	67
und der hierzu jeweils ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 3. August 2005,	68
den Beklagten dazu zu verpflichten, die Vergütung von Vorsteuer wie folgt festzusetzen:	69
07-12/2001: 49.574,86 €,	70
01-03/2002: 28.341,00 €,	71
04-06/2002: 28.341,00 €,	72
07-09/2002: 28.341,00 €,	73
10-12/2002: 28.341,00 €,	74
01-03/2003: 28.341,00 €,	75
04-06/2003: 28.341,00 €,	76
07-09/2003: 28.341,00 €,	77
10-12/2003: 28.341,00 €,	78
01-03/2004: 28.341,00 €,	79
04-06/2004: 28.341,00 €,	80
07-09/2004: 35.301,00 €,	81
10-12/2004: 37.923,87 €;	82
2.) hilfweise die Revision zuzulassen.	83
Der Beklagte beantragt,	84
die Klage abzuweisen.	85
Der Beklagte trägt vor, dass es sich bei der Klägerin um eine Briefkastenfirma ohne eigenen eingerichteten Geschäftsbetrieb handele. Das Tagesgeschäft werde nicht vom Sitzstaat aus	86

geführt. Es existiere kein zentraler Ort der Geschäftsleitung. Die Klägerin verfüge über kein Personal und setze selbständige Subunternehmer ein. Es würden nur erbrachte oder behauptete Leistungen über den Namen des Subjekts der Klägerin abgerechnet, ohne dass das Subjekt in der Lage sei, diese Leistungen selbst zu erbringen. Die als Hilfsperson tätige Gesellschaft O Inc. könnte als "Gesellschaftsgründungsfirma", nicht als (Sub-)Unternehmer tätig sein. Es sei nicht erkennbar, dass die Klägerin am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme. Bei dem Büro in Singapur handele es sich lediglich um eine postalische Anschrift ohne eigene Räumlichkeiten und ohne eigenes Personal. Insoweit sei eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nicht beabsichtigt. Die zwischen der Klägerin und der M GmbH abgerechneten Leistungen seien über ein Jahr lang ohne schriftliche Vertragsgrundlage erbracht worden. Der Vertrag zwischen der Klägerin und der M GmbH sei erst im August 2002 rückwirkend zum 1. Juli 2001 abgeschlossen worden. Aus dem Umstand, dass die in Deutschland ansässige M GmbH zahlreiche Arbeiten für die Klägerin erbringe, sei der Schluss zu ziehen, dass es sich bei der Klägerin um eine Briefkastenfirma der M GmbH, möglicherweise auch des D-Konzerns handele. Die von der M GmbH in Rechnung gestellten Leistungen seien tatsächlich nicht erbracht worden. Es mangle an einem Leistungsaustausch. Daher sei von einem inländischen Ort der obersten Geschäftsleitung der Klägerin in Deutschland auszugehen. Der Ort der maßgeblichen Entscheidungen über das Tagesgeschäft sei für die Bestimmung des Ortes der wirtschaftlichen Tätigkeit von großer Bedeutung.

Die Klägerin sei nicht auf den Bermudas ansässig. Sie verfüge auf den Bermudas nicht über ein Büro und beschäftige kein Personal. Sie verfüge nicht über den geforderten Mindestbestand an Sach- und Personalmitteln, die für eine autonome Erbringung der Import- und Exporttätigkeiten erforderlich sei. Damit mangle es an einer festen Niederlassung. Da es sich bei der Klägerin um eine Briefkasten-Firma handele, befinde sich auch der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht auf den Bermudas. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin auf den Bermudas keine Bankverbindung unterhalte. Bankgeschäfte nehme sie in Hongkong wahr. Es sei davon auszugehen, dass die Direktoren lediglich treuhänderisch tätig geworden seien. Die Klägerin hätte trotz Aufforderung keine schriftlichen Geschäftsführerverträge und Nachweise über die Gehaltszahlungen vorgelegt. Zudem hätten die Direktoren keinen Zugriff auf die Bankkonten, da der Zugriff auf die Bankkonten den Mitarbeitern der Fa. O Inc. (USA) eingeräumt worden sei. Eine faktische Geschäftsführung ohne schriftliche Beauftragung und insbesondere ohne Zugriffsmöglichkeiten auf die Geschäftskonten der Klägerin sei nicht möglich. Sämtliche Tätigkeiten seien auf andere Unternehmen übertragen worden, so dass davon auszugehen sei, dass die Klägerin auf den Bermudas keinerlei Art von Tätigkeiten nachgehe. 87

Auch unabhängig von ihrer Qualifizierung als Briefkastenfirma habe sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin nicht auf den Bermudas befunden. Denn auf den Bermudas seien nicht die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung der Klägerin getroffen und Handlungen zu deren zentralen Verwaltung vorgenommen worden. Typische Tätigkeiten seien in diesem Zusammenhang: Pflege des Kundenstamms, Verhandlungen mit Geschäftspartnern, Abschluss von Verträgen, Einstellung, Fortentwicklung und Führung von Personal, Buchführung, Analyse und Fortentwicklung von Geschäftsprozessen, Planung der Unternehmensentwicklung. Von diesen Tätigkeiten sei nur die Buchführung auf den Bermudas durchgeführt worden. Angesichts dessen, dass die Klägerin auf den Bermudas von sämtlichen Steuern befreit sei, dürften die dort auszuführenden Buchführungstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung sein. Vorsteuervergütungsanträge seien z.B. teilweise außerhalb der Bermudas vorbereitet bzw. unterschrieben worden (vgl. Unterschriftenfelder für die Vergütungszeiträume 07-12/2001 und für 2002). 88

Recherchen hätten ergeben, dass die Direktoren im Treuhandbereich tätig seien. Es sei zu vermuten, dass die Direktoren ihre Geschäftsführungstätigkeit nur treuhänderisch wahrgenommen hätten, um die tatsächlichen Entscheidungsträger anonym bleiben zu lassen. 89

Darüber hinaus mangle es an einer ordnungsgemäßen Unternehmerbescheinigung. Entgegen der Auffassung der Klägerin müsse auch ein außerhalb des Gebiets der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger eine Unternehmerbescheinigung beibringen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007, V R 22/05, BStBl II 2007, 426). Diese Voraussetzung sei nicht entbehrlich. Es liege im Streitfall keine Bescheinigung vor, die den inhaltlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung gerecht würde. Die Bescheinigungen seien zum Teil nicht von der Finanzbehörde ausgestellt, zum Teil würden sie keinen hinreichenden (generellen) Hinweis darauf enthalten, dass auf den Bermudas keine Umsatzsteuer existiere, und zum Teil ergebe sich daraus nicht, dass die Klägerin als Unternehmerin registriert sei. Außerdem enthielten sie keine Angaben zur wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Aus anderen Verfahren sei bekannt, dass auch die Bermudas Unternehmerbescheinigungen ausstellen würden, die den Anforderungen genügen würden. Insoweit hat der Beklagte ein Beispielexemplar eingereicht. Hierauf wird verwiesen (Bl. 584 der FG-Akte). Hinzu komme, dass die Klägerin nicht auf den Bermudas ansässig sei, so dass die Unternehmerbescheinigung auch nicht von der Behörde des Ansässigkeitsstaates ausgestellt worden wäre. 90

Entscheidungsgründe 91

Die Klage ist unbegründet. 92

Die Ablehnungsbescheide vom 15. September 2004 und vom 7. April 2005 sowie die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 3. August 2005 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahme aus § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV zu, da sie nicht die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Es mangelt an einer ordnungsgemäßen Unternehmerbescheinigung gemäß § 61 Abs. 3 UStDV, da die vorgelegten Bescheinigungen nicht vom Ansässigkeitsstaat ausgestellt wurden. 93

I. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG durch Rechtsverordnung in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. 94

II. Zum Vergütungsverfahren bestimmt § 61 Abs. 3 UStDV, 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. 95

Die Vorlage der Bescheinigung ist materiell-rechtliche Voraussetzung der Vorsteuervergütung (vgl. Stadie in Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, Rz. 882.3; Kraeusel in Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 18 Rz. 680; Mößlang in Sölch/Ringleb, UStG, § 18 Rz. 173) und entspricht sowohl den Vorgaben des Art. 3 Buchst. b und des Art. 4 Buchst. a (sowie Anhang B) der 8. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145/1977, 1) als auch denjenigen des Art. 3 Abs. 1 Satz 4 der 13. EG-Richtlinie (Richtlinie 86/560/EWG, ABl. EG Nr. L 326/1986, 40; vgl. Stadie, a.a.o., Rz. 872.4). 96

III. Im Streitfall hat die Klägerin verschiedene Unternehmerbescheinigungen eingereicht, die alle von der Finanzverwaltung oder einer Behörde der Bermudas ausgestellt wurden. Diese Bescheinigungen wurden nicht von dem Staat ausgestellt, in dem die Klägerin ansässig ist. Denn die Klägerin ist nicht auf den Bermudas ansässig.

1. Die Art. 3 Buchst. b und 9 Abs. 2 der 8. EG-Richtlinie sind zwar dahin auszulegen, dass eine dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechende Bescheinigung grundsätzlich die Vermutung begründet, dass der Betreffende in dem Staat, dessen Steuerverwaltung ihm die Bescheinigung ausgestellt hat, auch ansässig ist (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, *Planzer*, Slg. 2007 I-5655). Allerdings ist es der Steuerverwaltung des Staates, in dem die Erstattung der Vorsteuer beantragt wird, nicht verwehrt, sich bei Zweifeln an der wirtschaftlichen Realität des Sitzes, zu vergewissern, ob diese Realität tatsächlich gegeben ist (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, *Planzer*, a.a.O.; BFH-Urteil vom 14. Mai 2008, XI R 58/06, BFH/NV 2008, 1422). 98

Im Streitfall reicht die Vorlage der Unternehmerbescheinigungen nicht zur Annahme der Ansässigkeit auf den Bermudas aus. Ungeachtet der Frage, ob die vorgelegten Bescheinigungen den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung gerecht werden, ist jedenfalls die ihnen anhaftende Vermutung erschüttert, da die Organisation der Klägerin dafür spricht, dass sie nicht auch tatsächlich auf den Bermudas ansässig ist. Zu diesen Anhaltspunkten gehören zum Beispiel die Tatsache, dass sie auf den Bermudas über keinerlei eigene Büroräume verfügt, sowie die Tatsache, dass sie ihr operatives Geschäft auf andere Unternehmer übertragen hat. 99

2. Folglich ist der Sitz im Einzelnen konkret zu bestimmen. Eine Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls führt den Senat zu der hinreichenden Überzeugung, dass sich der Sitz der Klägerin in den Streitjahren tatsächlich nicht auf den Bermudas befand. 100

a. Insbesondere bezüglich der "Ansässigkeit außerhalb des Gemeinschaftsgebietes" setzt die Eigenschaft als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger im Sinne der 13. EG-Richtlinie vom 17. November 1986 (86/ 560/EWG, ABl.EG Nr. L 326/1986, 40) u. a. voraus, dass für den Steuerpflichtigen in diesem Gebiet in dem Zeitraum nach Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie keiner der in Art. 1 Nr. 1 der Richtlinie genannten Anknüpfungspunkte vorliegt. Zu diesen Anknüpfungspunkten gehören die "feste Niederlassung" und der "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit". Auch Art. 1 der 8. EG-Richtlinie vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl.EG Nr. L 331/1979, 11), der für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige gilt, unterscheidet zwischen den Begriffen "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" und "feste Niederlassung". 101

Im Streitfall ist weder der "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" noch eine "feste Niederlassung" auf den Bermudas gegeben. 102

b. Der Niederlassungsbegriff fordert einen Mindestbestand, der durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildet wird (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, a.a.O.). Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. 103

Im Streitfall sind die Voraussetzungen einer festen Niederlassung auf den Bermudas nicht erfüllt. Es mangelt an dem Mindestbestand, der durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildet 104

wird. Im Streitfall mangelt es schon an Büroräumen. Die Klägerin verfügt lediglich über eine postalische Anschrift auf den Bermudas. Abgesehen von ihren zwei Direktoren verfügt sie auch nicht über eigenes Personal.

c. Auch unter dem Gesichtspunkt des "Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit" ist die Klägerin in den Streitjahren nicht auf den Bermudas ansässig. 105

aa. Da Art. 1 Nr. 1 der 13. EG-Richtlinie, wie auch Art. 1 der 8. EG-Richtlinie, zwischen den Begriffen "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" und "feste Niederlassung" unterscheidet, hat der erste dieser Begriffe nach der Vorstellung des Gemeinschaftsgesetzgebers eine vom zweiten unabhängige Bedeutung (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, a.a.O.). 106

Der "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" bezeichnet den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung der Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden (EuGH-Beschluss vom 28. Juni 2007, C-73/06, a.a.O.; BFH-Urteil vom 14. Mai 2008, XI R 58/06, a.a.O.). Diese Definition hat der EuGH im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 1 Nr. 1 der 13. EG-Richtlinie getroffen. Da es sich insoweit in Art. 1 Nr. 1 der 13. Richtlinie und Art. 1 der 8. EG-Richtlinie um identische und in einem ähnlichen Zusammenhang verwandte Begriffe handelt, wäre diese Definition auch auf den Fall der 8. EG-Richtlinie, die hier jedoch nicht einschlägig ist, zu übertragen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 2008, XI R 58/06, a.a.O.). 107

Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der statuarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der – gewöhnlich mit diesem übereinstimmende – Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, a.a.O.). Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, können ebenfalls in Betracht gezogen werden (EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007, C-73/06, a.a.O.). 108

bb. In einer Gesamtschau hat der Senat unter Würdigung der Faktoren die Überzeugung gewonnen, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht die Voraussetzungen des "Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit" auf den Bermudas erfüllt. 109

(1) Als Kriterien des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit sieht der Senat auf den Bermudas als erfüllt an: den statuarischen Sitz, die Führung der Verwaltungsunterlagen und Bücher, den Wohnsitz der Direktoren. 110

Bei einer Würdigung der Gesamtumstände reicht dies nach Auffassung des Senats jedoch in den Streitjahren nicht aus, um von einem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin auf den Bermudas ausgehen zu können. 111

(2) So sind weitere wesentliche Kriterien nicht auf den Bermudas erfüllt. Der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik bestimmt wird, liegen, wenn überhaupt, nur formal auf den Bermudas. Die Organisation der Klägerin zeigt, dass insoweit keine wesentliche Verwaltung auf den Bermudas anfiel und auch die Führungskräfte keine wesentlichen Entscheidungen laufend zu treffen hatten. 112

Auf den Bermudas wurden die Bücher geführt und Telefondienste erbracht. Dies reicht für die Annahme des tatsächlichen Ortes der zentralen Verwaltung nicht aus. Die Bankgeschäfte – ein wesentlicher Bereich der Verwaltung – wurden nicht auf den Bermudas abgewickelt.

Die Qualität und der sachliche Umfang der auf den Bermudas ausgeübten Tätigkeiten und Aufgaben zeigen, dass die Geschäftsführung und die Bestimmung der Unternehmenspolitik nicht von den Bermudas aus erfolgten. "Kernentscheidungen" werden bzw. wurden dort – entgegen der Behauptung der Klägerin – nicht gefällt. Das gesamte operative Geschäft wurde auf andere Unternehmen, etwa die O Inc., USA, und die M GmbH in Deutschland, übertragen. Die Klägerin hatte sich insoweit um nichts mehr zu kümmern. Durch die Auslagerung des operativen Geschäfts fiel insoweit auf den Bermudas kein wesentlicher Verwaltungs- und Entscheidungsaufwand an. Insoweit wesentliche Aufgaben, wie etwa die Auftragsbearbeitung, die Rechnungsstellung, die logistische Abwicklung der Ein- und Verkaufsprozesse, der Versand, laufende Finanzierungsangelegenheiten, die Qualitätsüberwachung und die Abwicklung des Zahlungsverkehrs werden durch die O Inc., USA, wahrgenommen. After-Sale-Serviceleistungen (z.B. Bearbeitung von Gewährleistungsfällen, Bereitstellung eines Kundenservicecenters) wurden hingegen durch die M GmbH ausgeführt. Die Direktoren hatten noch nicht einmal Zugriff auf die Bankkonten der Klägerin. 114

Die Direktoren hatten in der Regel keine gewichtigen, das Unternehmen der Klägerin prägenden Tätigkeiten auszuüben. Sie traten lediglich gegenüber Behörden auf (z.B. im Zusammenhang mit den Anträgen auf Vorsteuervergütung), erteilten Vollmachten (z.B. Prozessvollmacht für den Streitfall) und traten mit den Beratern vor Ort in Kontakt (z.B. mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft). 115

Selbst wenn man der Entscheidung des Senats den von der Klägerin vorgetragenen Sachverhalt zugrunde legen wollte, gelangt man zu keinem anderen Ergebnis. Denn selbst wenn auf den Bermudas und durch die Direktoren der Klägerin die ursprüngliche Entscheidung getroffen worden wäre, welche Firmen für die operative Abwicklung des Geschäftes eingeschaltet werden sollten, vermag dies nicht den Ort der zentralen Verwaltung oder den Ort, an dem (dauernd) die allgemeine Unternehmenspolitik bestimmt wird, zu begründen. Denn hierbei handelt es sich um eine einmalige Entscheidung zu Beginn der Tätigkeitsaufnahme. Danach hat die Klägerin das operative Geschäft aus der Hand gegeben. Die Direktoren auf den Bermudas mussten sich hierum nicht kümmern. Dass sie die Jahresabschlüsse eingesehen und die Verträge mit den dritten Gesellschaften abgeschlossen haben sollen, reicht insoweit nicht aus. Denn sie führten nicht die Vertragsverhandlungen. Auch die von der Klägerin behauptete Teilnahme an Geschäftsleitungssitzungen und die Unterzeichnung von Beschlüssen der Geschäftsleitung ändert hieran nichts. Selbst wenn man diesen Sachvortrag als unstreitig unterstellen würde, würde es sich hierbei angesichts der Organisation lediglich um "formale" Handlungen handeln, die keinen wesentlichen Gehalt aufweisen. 116

(3) Die Abwägung der Gesamtumstände begründet im Streitfall die Überzeugung des Senats, dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin in den Streitjahren nicht auf den Bermudas befand. Denn auf den Bermudas bestanden lediglich weniger gewichtige Anknüpfungspunkte (der statuarische Sitz, die Buchführung, der Wohnsitz der Direktoren). Sie sind bei einer Gesamtabwägung nicht derart gewichtig, dass sie den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin auf den Bermudas begründen würden. Hierzu hätte es weiterer wesentlicher Anknüpfungspunkte auf den Bermudas bedurft, an denen es jedoch mangelt. So werden auf den Bermudas in der Sache weder zentrale Verwaltungsaufgaben 117

ausgeführt noch tatsächlich die Unternehmenspolitik bestimmt. Dies wird durch die Organisation der Klägerin bedingt. Gegen die Ansässigkeit auf den Bermudas spricht in der Gesamtabwägung schließlich auch, dass die Klägerin auf den Bermudas lediglich über eine postalische Anschrift und nicht auch über eigene Geschäftsräume verfügt. Sie ist zudem nicht im Telefonbuch eingetragen und verfügt auf den Bermudas über keine Bankverbindung. Dabei hatten die Direktoren noch nicht einmal Zugriff auf die Bankkonten der Klägerin.

d. Der Einwand der Klägerin, dass der Begriff der Ansässigkeit in den Streitjahren und bis zum Jahre 2006 zu unbestimmt gewesen sei, vermag keine andere Entscheidung zu begründen. Denn angesichts der rechtlichen Unklarheit kann sie keinen Vertrauensschutz für sich geltend machen. Es kann daraus auch nicht gefolgert werden, dass deshalb der statuarische Sitz ausreiche. Die Ungewissheit, die hieraus für die Klägerin insbesondere im Hinblick auf die Frage, von welchem Staat sie die Unternehmerbescheinigung einholen sollte, geht zu ihren Lasten. 118

Der Senat vermag auch nicht dem Einwand der Klägerin folgen, dass das EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007 (C-73/06, *Planzer*, Slg. 2007 I-5655) bezüglich der Bestimmung der Ansässigkeit zu unbestimmt sei. Denn hierin gibt der EuGH vor, dass die Ansässigkeit, insbesondere der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, im Wege einer Gesamtabwägung verschiedener Faktoren, die vom EuGH auch exemplarisch genannt werden, zu bestimmen ist. Es handelt sich dabei also um eine Tatsachenentscheidung des zuständigen Gerichts. 119

IV. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Unternehmerbescheinigung auch nicht entbehrlich. Ihr Erfordernis ergibt sich aus Art. 3 Buchst. b und des Art. 4 Buchst. a (sowie Anhang B) der 8. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145/1977, 1) und aus Art. 3 Abs. 1 Satz 4 der 13. EG-Richtlinie (Richtlinie 86/560/EWG, ABl. EG Nr. L 326/1986, 40). Da es sich hierbei um eine selbständige Voraussetzung neben der Unternehmereigenschaft als solcher handelt, ist sie selbst dann erforderlich, wenn die Unternehmereigenschaft anderweitig belegt wird. 120

Ob auf einzelne Angaben in der Unternehmerbescheinigung möglicherweise verzichtet werden könnte, weil der Ansässigkeitsstaat hierzu keine Angaben machen kann oder will, kann dahingestellt bleiben. Diese Frage stellt sich im Streitfall nicht, weil es bereits an der Ausstellung der Bescheinigung durch den Ansässigkeitsstaat mangelt. 121

V. Die Revision wird nicht gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. Insbesondere betrifft der Streitfall keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Der Senat hat seine Entscheidung unter Anwendung der vom EuGH und BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze getroffen. 122

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 123