
Datum: 18.05.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1177/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0518.2K1177.06.00

Rechtskraft: V B 69/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Der Streitwert wird auf 39.423 € festgesetzt.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen ordnungsgemäßen Antrag auf Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2004 gestellt hat. 1

Die Klägerin ist eine in den USA ansässige Gesellschaft. 2

Am 28. Juni 2005 stellte sie beim Beklagten nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung - UStDV - einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2004 i.H.v. 39.423,29 €. Das Antragsformular war am 27. Juni 2005 vom inländischen Bevollmächtigten der Klägerin, Herrn Wirtschaftsprüfer und Steuerberater A, im Auftrag unterschrieben worden. Mit Ausnahme des Abschnitts 9 Buchst. a) ist das Antragsformular im Übrigen vollständig ausgefüllt. Darüber hinaus waren dem Antrag eine Einzelaufstellung (Anlage zum Antrag) und die 34, den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Rechnungen im Original beigelegt. In der Anlage zum Antrag war in den Spalten "Art der Gegenstände oder sonstige Leistungen" und "Name und Anschrift des Leistenden" angegeben, dass die Klägerin bei allen 34 Rechnungen die Vorsteuervergütung aus "Kostenweiterbelastungen" der "D GmbH, B-Str. ..., C" begehrt. 3

Mit Schreiben ihres Bevollmächtigten, Herrn A, vom 01. August 2005 reichte die Klägerin am 03. August 2005 eine Unternehmerbescheinigung aus den USA vom 11. Juli 2005 nach.	4
Mit einem weiteren Schreiben ihres Bevollmächtigten vom 4. August 2005 reichte die Klägerin am 10. August 2005 ein neues Antragsformular für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2004 beim Beklagten ein. Auch dieses Formular enthält in Abschnitt 9 Buchst. a) keine Eintragungen. Es ist von Herrn E und Frau F unterschrieben.	5
Mit Bescheid vom 02. September 2005 lehnte der Beklagte den Vergütungsantrag mit der Begründung ab, dass der Antrag vom Unternehmer nicht eigenhändig unterschrieben worden sei. Die eigenhändige Unterschrift müsse bis zum Ablauf der Antragsfrist bei der Finanzbehörde vorliegen. Vergütungsanträge, die nur von Bevollmächtigten unterschrieben seien, würden nicht als fristwährend und rechtswirksam gestellt gelten. Komme es hierbei zu einer Versäumung der Antragsfrist, so sei eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 der Abgabenordnung - AO - nicht möglich. Rechtsirrtümer oder Rechtsunkenntnis eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe könnten eine Fristversäumnis grundsätzlich nicht entschuldigen. Ihr Irrtum sei Verschulden und schließe somit die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus.	6
Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.	7
Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2006 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	8
Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie u.a. Folgendes:	9
Weder in § 18 Abs. 9 UStG noch in den §§ 59 bis 61 UStDV werde eine höchstpersönliche Unterzeichnung des Vergütungsantrages gefordert. Erforderlich sei nach diesen Vorschriften lediglich eine eigenhändige Unterschrift. Diese habe ihr steuerlicher Berater, Herr A, aber geleistet.	10
Zudem sei auf § 150 Abs. 3 AO zu verweisen. Da sie ihren Geschäftssitz in den USA habe, sei sie durch längere Abwesenheit an der Unterschrift im Sinne des § 150 Abs. 3 AO gehindert gewesen.	11
Spätestens mit der nachträglichen Einreichung des ordnungsgemäß unterschriebenen Vorsteuer-Vergütungsantrages habe sie außerdem einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt. Dieser Antrag sei auch begründet, da sie die Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG unverschuldet versäumt habe.	12
Es sei auch unschädlich, dass sie in Abschnitt 9 Buchst. a) der eingereichten Antragsformulare keine Eintragungen vorgenommen habe. Die insoweit von der Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, im Folgenden: Achte Richtlinie) für einen ordnungsgemäßen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer gestellten Anforderungen seien für sie nicht maßgeblich. Sie sei in den USA und somit in einem Drittland ansässig. Damit sei für sie die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 (86/ 560/EWG, ABl. EG Nr. L 326/1986, 40, im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie) einschlägig. Die Dreizehnte Richtlinie enthalte jedoch andere, nämlich geringere Anforderungen an einen Vorsteuervergütungsantrag als die Achte Richtlinie. Der Beklagte halte ihr daher zu Unrecht die fehlenden Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) ihrer Vergütungsanträge vor.	13

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten habe sie auch eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung eingereicht. Eine andere als die von ihr vorgelegte Unternehmerbescheinigung vom 11. Juli 2005 könne in den USA nicht erlangt werden. Die US-amerikanischen Steuerbehörden würden generell weder eine Unternehmereigenschaft bescheinigen noch eine umsatzsteuerrechtliche Sitz- und Veranlagungsbescheinigung ausstellen.	14
Die Klägerin beantragt,	15
1. den Bescheid des Beklagten vom 02. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2006 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, für das Jahr 2004 Vorsteuerbeträge in Höhe von 39.423,29 € an die Klägerin zu erstatten und 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
Zur Begründung trägt er u.a. die folgenden Gesichtspunkte vor:	19
Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin sei nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG i.V.m. § 150 Abs. 2 und 3 AO der Antrag vom Antragsteller eigenhändig zu unterschreiben. Daran ändere auch das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 03. Dezember 2009 in der Rechtssache C-433/08 nichts. Denn nach diesem Urteil könne nur bei Antragstellern, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig seien, ein Bevollmächtigter den Antrag auf Vorsteuervergütung unterschreiben. Im Streitfall sei die Klägerin aber in einem Drittland ansässig.	20
§ 150 Abs. 3 AO komme im Streitfall ebenfalls nicht zur Anwendung. Die Ansässigkeit der Klägerin im Ausland könne nicht als längere Abwesenheit im Sinne der Ausnahmeregelung des § 150 Abs. 3 AO angesehen werden. Eine längere Abwesenheit im Sinne der Vorschrift sei nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige länger von seinem Firmensitz bzw. gewöhnlichen Aufenthaltsort abwesend sei. Diese Voraussetzung sei im Streitfall aber von der Klägerin nicht dargelegt worden.	21
Auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei im Streitfall nicht möglich. Rechtsirrtümer oder Rechtsunkenntnis eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe entschuldigten eine Fristversäumnis grundsätzlich nicht.	22
Die Klägerin habe für den streitigen Vergütungszeitraum auch keine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung vorgelegt. Auf der von der Klägerin eingereichten Unternehmerbescheinigung vom 11. Juli 2005 für das "Tax Year 2004" würden u.a. Angaben zur Anschrift sowie zum ausgeübten Gewerbezug der Klägerin fehlen. Außerdem enthalte diese Bescheinigung keine Bestätigung der Mehrwertsteuerpflicht der Klägerin bzw. keine Angabe von Gründen, warum diese Mehrwertsteuerpflicht nicht bestehe. Die Bescheinigung gebe lediglich wieder, dass die Klägerin in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässig sei.	23
Weiterhin sei darauf hinzuweisen, dass weder im Antrag vom 28. Juni 2005 noch im Antrag vom 10. August 2005 Angaben dazu enthalten seien, ob die aufgeführten Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen von der Klägerin für ihre Zwecke als Unternehmerin verwendet worden	24

seien und für welchen Anlass dies erfolgt sei. Der Abschnitt 9 Buchst. a) der Vergütungsanträge sei nicht ausgefüllt worden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

I. Der Ablehnungsbescheid des Beklagten vom 02. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2006 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 des UStG i.V.m. §§ 59 ff. der UStDV in der jeweils für den Vergütungszeitraum 2004 geltenden Fassung im Ergebnis zu Recht abgelehnt.

Der Senat kann dabei zum einen offen lassen, ob der innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2004 am 28. Juni 2005 beim Beklagten eingereichte Vergütungsantrag wegen fehlender eigenhändiger Unterschrift der Klägerin unwirksam war bzw. ob der Klägerin insoweit aufgrund des am 10. August 2005 nachgereichten weiteren Vergütungsantrages eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren wäre. Zum anderen kann auch unentschieden bleiben, ob die von der Klägerin eingereichte Unternehmerbescheinigung vom 11. Juli 2005 ordnungsgemäß ist. Denn jedenfalls hat die Klägerin innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2004 wegen der fehlenden Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsformulars keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt (vgl. unter 1.) und ihr ist insoweit auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (vgl. unter 2.).

1. Die Klägerin kann die beantragte Vergütung von Vorsteuerbeträgen nicht beanspruchen, da sie den Vergütungsantrag für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2004 nicht wirksam binnen der Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2004 gestellt hat.

a) Nach dieser Vorschrift ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Bei dieser Sechs-Monats-Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 2004 handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999, V R 76/98, BStBl II 2000, 214; Stadie in Rau/Dürrwächter/ Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 881.2 m.w.N.).

b) Der von der Klägerin geltend gemachte Vergütungsanspruch aus den in der Anlage zum Vergütungsantrag aufgeführten Rechnungen ist nach dem Vortrag der Klägerin im Jahr 2004 entstanden. Der Vergütungsantrag war daher bis Ende Juni 2005 zu stellen.

c) Die Klägerin hat diese Frist versäumt. Ihr Vergütungsantrag vom 27. Juni 2005, der am 28. Juni 2005 beim Beklagten einging, ist unwirksam, da die Klägerin nicht alle für einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag erforderlichen Erklärungen abgegeben hat. Insoweit fehlen die notwendigen Angaben der Klägerin in Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks.

aa) Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 des UStG 2004 kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG 2004) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4

UStG 2004, in einem besonderen Verfahren regeln.

bb) Von dieser Ermächtigung hat der Ordnungsgeber in §§ 59 ff. der UStDV 2004 Gebrauch gemacht. Dabei bestimmt u.a. § 61 Abs. 1 UStDV 2004, dass der Unternehmer die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Bundesamt für Finanzen oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständigen Finanzamt zu beantragen hat. 35

(1) Ein Antrag auf Vergütung der Vorsteuerbeträge, der nicht alle Angaben und Erklärungen enthält, die nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erforderlich sind, ist unwirksam. Dies gilt insbesondere für die in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks geforderte Erklärung, dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet worden sind (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214 zu einem Vorsteuervergütungsantrag, der entgegen dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nicht die nach Abschnitt 9 Buchst. c) erforderliche Verpflichtungserklärung des Unternehmers enthielt, jeden unrechtmäßig empfangenen Betrag zurückzuzahlen). Durch diese inhaltlichen Anforderungen an den Vergütungsantrag wird sichergestellt, dass der innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. Satz 3 UStG 2004 abzugebende Antrag alle Angaben enthält, die die Finanzverwaltung im Regelfall als entscheidungserheblich ansieht. Ein Vergütungsantrag, der innerhalb der gesetzlichen Ausschlussfrist nicht nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt worden ist bzw. in dem nicht alle vorgesehenen entscheidungserheblichen Angaben und Erklärungen abgegeben worden sind, ist daher abzuweisen (s.a. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, a.a.O., m.w.N.; FG Köln, Urteil vom 24. Februar 2011 2 K 4627/06, Juris, rechtskräftig). 36

(2) Die in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks geforderten Erklärungen des Antragstellers sind für die Entscheidung über die beantragte Vorsteuervergütung erheblich. 37

Die Vergütung von Vorsteuerbeträgen nach § 18 Abs. 9 UStG 2004 i.V.m. §§ 59 ff. UStDV 2004 setzt u.a. voraus, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG 2004 abziehbar sind. Denn diese Vorschriften sehen für im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von den für die im Inland ansässigen Unternehmer geltenden §§ 16, 18 Abs. 1 bis 4 UStG 2004 "lediglich" ein besonderes Vergütungsverfahren vor; sie lassen aber die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs unberührt (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 V R 22/05 BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426 m.w.N.). Deshalb muss der die Vergütung begehrende Steuerpflichtige darlegen und im Zweifelsfall auch nachweisen, dass die fraglichen Lieferungen und sonstigen Leistungen von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 2004). Diesem Darlegungszweck dient die vom Antragsteller der Vorsteuervergütung abzugebende Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks. 38

(3) Darüber hinaus wären die in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks geforderten Erklärungen gerade im konkreten Streitfall für die hinreichende Darlegung, dass die D GmbH sonstige Leistungen für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt hat und die Klägerin daher nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 2004 zur Geltendmachung der Vorsteuerbeträge berechtigt ist, erforderlich gewesen. Denn durch die in der Anlage zum Antrag bei allen 34 Rechnungen angegebene Leistungsbeschreibung "Kostenweiterbelastungen" bestehen im Streitfall Zweifel, ob zwischen der Klägerin und der D GmbH tatsächlich ein Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuerrechts stattgefunden hat. Die Angabe "Kostenweiterbelastungen" legt zumindest die Vermutung nahe, dass die Klägerin die von der D GmbH in Rechnung gestellten Kosten aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit leistungsunabhängig und nicht leistungsabhängig getragen hat (vgl. zu 39

entsprechenden Zweifeln am tatsächlichen Leistungsbezug bei der Leistungsbeschreibung "Betriebskostenumlage" FG Köln, Urteil vom 23. Juli 2003 14 K 6155/01, Juris, rechtskräftig nach BFH-Beschluss vom 26. März 2004 V B 170/03, BFH/NV 2004, 1121).

c) Diese Auslegung ist auch gemeinschaftsrechtlich geboten (vgl. zur richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Vorschriften über das Vorsteuer-Vergütungsverfahren: BFH-Urteile vom 22. Mai 2003 V R 97/01, BFHE 203, 193, BStBl II 2003, 819; vom 22. Oktober 2003 V R 95/01, BFH/NV 2004, 828; vom 23. Oktober 2003 V R 48/01, BFHE 203, 531, BStBl II 2004, 196; vom 10. Februar 2005 V R 56/03, HFR 2005, 1208 und vom 18. Januar 2007 V R 23/05, BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430). 40

(1) Denn auch das der Achten Richtlinie im Anhang A beigefügte Muster eines Vergütungsantrags enthält in Abschnitt 9 Buchst. a) die im deutschen Vordruck geforderten Erklärungen des Antragstellers, dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet worden sind. Dies spricht dafür, dass die Mitgliedsstaaten 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, a.a.O., m.w.N. zur nach Abschnitt 9 Buchst. c) erforderlichen Verpflichtungserklärung). 41

(2) Allerdings gilt die Achte Richtlinie nur für die Erstattung von Vorsteuern an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige. Auf die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen findet die Dreizehnte Richtlinie Anwendung. Nach Art. 3 Abs. 1 Satz 1 der Dreizehnten Richtlinie erfolgt die Erstattung der Mehrwertsteuer aber auch hier auf Antrag des Steuerpflichtigen. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie bestimmen die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung einschließlich der Antragsfristen, des Zeitraums, auf den der Antrag sich beziehen muss, der für die Einreichung zuständigen Behörden und der Mindestbeträge, für die die Erstattung beantragt werden kann. Die Erstattung darf dabei nach Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. 42

(3) Demnach sind die Mitgliedstaaten auch bei in Drittstaaten ansässigen Steuerpflichtigen verpflichtet, die Erstattung der Vorsteuerbeträge vom Vorliegen der entsprechenden Erklärungen des Antragstellers abhängig zu machen (s.a. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, a.a.O., m.w.N. zur nach Abschnitt 9 Buchst. c) erforderlichen Verpflichtungserklärung). 43

2. Der Klägerin ist im Hinblick auf die versäumte Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO zu gewähren. 44

a) 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). 45

b) Im Streitfall ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon deshalb nicht zu gewähren, weil die Klägerin die nach Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsformulars erforderlichen Erklärungen nicht nachgeholt hat. Auch der am 10. August 2005 von der Klägerin nachgereichte Vergütungsantrag enthielt nicht die insoweit notwendigen Erklärungen. Eine Nachholung wäre jetzt auch nicht mehr möglich, da die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO bereits am 30. Juni 2006 abgelaufen ist.	46
II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	47
III. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes.	48
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.	49