
Datum: 13.07.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2695/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0713.2K2695.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 3.293,77 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin ein Anspruch auf Vorsteuervergütung für den Zeitraum November bis Dezember 2008 zusteht. Dabei ist u.a. streitig, ob die Unternehmerbescheinigung ordnungsgemäß ist. 2

Die Klägerin ist ein in Polen ansässiges Unternehmen. 3

Am 1. Juli 2009 (Posteingangsdatum) stellte sie beim Beklagten einen Antrag auf Vorsteuervergütung in Höhe von 3.293,77 € für den Zeitraum November bis Dezember 2008. Dem Antrag war eine Unternehmerbescheinigung in polnischer Sprache vom 27. Mai 2009 sowie deren deutsche Übersetzung beigelegt. Hierauf wird Bezug genommen (befindlich in der Vergütungsakte des Beklagten). 4

Der geltend gemachten Vorsteuervergütung lag der Import eines PKW's aus den USA (A) am 7. November 2008 zugrunde. Diesbezüglich hat die Klägerin eine von der B GmbH ausgestellte Rechnung vom 27. November 2008 vorgelegt. Die Rechnung enthält keine gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer. Als Rechnungsadressat und als Empfänger ist angegeben: „C“. Der Leistungsmonat ist in dieser Rechnung mit November 2008 angegeben. Als Ankunftsdatum des PKW's ist der 7. November 2008 eingetragen. Diese Rechnung wurde am 5. Juni 2009 dahingehend korrigiert, dass als Rechnungsadressat und als 5

Empfänger die Klägerin angegeben wurde. Diese Rechnung enthielt keinen Hinweis auf eine Änderung. Sie unterscheidet sich von der Rechnung vom 27. November 2008 neben einem unterschiedlichen Rechnungsadressaten auch in der Angabe des Rechnungsdatums und des Leistungsmonats. In der Rechnung vom 5. Juni 2009 ist der Leistungsmonat mit Juni 2009 angegeben. Darüberhinaus ist hierin eine Auftragsnummer eingetragen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Rechnungen verwiesen (in Kopie befindlich in der Finanzgerichtsakte Bl. 43 und 44).

Mit Bescheid vom 4. September 2009 wurde der Vorsteuervergütungsantrag mit der Begründung abgelehnt, dass er nach Ablauf der Ausschlussfrist eingereicht worden sei. Hiergegen legte die Klägerin am 1. Oktober 2009 Einspruch ein. Dabei trug die Klägerin vor, dass der Antrag am 25. Juni 2009 zur Post aufgegeben worden sei. Der verspätete Zugang des Antrags beim Beklagten könne ihr nicht angelastet werden, da es sich insoweit um ein Verschulden der Post handle. In diesem Zusammenhang legte die Klägerin einen Postaufgabeschein sowie eine Bestätigung der Versendung per Luftpost vor. Hierauf wird Bezug genommen (befindlich in der Vergütungsakte des Beklagten). 6

Mit Schreiben vom 20. November 2009 wies der Beklagte die Klägerin darauf hin, dass sie zwar im Hinblick auf die durchschnittlichen Postlaufzeiten darauf habe vertrauen können, dass ihr Antrag vor Ablauf der Antragsfrist bei ihm, dem Beklagten, eingehe. Gleichwohl könne keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, da es sich bei der Rechnung nicht um eine Originalrechnung handle. Außerdem sei aus der Kopie der Rechnung ersichtlich, dass die Rechnung nicht ordnungsgemäß berichtigt worden sei. 7

Im Laufe des Einspruchsverfahrens legte die Klägerin die Rechnung vom 5. Juni 2009 vor, auf der handschriftlich ergänzt war: „Korrektur zum Beleg..... vom 27.11.2008“. Dieser handschriftliche Vermerk ist mit einem Stempel des Rechnungsausstellers, der B GmbH und einer Unterschrift versehen. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 24 der FG-Akte). 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2010 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. 9

Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin vor, dass sie nicht nachvollziehen könne, dass der Beklagte die richtige Korrektur der Rechnung beanstandete. Die Rechnung vom 5. Juni 2010 sei durch den Rechnungsaussteller ausgestellt worden. In dieser Rechnung sei ausdrücklich erklärt worden, dass es sich um eine Korrektur der Rechnung vom 27. November 2008 handle. Ihr könnten evtl. Mängel in der Rechnungsberichtigung nicht angelastet werden, da hierfür der deutsche Rechnungsaussteller verantwortlich sei. Die Vorsteuer aus der Rechnung sei zu vergüten. Sowohl das Rechtsgeschäft als auch die Zahlung und die Ausstellung der Rechnung seien im Jahre 2008 erfolgt. Die ursprüngliche Rechnung habe zwar nicht alle erforderlichen Angaben enthalten, insbesondere nicht ihren, der Klägerin, richtigen Namen und die Mehrwertsteuernummer. Jedoch bestünden keine Zweifel daran, dass das Rechtsgeschäft im Jahre 2008 erfolgt sei. Folglich habe der Antrag auf Vorsteuervergütung spätestens am 30. Juni 2009 gestellt werden können. 10

Für die Vorsteuervergütung spreche auch das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer. 11

Die vom Beklagten beanstandete Unternehmerbescheinigung sei ordnungsgemäß. Sie sei nicht verpflichtet gewesen, eine Unternehmerbescheinigung vorzulegen, die zeitlich vor dem Tag des streitigen Rechtsgeschäfts ausgestellt worden sei. Sie verfüge auch über eine Registrierungsbescheinigung zum Zwecke der Mehrwertsteuer, die im Jahre 2006 ausgestellt 12

worden sei. Da diese Bescheinigung jedoch nur 1 Jahr wirksam sei, habe sie eine neue Bescheinigung vor der Beantragung der Vorsteuervergütung beantragt. Das polnische Finanzamt habe im Mai 2009 keine Bescheinigung mit Rückwirkung ausstellen können, da dies gesetzwidrig wäre. Auch hätte sie, die Klägerin, nicht wissen können, wann sie einen Wagen importiere. Daher wäre die Antragstellung auf Ausgabe einer Bescheinigung vor dem Import undenkbar.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 13

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 4. September 2009 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2010 zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum November bis Dezember 2008 in Höhe von 3.293,77 € festzusetzen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Der Beklagte trägt vor, dass der Vorsteuervergütungsanspruch daran scheitere, dass die Klägerin keine gültige Unternehmerbescheinigung vorgelegt habe. Die von der Klägerin vorgelegte Bescheinigung, die von der polnischen Steuerbehörde am 27. Mai 2009 ausgestellt worden sei, decke den Vergütungszeitraum 2008 nicht ab und könne daher nicht als formell gültige Unternehmerbescheinigung anerkannt werden. Denn die Unternehmerbescheinigung entfalte ihre Wirkung lediglich für ein Jahr nach ihrer Ausstellung. 17

Auch sei nach erneuter Prüfung festzustellen sei, dass die Klägerin die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer für den Import eines PKW's aus den USA geltend mache. Es handele sich daher nicht, wie bisher angenommen, um einen steuerbaren Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der inländischen Firma B GmbH. Letztere sei lediglich als Spediteur für die Klägerin tätig gewesen. Die infolgedessen vorzulegenden Zollbelege zum Nachweis dessen, dass die Vorsteuer tatsächlich entrichtet und der Gegenstand für sein Unternehmen eingeführt worden seien, habe die Klägerin nicht vorgelegt. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist unbegründet. 20

Der ablehnende Vergütungsbescheid vom 4. September 2009 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2010 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten i.S.d. § 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 die Voraussetzungen einer Vorsteuervergütung insoweit nicht gegeben sind. Die Klägerin hat keine hinreichende Unternehmerbescheinigung nach § 61 Abs. 3 UStDV vorgelegt. Darüber hinaus mangelt es auch an einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. § 14 UStG. 21

I. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 UStG und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Der Vergütungsantrag ist gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, indem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen 22

und die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG).

Von der Ermächtigung in § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. 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. 23

Diese nationalen Vorschriften beruhen für Steuerpflichtige, die - wie die Klägerin - im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auf den Vorgaben der Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11). Nach Art. 3 Buchstabe b Satz 1 der Achten EG-Richtlinie muss der Unternehmer durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er „Mehrwertsteuerpflichtiger“ dieses Staates ist. Die Bescheinigung muss nach Art. 9 Abs. 2 der Achten EG-Richtlinie dem in Anhang B zur Achten EG-Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen. 24

II. Dabei muss die Unternehmerbescheinigung zum einen den Vergütungszeitraum abdecken und zum anderen die Aussage enthalten, dass der Antragsteller Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007, V R 22/05, BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426 m.w.N.). 25

Im Streitfall erfüllt die von der Klägerin vorgelegte Bescheinigung diese rechtlichen Voraussetzungen nicht. Die Unternehmerbescheinigung vom 27. Mai 2009 deckt nämlich nicht den Vergütungszeitraum November bis Dezember 2008 ab. 26

1. Die Unternehmerbescheinigung besitzt ab dem Tag der Ausstellung für ein Jahr Gültigkeit. Die für die Vorlage der Unternehmerbescheinigung maßgebliche Vorschrift des § 61 Abs. 3 UStDV enthält zwar keine Bestimmung über die zeitliche Wirksamkeit der Bescheinigung. Diese ergibt sich jedoch aus der Auslegung der nationalen Regelung auf der Grundlage des Art. 3 Buchst. a) Satz 2 der Achten EG-Richtlinie (vgl. FG Köln, Urteil vom 13. November 2003, 2 K 4850/00, EFG 2004, 382). 27

Vorschriften, die wie die Regelungen des Umsatzsteuerrechtes auf der Umsetzung von EG-Richtlinien beruhen, sind „richtlinienkonform“ auszulegen, da im Zweifel anzunehmen ist, dass der nationale Gesetzgeber die EG-Richtlinie vollziehen wollte (vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 5 Rz. 76). 28

Ist nach Art. 3 Buchst. a) Satz 2 der Achten EG-Richtlinie die zuständige Behörde bereits im Besitz eines entsprechenden Nachweises (Unternehmerbescheinigung), so braucht der Steuerpflichtige während eines Jahres nach dem Zeitpunkt der ersten Ausstellung der Bescheinigung keine neue Bescheinigung mehr vorzulegen. Hieraus folgt, dass die Unternehmerbescheinigung eine zeitlich befristete Wirkung entfaltet, die sich nicht auf die Vergangenheit erstreckt. 29

2. Die vorliegende Bescheinigung vom 27. Mai 2009 deckt damit den streitigen Vergütungszeitraum November bis Dezember 2008 nicht ab. Denn ihre Wirkung erstreckt sich auf den Zeitraum ab dem 27. Mai 2009 bis zum 27. Mai 2010. 30

3. Der Einwand der Klägerin, dass sie den Bescheid nicht vor dem Import des Pkw's habe beantragen können, da sie nicht habe wissen können, wann sie einen Wagen 31

importiere, überzeugt nicht. Ein sorgfältiger Unternehmer hat für solche Rechtsgeschäfte und Eventualitäten rechtzeitig Vorsorge zu treffen.

Sollte ein innergemeinschaftlicher Erwerb indes tatsächlich völlig unerwartet und ohne Vorbereitungszeit erfolgen, wäre zu erwägen, ob ausnahmsweise eine Unternehmerbescheinigung, die unmittelbar danach beantragt und ausgestellt wurde, ausreichen könnte. Dies kann im Streitfall jedoch dahingestellt bleiben. Ungeachtet dessen, dass keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Pkw völlig unerwartet und ohne Vorbereitungszeit importiert wurde, wurde die Unternehmerbescheinigung vom 27. Mai 2009 jedenfalls nicht unmittelbar nach dem Import im November 2008 beantragt und ausgestellt. 32

III. Der Vorsteuervergütungsanspruch der Klägerin scheitert auch daran, dass die Klägerin im streitigen Vergütungszeitraum nicht im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung gemäß § 14 UStG war. 33

1. Die Anwendbarkeit des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens setzt voraus, dass die in der Rechnung i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG abzugsfähig ist (vgl. BFH, Urteil vom 10. April 2003, V R 35/01, BStBl II 2003, 782). 34

a. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs u.a. voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. 35

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben hierzu ergeben sich aus Art. 167 i.V.m. Art. 63 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, im folgenden: MwStSystRL). Gemäß § 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Gemäß Art. 63 MwStSystRL ist dies der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist. Demgegenüber ergibt sich aus Art. 178 Buchstabe a MwStSystRL, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug an dem Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung geknüpft ist (Art. 168 Buchstabe a MwStSystRL i.V.m. Art. 178 Buchstabe a MwStSystRL). 36

Der Vorsteuerabzug gemäß Art. 168 Buchst. a MwStSystRL (früher Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie) ist für den Erklärungszeitraum vorzunehmen, in dem beide gemäß Art. 167 und Art. 168 Buchst. a MwStSystRL erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Lieferung von Gegenständen bzw. die Dienstleistung muss also bewirkt worden sein und der Steuerpflichtige muss im Besitz einer Rechnung sein, die (in Deutschland) den Vorgaben des § 14 UStG entspricht (vgl. EuGH-Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf*, Slg. 2004, I-5583; Nachfolgeentscheidung BFH, Urteil vom 1. Juli 2004, V R 33/01, BStBl II 2004, 861). 37

b. An einer solchen Rechnung mangelt es im Streitfall im Vergütungszeitraum 2008. 38

aa. Eine Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG muss u.a. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistungsempfängers enthalten. Mit Blick auf den Vergütungszeitraum 2008 ist diese Voraussetzung nicht gegeben. Denn die Rechnung, die im Zeitraum 2008 ausgestellt war und die die Klägerin seinerzeit auch vom Rechnungsaussteller erhalten hat – die Rechnung vom 27. November 2008 – wies nicht die Klägerin als Rechnungs- bzw. Lieferungsempfänger aus, sondern „C“. 39

bb. Die im Wege der Rechnungsberichtigung zutreffend auf die Klägerin ausgestellte Rechnung stammte hingegen vom 5. Juni 2009. Sie betrifft damit nicht den hier streitigen Vergütungszeitraum 2008 und kann deshalb vorliegend keine Berücksichtigung finden.

Die Rechnungsberichtigung entfaltet keine Rückwirkung. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der jüngeren Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 15. Juli 2010, C-368/09, *Pannon Gép*, DStR 2010, 1475). Der EuGH hat lediglich klargestellt, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts nicht von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt von Rechnungen abhängig machen dürfen, die in der MwStSystRL nicht ausdrücklich vorgesehen sind. Habe der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine den Anforderungen der MwStSystRL entsprechende berichtigte Rechnung zugeleitet, dürfe der Vorsteuerabzug nicht versagt werden. Diese Voraussetzung ist jedoch im Streitfall nicht erfüllt. Die Rechnung vom 27. November 2008 war nicht auf die Klägerin ausgestellt. Es mangelte damit an einer Voraussetzung, die auch von der MwStSystRL vorgesehen ist. Die berichtigte Rechnung vom 5. Juni 2009 wurde indes erst nach Ergehen des Vergütungsbescheides eingereicht. 41

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 42

V. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 43