Finanzgericht Köln, 2 K 106/04

Datum:	10.11.2011
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 106/04
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2011:1110.2K106.04.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, V B 19/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 528.448 € festgesetzt.

Der Tatbestand des Urteils vom 10.11.2011 wurde duch Beschluss vom 15.02.2012 wie folgt ergänzt: 1

Die von der Klägerin zusammen mit ihrem Antrag vom 12. Februar 2001 auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2000 in Höhe von 50.960,07 DM beim Beklagten eingereichten Originalrechnungen der G GmbH aus dem Jahr 2000 liegen dem Senat vor. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Inhalt dieser Originalrechnungen Bezug genommen. 2

Gründe 3

Der von der Klägerin rechtzeitig gestellte Antrag (§ 108 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -) auf Berichtigung des Tatbestandes des Urteils des Senats vom 10.11.2011 ist erfolgreich. Eine weitere Begründung des unanfechtbaren Beschlusses (§ 108 Abs. 2 Satz 2 FGO) ist gemäß § 113 Abs. 2 FGO nicht erforderlich. 4

Tatbestand 5

Streitig sind die Vorsteuervergütungsansprüche der Klägerin für die Zeiträume 01-12/2000, 01-06/2001, 07-09/2001 und 10-12/2001. 6

Die Klägerin ist in Belgien ansässig. Sie wurde durch einen „Vertrag über einen zeitweiligen Zusammenschluss“ vom 4. Februar 2000 zwischen der A S.A. (im Folgenden: A) mit Sitz in D und der B Suisse S.A. (im Folgenden: B) mit Sitz in C (vgl. Gerichtsakte, Bl. 102 ff.) gegründet. 7

Mit Antrag vom 12. Februar 2001 beantragte die Klägerin unter der Bezeichnung „E“ beim Bundesamt für Finanzen - BfF - (seit dem 1. Januar 2006 Bundeszentralamt für Steuern - BZSt -) gemäß § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - in Verbindung mit §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung - UStDV - erstmals die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2000 in Höhe von 50.960,07 DM. Als Geschäftsgegenstand gab sie den „Verkauf von Elektrizität“ an. Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks enthält der Antrag nicht. Dem Antrag waren Rechnungen der G GmbH mit Sitz in H und eine Unternehmerbescheinigung - ausgestellt am 6. Dezember 2000 - beigefügt, die die Klägerin (E) als Umsatzsteuerpflichtige ausweist. Der Unternehmensgegenstand ist hier mit „Geschäftsführung Verträge elektrische Lieferung“ angegeben. Auf Nachfrage des BfF teilte die Klägerin, nunmehr unter der Bezeichnung „E1“, die Namen und Anschriften der Leistungsempfänger im Inland, die mit Strom beliefert worden waren, unter Beifügung der diesbezüglichen Ausgangsrechnungen mit. 8

Bis Februar 2002 reichte die Klägerin beim BfF Vorsteuervergütungsanträge für die Zeiträume 01-06/2001 in Höhe von 155.201,58 €, 07-09/2001 in Höhe von 222.811,41 € und 10-12/2001 in Höhe von 124.552,60 € ein. Auch diese Anträge enthalten in Abschnitt 9 Buchst. a) keine Eintragungen. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge betreffen Netznutzungsgebühren, die deutsche Netzbetreiber in Rechnung gestellt hatten. 9

Mit Bescheid vom 4. Juli 2002 setzte das BfF die Vergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2000 zunächst wie beantragt fest. 10

Ebenfalls am 4. Juli 2002 lehnte das BfF eine Vergütung für die Zeiträume des Jahres 2001 ab. Zur Begründung führte es aus, die Klägerin habe bei Stromlieferanten Strom eingekauft und diesen direkt an deutsche Abnehmer liefern lassen. Der Ort der Lieferung bestimme sich nach § 3 Abs. 7 UStG. Stromlieferungen würden an dem Ort bewirkt, an dem sie im Zähler (Übergabepunkt) registriert würden. Daher seien im Inland steuerpflichte Lieferungen bewirkt worden, die der Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens entgegenstehen würden. Die Klägerin habe das allgemeine Besteuerungsverfahren beim Finanzamt J durchzuführen. 11

Gegen den Ablehnungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein und trug vor, die Annahme, sie habe bei deutschen Stromlieferanten Strom eingekauft, gehe fehl. Tatsache sei, dass sie Strom aus Belgien zu ihren Kunden in Deutschland geliefert habe. Es handle sich damit um innergemeinschaftliche Lieferungen, die in Belgien (Beginn des Transports) und nicht in Deutschland steuerbar seien. 12

Mit Schreiben vom 9. September 2002 übersandte die Klägerin - nach entsprechender Aufforderung durch das BfF – u.a. Kopien der Vereinbarungen über die Netznutzungsgebühren. Zugleich wies sie darauf hin, dass die Vereinbarungen über die Durchleitungsgebühren von der B, ihrer Partnerin in der stillen Gesellschaft E, mit den Netzbetreibern ausgehandelt worden seien. In den in Kopie eingereichten Rahmenverträgen, in welchen der jeweilige Netzbetreiber und B, letztere bezeichnet als Lieferant, die Belieferung von Kunden im Netz des Netzbetreibers mit elektrischer Energie regeln, wird die Klägerin als (weitere) Vertragspartnerin nicht genannt. 13

14

Mit Schreiben vom 14. November 2002 teilte das BfF mit, dass die Einsprüche seiner Ansicht nach keine Aussicht auf Erfolg hätten. Die Klägerin trete als sog. Innengesellschaft (stille Gesellschaft) nicht nach außen auf; sie sei daher keine Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG.

Ebenfalls am 14. November 2002 erließ das BfF nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung - AO - einen auf diese Begründung gestützten Änderungsbescheid, mit dem die Vergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2000 auf Null DM festgesetzt wurde und gegen den die Klägerin am 16. Dezember 2002 ebenfalls Einspruch einlegte. 15

Mit Einspruchsentscheidungen vom 4. Mai 2004 wies das BfF die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung berief es sich nunmehr nicht auf eine fehlende Unternehmereigenschaft der Klägerin, sondern wiederum darauf, dass die Klägerin im Inland steuerbare Umsätze (Stromlieferungen) getätigt habe, die der Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens entgegenständen. 16

Mit der gegen diese Einspruchsentscheidungen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. 17

Zur Begründung führt die Klägerin zuletzt Folgendes aus: 18

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten seien ihre Vorsteuervergütungsanträge nicht deshalb unwirksam, weil der Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks nicht ausgefüllt worden sei. 19

Der Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks frage nach zwei Informationen. Zum einen habe der Antragsteller zu bestätigen, dass die Eingangsleistungen für die unternehmerischen Zwecke als Unternehmer verwendet worden seien. Diese Bestätigung der Verwendung der Eingangsleistungen für unternehmerische Zwecke sei auf dem Antragsformular bereits vorgedruckt. Eine solche Erklärung gebe der Antragsteller durch seine Unterschrift unter den Antrag mit ab. Zum anderen biete der Abschnitt 9 Buchst. a) zwei Zeilen Platz, um den konkreten Anlass der unternehmerischen Verwendung der Eingangsleistungen zu erläutern. Hier werde nur eine pauschale Erklärung abgefragt. Im Streitfall wäre die zutreffende Erläuterung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks „Lieferung von Strom“ gewesen. Eine entsprechende Erklärung habe sie, die Klägerin, in ihren Vorsteuervergütungsanträgen nicht abgegeben. 20

Für die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags sei es aber nicht erforderlich, dass alle angefragten Angaben gemacht würden. Sofern die angefragte Information über das hinausgehe, was das Gesetz als Tatbestandsvoraussetzung vorsehe, sei die angefragte Angabe keine Wirksamkeitsvoraussetzung. Die pauschale Angabe des Anlasses der unternehmerischen Verwendung diene dazu, die Nachvollziehbarkeit der Angabe zu erhöhen. Auch ohne die Angabe würden jedoch alle Angaben vorliegen, aus denen sich ergebe, dass die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt seien. Selbst wenn sie, die Klägerin, die geforderte Angabe nicht gemacht hätte, würde dies die Wirksamkeit des Antrages nicht berühren. 21

Ihre Anträge hätten jedoch auch ohne die Angabe in Abschnitt 9 Buchst. a) den Erklärungswert, dass die Eingangsleistungen für die Lieferung von Strom verwandt worden seien. Die einzige Geschäftstätigkeit der Klägerin bestehe in der Lieferung von Strom. Dies habe sie in Zeile 2 der Vorsteuervergütungsanträge so auch erklärt. Zudem sei in der Zeile 2 der Anlage zu den Vorsteuervergütungsanträgen fast ausschließlich die Eingangsleistung mit „Durchleitung von Strom“ angegeben worden. Diese Angaben hätten den konkludenten 22

Erklärungswert, dass die Eingangsleistungen anlässlich von Stromlieferungen bezogen worden seien.

Die Annahme eines solchen Erklärungswertes werde auch dadurch belegt, dass der Beklagte den Antrag auf Vorsteuervergütung für das Jahr 2000 zunächst gewährt habe, den Antrag demnach für schlüssig gehalten habe. 23

Im Übrigen ergebe eine systematische sowie verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung der maßgeblichen Regelungen, dass die fehlende Angabe des Anlasses der unternehmerischen Verwendung der Eingangsleistungen nicht zur Unwirksamkeit des Antrags führe. 24

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten seien die Eingangsleistungen ihr, der Klägerin, zuzurechnen. Sie sei zivilrechtlich eine nicht rechtsfähige Gesellschaft. Aufgrund der fehlenden Rechtsfähigkeit sei es ihr nicht möglich, Verträge allein im eigenen Namen abzuschließen. Die Rechtsfähigkeit sei für die umsatzsteuerliche Qualifikation als Unternehmer aber auch nicht erforderlich. Entscheidend sei vielmehr, dass sie bei den Verträgen über die Lieferung von Strom an Endkunden ganz überwiegend bereits bei Vertragsschluss gegenüber den Leistungsempfängern als leistender Unternehmer aufgetreten sei. Soweit dies nicht in den Rahmenverträgen zum Ausdruck komme, seien die entsprechenden Rahmenverträge auf sie, die Klägerin, übergeleitet und die Leistungsempfänger hierüber informiert worden. Fortan sei sie gegenüber den Endkunden als leistender Unternehmer aufgetreten. Entsprechend sei die Abrechnung der Leistungen durch sie erfolgt. Die Rahmenverträge mit den Netzbetreibern seien teilweise von der B abgeschlossen worden. Gegenüber den Netzbetreibern sei jedoch der Bezug der Leistungen steuerlich für sie, die Klägerin, offen gelegt worden. Daher hätten die Netzbetreiber ihre Rechnungen an sie adressiert. Außerdem seien auch die entsprechenden Zahlungen von dem Bankkonto, welches auf ihren Namen geführt worden sei, überwiesen worden. Sie, die Klägerin, sei daher auch Leistungsempfängerin der Eingangsleistungen gewesen. 25

Die vom Beklagten angesprochene unterschiedliche vertragliche Ausgestaltung in den Streitjahren beruhe auf einem veränderten Vorgehen bei der Akquisition auf dem deutschen Strommarkt. So sei tatsächlich die B als ihre Beauftragte für sie tätig geworden und habe in ihrem Namen Eingangsleistungen erworben. Die F SA sei wiederum von der B beauftragt gewesen, diese zu vertreten und Eingangsleistungen im Namen der Klägerin zu vereinbaren. Die Beauftragten hätten gegenüber den Netzbetreibern deutlich gemacht, dass - abweichend vom Zivilrecht - die Leistungen steuerlich für sie, die Klägerin, bezogen würden. Die Bevollmächtigten seien hierfür gegenüber den Netzbetreibern steuerlich im Namen der Klägerin aufgetreten. Nur weil ihre Beauftragten in ihrem Namen aufgetreten seien, hätten die Netzbetreiber die Rechnungen auch an sie, die Klägerin, adressiert. 26

Die Klägerin beantragt, 27

- 1 den Änderungsbescheid vom 14. November 2002 betreffend den Vergütungszeitraum 01-12/2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Mai 2004 aufzuheben, 28 29
- 2 die Ablehnungsbescheide vom 4. Juli 2002 betreffend die Vergütungszeiträume 01-06/2001, 07-09/2001, 10-12/2001, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Mai 2004, mit der Maßgabe abzuändern, dass die Vergütung für die Zeiträume 30

31

01-06/2001 auf	155.201,58 Euro,	
07-09/2001 auf	222.811,41 Euro	sowie
10-12/2001 auf	124.552,60 Euro	

festgesetzt wird und 32

- 3 die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären. 33 34

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen. 36

Zur Begründung trägt der Beklagte zuletzt Folgendes vor: 37

Nach der ergänzenden Sachverhaltsaufklärung durch die Klägerin gehe er, der Beklagte, nunmehr davon aus, dass die Klägerin in den streitigen Jahren im Inland keine schädlichen Umsätze bewirkt habe. 38

Dennoch seien die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht vergütungsfähig. 39

Mangels ordnungsgemäßer Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) lägen bereits keine wirksamen Vorsteuervergütungsanträge vor. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin seien die Angaben im Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks nicht bereits dann ordnungsgemäß erklärt, wenn der Vordrucktext nicht ergänzt worden sei. Vielmehr sei in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks anzugeben, aus welchem Anlass die in der Anlage zum Vergütungsantrag aufgeführten Gegenstände oder sonstigen Leistungen verwendet worden seien. Dies ergebe sich bereits aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Das Muster des Vergütungsantrags im Anhang A der Achten Richtlinie (79/1072/EWG) sehe nämlich zwei Leerzeilen zur Eintragung der erforderlichen Angaben vor. Hierbei handele es sich um die Mindestanforderungen für einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag, die für dessen Wirksamkeit erforderlich seien. Im vorliegenden Fall wäre die Angabe zum Verwendungszweck auch deshalb notwendig gewesen, weil die Klägerin teilweise Vorsteuern aus Leistungen beantrage, die aufgrund von Verträgen mit Dritten und nicht mit der Klägerin erbracht worden seien. Denn aufgrund des Umstandes, dass lediglich Verträge zwischen dem Leistungserbringer und einem Dritten vorlägen, wäre die Erklärung der Klägerin, dass die Leistungen für ihre Zwecke als Unternehmerin verwendet worden seien, um so mehr erforderlich gewesen. 40

Die beantragte Vorsteuervergütung sei im Übrigen auch deshalb nicht zu gewähren, weil ein Großteil der für die Vergütungszeiträume Juli bis September und Oktober bis Dezember 2001 eingereichten Rechnungen auf Verträgen beruhe, die nicht die Klägerin selbst geschlossen habe. Vertragspartner der jeweiligen Leistungserbringer seien z.B. die B oder die F SA gewesen. Auch wenn die Klägerin als nicht rechtsfähiger Zusammenschluss keine Verträge eingehen könne, folge hieraus nicht, dass die von den Leistungserbringern mit der B und der F SA abgeschlossenen Verträge der Klägerin als Leistungsempfängerin zuzurechnen seien. Die Klägerin könne nur für Leistungen aus solchen Verträgen als Leistungsempfängerin angesehen werden, aus denen hervorgehe, dass diese im Rahmen der geschlossenen 41

Liefergemeinschaft eingegangen worden seien, d.h. im Namen der B und der A mit dem jeweiligen Leistungserbringer geschlossen worden seien. Eine solche Vertragsgestaltung sei jedoch nur in manchen Fällen gewählt worden. Auch die Rechnungserteilung an die Klägerin genüge für eine Annahme, dass auch die A in den Vertrag miteinbezogen und die Klägerin somit als Leistungsempfängerin anzusehen sei, nicht. Insbesondere sei hieraus nicht erkennbar, wann und inwieweit dem Leistungserbringer offengelegt worden sei, dass die Leistungen an die Klägerin und nicht allein an die B hätten erfolgen sollen.

Entscheidungsgründe 42

I. Die Klage ist unbegründet. 43

Die Ablehnungsbescheide vom 4. Juli 2002 und vom 14. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 4. Mai 2004 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 44

Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV in den jeweils für die Vergütungszeiträume 2000 und 2001 geltenden Fassungen zu Recht abgelehnt. 45

Im Hinblick auf den Vergütungszeitraum 2000 hat der Beklagte den am 4. Juli 2002 zunächst erlassenen Vergütungsbescheid durch den mit der Klage angefochtenen Bescheid vom 14. November 2002 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Recht geändert, da dem Beklagten erst nachträglich bekannt wurde, dass die Klägerin hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht vorsteuerabzugsberechtigt war (vgl. unter 1.). 46

Bezüglich der Vergütungszeiträume 01-06/2001, 07-09/2001 und 10-12/2001 kann offen gelassen werden, ob bzw. inwieweit die Klägerin hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuerbeträge nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 2001 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 2001 vorsteuerabzugsberechtigt war. Denn die Klägerin hat jedenfalls wegen der fehlenden Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) der amtlichen Vordrucke für den Vergütungsantrag innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2001 keine wirksamen Vergütungsanträge gestellt (vgl. unter 2.). 47

1. Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. 48

a) Tatsache i. S. von § 173 Abs.1 Nr. 1 AO ist dabei jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestandes erfüllt. Hierunter fallen Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller und immaterieller Art (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Urteile vom 5. August 2004 VI R 90/02, BFH/NV 2005, 501 und vom 30. Oktober 2003 III R 24/02, BStBl II 2004, 394). 49

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die tatsächlichen Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO trägt dabei zwar grundsätzlich die beklagte Behörde (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1994 IX R 11/91, BStBl II 1995, 192). Vor einer Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast ist jedoch vorrangig regelmäßig der entscheidungserhebliche Sachverhalt aufzuklären oder, soweit dies nicht gelingt, eine Reduzierung des Beweismaßes unter Berücksichtigung von Mitwirkungspflichtverletzungen vorzunehmen. Das ausreichende Beweismaß kann sich dabei auf eine „größtmögliche Wahrscheinlichkeit“ verringern (BFH- 50

Urteil vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, m.w.N.).

Die Grundsätze über eine Reduzierung des Beweismaßes gelten für sämtliche Tatsachenfeststellungen, insbesondere auch für die Feststellung, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt sind (BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 44/09, a.a.O., m.w.N.). 51

b) Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung des BFH hat der erkennende Senat im Streitfall unter Zugrundelegung eines reduzierten Beweismaßes die Überzeugung gewonnen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für eine Änderung des zunächst erlassenen Vergütungsbescheids vom 4. Juli 2002 vorliegen. 52

aa) Die Reduktion des maßgeblichen Beweismaßes auf eine „größtmögliche Wahrscheinlichkeit“ ist im Streitfall gerechtfertigt, da der entscheidungserhebliche Sachverhalt aufgrund von Mitwirkungspflichtverletzungen der Klägerin nicht vollständig aufgeklärt werden konnte. Die Klägerin hat im Hinblick auf die streiterhebliche Frage, ob sie im Vergütungszeitraum 2000 umsatzsteuerrechtlich Leistungsempfängerin der vom Netzbetreiber, der G GmbH, erbrachten sonstigen Leistungen war, lediglich ein an die B gerichtetes Schreiben der G GmbH vom 23. Dezember 1999, das Antwortschreiben der B vom 27. Dezember 1999 sowie eine an die „E1“ gerichtete Rechnung der G GmbH vom 9. August 2001 vorgelegt. Weitere Nachweise, insbesondere einen zwischen ihr, der Klägerin, und der G GmbH bestehenden Rahmenvertrag über die Durchleitung von Strom im Netz der G-GmbH hat die Klägerin trotz entsprechender Aufforderungen durch den Beklagten und durch den Berichterstatter (vgl. z.B. Aktenvermerk vom 13. Januar 2011, Gerichtsakte, S. 542, 543) nicht bei Gericht eingereicht. 53

bb) Unter Zugrundelegung des reduzierten Beweismaßes ist dem beklagten BZSt im Streitfall erst nachträglich bekannt geworden, dass die Klägerin hinsichtlich der für den Vergütungszeitraum 2000 geltend gemachten Vorsteuerbeträge nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 2000 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 2000 nicht vorsteuerabzugsberechtigt war. 54

(1) Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 des UStG 2000 kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG 2000) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG 2000, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. der UStDV 2000 Gebrauch gemacht. 55

Die Anwendbarkeit des Vorsteuer-Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 2000 setzt damit im Grundsatz voraus, dass die in der Rechnung i.S. des § 14 UStG 2000 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 2000 abzugsfähig ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2003, V R 35/01, BStBl II 2003, 782). 56

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 2000 kann ein Unternehmer die ihm in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. 57

Vorsteuerabzugsberechtigt ist demnach nur der Leistungsempfänger (vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 UStG 2000). Dies ist regelmäßig derjenige, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und 58

verpflichtet ist (vgl. ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. BFH-Urteil vom 1. Oktober 1998 V R 31/98, BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497 m.w.N.).

(2) Im Streitfall ergibt sich aus den von der Klägerin erst nach dem Vergütungsbescheid vom 4. Juli 2002 für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2000 beim Beklagten eingereichten Unterlagen aber mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit, dass in diesem Vergütungszeitraum nicht die Klägerin, sondern vielmehr die B aus einem Rahmenvertrag über die Durchleitung von Strom mit dem Netzbetreiber, der G GmbH, berechtigt und verpflichtet war. 59

?) Das von der Klägerin zum Nachweis des Abschlusses eines Rahmenvertrags mit der G GmbH vorgelegte Schreiben der G GmbH vom 23. Dezember 1999 mit dem Betreff „Durchleitung für K“ war an die B und nicht an die Klägerin gerichtet. Das Antwortschreiben vom 27. Dezember 1999 trägt ebenfalls nur den Briefkopf der B. Außerdem ist zwischen der Grußformel des Schreibens - „Mit freundlichen Grüßen“ - und den Unterschriften der Herren L und N wieder nur die B als Absender des Schreibens genannt. Ein Hinweis darauf, dass die Klägerin und nicht etwa die B Vertragspartner der G GmbH sein soll, fehlt in beiden Schreiben. 60

Aufgrund dieser beiden Schreiben lässt sich daher mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit folgern, dass das Vertragsverhältnis über die Durchleitung von Strom für den Endkunden K GmbH ab dem 1. Januar 2000 bzw. 1. Februar 2000 zwischen der G GmbH und der B zustande kam. 61

?) Gegen diese Schlussfolgerung spricht auch nicht die von der Klägerin eingereichte Rechnung der G GmbH vom 9. August 2001. Zwar ist diese Rechnung an die „E1“ gerichtet. Ohne weitere Nachweise kann aus dieser Rechnungserteilung allein aber keinesfalls geschlossen werden, dass bereits im streitigen Vergütungszeitraum 2000 ein Vertragsverhältnis zwischen der G GmbH und der Klägerin bestand. 62

?) Für die obige Schlussfolgerung spricht im Übrigen auch der eigene Sachvortrag der Klägerin. 63

Nach diesem Vortrag seien zwar die B und die F SA als Beauftragte für sie, die Klägerin, tätig geworden und hätten in ihrem Namen die Eingangsleistungen erworben. Jedoch hätten die Beauftragten gegenüber den Netzbetreibern deutlich gemacht, dass – abweichend vom Zivilrecht – die Leistungen steuerlich für sie, die Klägerin, bezogen würden. Die Beauftragten seien hierfür gegenüber den Netzbetreibern steuerlich im Namen der Klägerin aufgetreten. 64

Auch dieser Vortrag zeigt, dass aus den schuldrechtlichen Vertragsverhältnissen mit den Netzbetreibern nicht die Klägerin berechtigt und verpflichtet werden sollte. Wenn man den Vortrag der Klägerin als wahr unterstellt, sollten wohl lediglich die „steuerliche Abwicklung“ und die Geldflüsse über sie erfolgen. 65

?) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin ist sie im Hinblick auf die Leistungen der G GmbH auch nicht allein deshalb als Leistungsempfängerin anzusehen, weil es sich bei ihr - so die Klägerin - um eine in Belgien zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gesellschaft gehandelt habe. 66

Dabei kann offen bleiben, ob der Vortrag der Klägerin zu ihrer fehlenden zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit in Belgien überhaupt zutreffend ist. Denn auch wenn dieser Hinweis zuträfe, ergäbe sich vorliegend keine andere Rechtsfolge. 67

Nach Auffassung des Senats kann bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Einwands der Klägerin auf die Rechtsprechung des BFH zu zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gemeinschaften zurückgegriffen werden. 68

Sind mehrere Personen als Mitglieder einer Gemeinschaft Auftraggeber einer Leistung, so werden nach dieser Rechtsprechung des BFH bei fehlender Rechtsfähigkeit der Gemeinschaft zivilrechtlich zwar die einzelnen Gemeinschafter nach §§ 420 432 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB - Gläubiger der zu erbringenden Leistung. Umsatzsteuerrechtlich kommt im Grundsatz allerdings eine davon abweichende Beurteilung deswegen in Betracht, weil eine Gemeinschaft trotz ihrer fehlenden zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG 2000 sein kann (BFH-Urteile vom 25. März 1993 V R 42/89, BFHE 172, 134, BStBl II 1993, 729 und vom 9. September 1993 V R 63/89, BFH/NV 1994, 589). 69

Sind in einem solchen Fall nur die Gemeinschafter unternehmerisch tätig, so sind sie - entsprechend der zivilrechtlichen Rechtslage - Leistungsempfänger i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 2000. Sind demgegenüber sowohl die Gemeinschaft als auch die Gemeinschafter Unternehmer, muss festgestellt werden, ob die Gemeinschaft oder der Gemeinschafter den Vorsteuerabzug aus dem fraglichen Leistungsbezug beanspruchen kann. Denn der Vorsteuerabzug kann nicht beiden Unternehmern gleichzeitig zustehen (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1998 V R 31/98, a.a.O., und vom 19. Dezember 1991 V R 35/87, BFH/NV 1992, 569). 70

Wenn man diese Rechtsprechungsgrundsätze auf den Streitfall überträgt, müsste selbst für den Fall, dass die Klägerin bereits im streitigen Vergütungszeitraum 2000 Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 UStG 2000 war, festgestellt werden, ob sie als „Gemeinschaft“ oder aber die B als einer ihrer „Gemeinschafter“ den Vorsteuerabzug beanspruchen kann. In diesem Zusammenhang wäre nach Überzeugung des Senats aber wiederum darauf abzustellen, dass gegenüber dem Netzbetreiber, der G GmbH, nach den von der Klägerin vorgelegten Unterlagen (vgl. oben unter Punkt ?)) allein die B als Vertragspartner aufgetreten ist. Die G GmbH musste demnach unter Berücksichtigung und richtiger Würdigung aller ihr im streitigen Vergütungszeitraum 2000 bekannten Umstände die B für den Leistungsempfänger halten. 71

2. Die Klägerin hat innerhalb der Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2001 keine wirksamen Vergütungsanträge für die Vergütungszeiträume 01-06/2001, 07-09/2001 und 10-12/2001 gestellt, weil Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) der amtlichen Vordrucke fehlen. 72

a) Das Bundesministerium der Finanzen hat auf der Grundlage der nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 2001 eingeräumten Ermächtigung u.a. in § 61 Abs. 1 UStDV 2001 bestimmt, dass der Unternehmer die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Bundeszentralamt für Steuern oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständigen Finanzamt zu beantragen hat. 73

Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2001 ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Hierbei handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214; Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 881.2 m.w.N.). 74

b) Vorliegend lief diese Frist am 30. Juni 2002 ab, da die Klägerin einen Vergütungsanspruch aus Rechnungen aus dem Jahre 2001 geltend macht. 75

76

Innerhalb dieser Frist hat es die Klägerin versäumt, formwirksame Vergütungsanträge zu stellen. Die beim Beklagten bis Februar 2002 eingegangenen Anträge für die Vergütungszeiträume 01-06/2001, 07-09/2001 und 10-12/2001 enthalten nicht alle für einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag erforderlichen Erklärungen. Insoweit fehlen in den Vergütungsanträgen die notwendigen Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks.

aa) Die Klägerin hat im amtlichen Vordruck keine Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) dazu gemacht, für welche Zwecke des Unternehmens sie die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen verwendet hat. 77

bb) Ohne die Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks ist ein Vergütungsantrag unwirksam, da er nicht alle vorgesehenen entscheidungserheblichen Angaben und Erklärungen enthält und damit nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht. 78

(1) Durch die Angaben in Abschnitt 9 des Vergütungsantrags soll – wie auch durch die übrigen inhaltlichen Anforderungen – sichergestellt werden, dass der innerhalb der Ausschlussfrist einzureichende Antrag alle Angaben enthält, die für die Entscheidung der Finanzbehörde im Regelfall entscheidungserheblich sind. Eine Prüfung des Vergütungsantrags muss grundsätzlich anhand der Angaben im Antragsformular selbst möglich sein. Insoweit genügt ein Verweis auf die sonstigen Angaben im Antrag oder die dem Antrag beigefügten Rechnungen gerade nicht. 79

(2) Der BFH (Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214) hat für den Fall, dass ein Vorsteuervergütungsantrag entgegen der Vorgabe im amtlichen Vordruck nicht die nach Abschnitt 9 Buchst. c) erforderliche Verpflichtungserklärung des Unternehmers enthielt, jeden unrechtmäßig empfangenen Betrag zurückzuzahlen, entschieden, dass ein solcher Antrag unwirksam ist. 80

(3) Entsprechendes gilt auch für den Fall, dass die Angaben zu Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlichen Vordrucks fehlen bzw. die im Vordruck vorgesehenen Formularfelder nicht ausgefüllt wurden. Auch diese Erklärungen sind für die Entscheidung über die beantragte Vorsteuervergütung erheblich. 81

(?) Die Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlichen Vordrucks dient der Darlegung, dass die fraglichen Lieferungen und sonstigen Leistungen von anderen Unternehmern für das Unternehmen des Antragstellers ausgeführt worden sind (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 2001). Denn die Vergütung von Vorsteuerbeträgen erfordert als allgemeine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge überhaupt gemäß § 15 UStG abziehbar sind. Im Zweifelsfall hat der antragstellende Unternehmer diese Voraussetzungen nachweisen. 82

Zunächst lässt sich bereits daran zweifeln, ob bei fehlender Eintragung in Abschnitt 9 Buchst. a) überhaupt eine entsprechende Erklärung zur Verwendung der erhaltenen Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens abgegeben wurde. Aus der Formulierung im Vordruck ergibt sich bereits grammatikalisch, dass der Satz nach dem Wort „anlässlich“ einer Ergänzung bedarf. Ohne einen Eintrag des „Anlasses“ ist der Satz und damit die Erklärung zu Abschnitt 9 Buchst. a) jedenfalls unvollständig. 83

Soweit man ohne weitere Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) zumindest eine Erklärung des antragstellenden Unternehmens dahingehend, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen unternehmerischen Zwecken dienten, erkennen mag, genügt diese allgemeine 84

Angabe aber nicht. Indem im amtlichen Vordruck nach dem Wort „anlässlich“ Raum für ergänzende Eintragungen vorgesehen ist, wird gerade deutlich, dass der Gesetzgeber die allgemeine Erklärung, dass die Dienstleistungen oder Güter für unternehmerische Zwecke in Anspruch genommen bzw. bezogen wurden, nicht für ausreichend erachtet hat, sondern vielmehr die Vorsteuervergütung von weiteren Angaben abhängig machen wollte. Aufgrund der im amtlichen Formular vorgesehen Erklärung sollte der Antragsteller auch die Angaben zur konkreten Tätigkeit im Inland, bei welcher die geltend gemachten Vorsteuerbeträge angefallen sind, mit seiner Unterschrift bestätigen. Die Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) sind auch erforderlich, um der Finanzverwaltung effektive Überprüfungsmöglichkeiten bzgl. der Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsanspruch zu eröffnen. Hierzu bedarf es konkreter Angaben zum Anlass der vom Antragsteller im Inland in Anspruch genommenen Dienstleistungen oder bezogenen Güter.

(?) Diese Auslegung entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. 85

Für Antragsteller, die wie die Klägerin in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, ist insoweit die Achte Richtline des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, - Achte Richtlinie -) maßgeblich. 86

Das der Achten Richtline im Anhang A beigefügte Muster eines Vergütungsantrags enthält in Abschnitt 9 Buchst. a) die auch im deutschen Vordruck enthaltenen Erklärungen des Antragstellers. Im Anhang C sind des Weiteren Mindestinformationen, die in die Erläuterung aufzunehmen sind, aufgeführt. Unter Punkt F. wird dabei ausgeführt, dass der Antragsteller unter Nr. 9 Buchstabe a) des Formulars die Art der Tätigkeit oder des Gewerbezweigs anzugeben hat, für die er die Güter erworben bzw. die Leistungen erbracht hat, auf die sich der Antrag auf Steuervergütung bezieht. Beispielhaft sind erwähnt „Beteiligungen an der Ausstellung ... in ... vom ... bis ..., Stand Nr.“; „grenzüberschreitende Güterbeförderung von ... nach ... am ...“. Dies spricht dafür, dass die Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtlich verpflichtet sind, die Erstattung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge vom Vorliegen der entsprechenden Erklärungen des Antragstellers abhängig zu machen (s.a. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214 zur nach Abschnitt 9 Buchst. c) erforderlichen Verpflichtungserklärung). 87

cc) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin kann nach den obigen Grundsätzen die notwendige Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) im Streitfall auch nicht durch andere Angaben in den streitigen Vergütungsanträgen bzw. in den Anlagen zu diesen Anträgen ersetzt werden. 88

(1) Die Angabe der allgemeinen Geschäftstätigkeit der Klägerin in Zeile 2 der streitigen Vergütungsanträge mit der Eintragung „Verkauf von Elektrizität“ kann die durch Unterschrift zu bestätigende und vom Beklagten konkret nachprüfbare Erklärung, dass die Dienstleistungen der inländischen Netzbetreiber von der Klägerin tatsächlich anlässlich von Stromlieferungen an inländische Endkunden in Anspruch genommen wurden, nicht ersetzen. Das gleiche gilt auch für die in Zeile 2 der Anlagen zu den Vergütungsanträgen enthaltene Bezeichnung der Eingangsleistung - „Durchleitung von Strom“ -. 89

(2) Im Übrigen weist der Beklagte in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass die durch Unterschrift zu bestätigende Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) gerade im Streitfall für die hinreichende Darlegung, dass die inländischen Netzbetreiber sonstige Leistungen für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt haben und die Klägerin daher nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 2001 zur Geltendmachung der Vorsteuerbeträge berechtigt ist, erforderlich gewesen wäre. Denn die meisten von der Klägerin zum Nachweis ihrer 90

Vorsteuerabzugsberechtigung eingereichten Rahmenverträge mit den inländischen Netzbetreibern weisen nicht die Klägerin sondern vielmehr die B bzw. die F SA als Vertragspartner und somit umsatzsteuerrechtliche Leistungsempfänger aus.

c) Der Klägerin ist im Hinblick auf die versäumte Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2001 auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO zu gewähren. 91

aa) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 110 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Satz 3 AO). Ist dies geschehen, so kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO). Nach einem Jahr seit Ende der versäumten Handlung kann die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 Abs. 3 AO). 92

bb) Im Streitfall ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon deshalb nicht möglich, weil seitens der Klägerin keine Gründe vorgetragen wurden und auch sonst keine Umstände ersichtlich sind, weshalb sie gehindert gewesen wäre, innerhalb der Ausschlussfrist bis zum 30. Juni 2002 ordnungsgemäße Vergütungsanträge einschließlich der Erklärungen zu Abschnitt 9 Buchst. a) einzureichen und dabei gerade die in den im Vordruck zur Ergänzung, Ausfüllung bzw. zum Ankreuzen vorgesehenen Feldern verlangten Eintragungen vorzunehmen. Gegen eine schuldlose Fristversäumnis spricht dabei insbesondere, dass auch für einen steuerrechtlichen Laien bei Lektüre des Antragsformulars klar sein muss, dass in Abschnitt 9 Buchst. a) Angaben gemacht werden müssen. Denn aus dem Wort „anlässlich“ und der folgenden Freizeile ergibt sich, dass der Satz einer Ergänzung bedarf. 93

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 94

III. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 95

IV. Die Revision zum Bundesfinanzhof war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO mangels grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nicht zuzulassen. Die Rechtsfrage, ob ein Antrag auf Vorsteuervergütung unwirksam ist, der nicht alle Angaben und Erklärungen enthält, die nach dem amtlichen Vordruck erforderlich sind, ist durch das BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 (V R 76/98, a.a.O.) bereits geklärt. 96

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE