
Datum: 13.07.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 459/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0713.2K459.08.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V B 76/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Der Streitwert wird auf 9.709,13 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 Vergütung von Vorsteuer zu verlangen, und dabei insbesondere um die Frage, ob ein wirksamer Vergütungsantrag gestellt wurde.

2

Die Klägerin ist ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, dessen Gegenstand die Fabrikation und der Vertrieb von ... ist.

3

Mit Antrag vom 13. Juni 2006 (Eingang beim Beklagten am 19. Juni 2006) beantragte die Klägerin gemäß § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Verbindung mit §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 in Höhe von 9.709,13 €. Der Antrag wurde von zwei Prokuristen der Klägerin, denen ausweislich der von der Klägerin zur Steuerakte gereichten Handelsregistrauszügen des Kantons B vom 2. November 2005 und vom 17. November 2006 eine sog. Kollektivprokura erteilt worden war, unterzeichnet. Im Vergütungsantrag waren im Abschnitt 9 Buchst. a) und b) zur Erklärung, dass die maßgeblichen Lieferungen oder Leistungen für Zwecke des Unternehmens der Klägerin verwendet wurden, und zu

4

möglichen umsatzsteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten der Klägerin im Inland keine Eintragungen enthalten.

Mit Schreiben des Beklagten vom 21. Juni 2006 an die Klägerbevollmächtigte als Zustellungsvertreterin wurde der Vergütungsantrag zurückgesandt mit dem Hinweis, dass der Antrag keine eigenhändige Unterschrift des antragstellenden Unternehmers enthalte und daher abgelehnt werden müsse, wenn nicht bis zum Ablauf der Ausschlussfrist am 30. Juni 2006 ein eigenhändig vom Antragsteller unterschriebener Antrag vorliege. Des Weiteren wurde die Klägerin aufgefordert, eine gültige Unternehmerbescheinigung im Original einzureichen. Schließlich wies der Beklagte darauf hin, dass zu Ziffer 9 b des Vergütungsantrages keine Angaben gemacht wurden. Gleichzeitig wurde die Klägerin aufgefordert, künftig auf die Vollständigkeit der Angaben im Antrag zu achten und den dem Schreiben des Beklagten beigefügten Fragebogen „Allgemein – D – 5/2002“ ausgefüllt erneut beim Beklagten einzureichen. 5

Die Bevollmächtigte der Klägerin sandte mit Schreiben vom 26. Juni 2006 (Eingang beim Beklagten am 27. Juni 2006) den Vergütungsantrag im Original zusammen mit einer Kopie eines Handelsregistrauszugs des Kantons B an den Beklagten zurück mit dem Hinweis, dass der Antrag von zwei zur Unterschrift berechtigten Personen unterzeichnet und damit innerhalb der Ausschlussfrist wirksam gestellt worden sei. Die Bevollmächtigte kündigte zudem das Original der Unternehmerbescheinigung sowie die Beantwortung des Fragebogens direkt durch die Klägerin in den nächsten Tagen an. Die Bevollmächtigte teilte im Schreiben vom 26. Juni 2006 des Weiteren „vorab (...) mit, dass die A AG in Deutschland keine Umsätze getätigt hat, sondern lediglich Aussteller auf der C-Messe war“ (vgl. Bl. 197 der Gerichtsakte -GA-). 6

Mit Kurzbrief vom 30. Juni 2006, der ausweislich des Posteingangsstempels am 3. August 2006 beim Beklagten einging, übersandte die Klägerin eine Unternehmerbescheinigung vom 17. Mai 2006 sowie den ausgefüllten und von den beiden Prokuristen, die auch den Vergütungsantrag unterzeichneten, unterschriebenen Fragebogen zurück. Ausweislich des Poststempels auf dem Briefumschlag wurde diese Postsendung am 31. Juli 2006 in der Schweiz bei der Post aufgegeben. 7

Mit Bescheid vom 17. April 2007 lehnte der Beklagte die beantragte Vergütung mit der Begründung ab, dass der Antrag entgegen § 18 Abs. 9 UStG nicht eigenhändig vom Unternehmer unterschrieben wurde (Bl. 28 der GA). 8

Der hiergegen eingelegte Einspruch der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2008, Bl. 21 der GA). 9

Hiergegen erhob die Klägerin am 12. Februar 2008 Klage. Mit Bescheid vom 13. Februar 2008 hob der Beklagte die Einspruchsentscheidung auf und ordnete gleichzeitig das Ruhen des Einspruchsverfahrens wegen der beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahren betreffend das Unterschriftserfordernis bei Vergütungsanträgen nach § 18 Abs. 9 UStG an. Das Klageverfahren wurde daraufhin bis zum Ergehen einer (erneuten) Einspruchsentscheidung zum Ruhen gebracht (Beschluss vom 7. April 2008, Bl. 37 der GA). 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 5. März 2010 (Bl. 56 der GA) entschied der Beklagte sodann erneut und wies den Einspruch der Klägerin als unbegründet ab. Zur Begründung verwies er darauf, dass die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 3. Dezember 2009 (C-433/08) sich nur auf die Auslegung der für Vergütungsanträge von Unternehmern aus der Europäischen Union (EU) maßgeblichen Achten Richtlinie beziehe, 11

sich aber nicht auf – wie vorliegend – Antragsteller aus Drittstaaten auswirke. Der Antrag der Klägerin sei danach mangels eigenhändiger Unterschrift des Unternehmers unwirksam; die Unterschrift von Prokuristen genüge nicht.

Mit der vorliegenden Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren, die Vorsteuervergütung zu erhalten, weiter. 12

Mit gerichtlichem Schreiben vom 15. Juni 2011 wurde die Klägerin auf die Entscheidungen des Senats vom 24. Februar 2011 (2 K 4627/06) und des BFH vom 21. Oktober 1999 (V R 76/98, BStBl II 2000, 214) hingewiesen, wonach ein Vorsteuervergütungsantrag bei fehlenden Erklärungen nach Abschnitt 9 Buchst. a), b) bzw. c) des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks unwirksam ist, sowie darauf, dass auch vorliegend der Vergütungsantrag vom 13. Juni 2006 keine Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) sowie keine Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. b) enthält. 13

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin zuletzt im Wesentlichen wie folgt vor: 14

Der Vergütungsantrag sei wirksam gestellt, insbesondere da der EuGH keine Differenzierung zwischen EU-Mitgliedsstaaten und Drittstaaten vorgenommen habe. An das Unterschriftserfordernis nach § 18 Abs. 9 UStG seien in beiden Fällen die gleichen Anforderungen zu stellen, da bis zum 31. Dezember 2009 das Gesetz ebenfalls nicht zwischen Antragstellern aus der EU und aus Drittstaaten unterschied (vgl. Bl. 67 der GA). Zudem sei der den Antrag unterzeichnende D ab 1. September 2005 Geschäftsführer der Klägerin. Die Unternehmereigenschaft der Klägerin ergebe sich aus den vorliegenden Unterlagen (vgl. Bl. 90, 110 f. der GA). 15

Auch unter Berücksichtigung des gerichtlichen Hinweises zu Abschnitt 9 des Vergütungsantrags sei der Antrag innerhalb der Abgabefrist ordnungsgemäß gestellt. Zum einen sei der vom Beklagten an die Klägerin übersandte Fragebogen (vgl. Bl. 165 der GA) rechtzeitig, d.h. bis zum 30. Juni 2006, beim Beklagten eingereicht worden (Bl. 164 der GA). Darin seien sämtliche auch im Formular für die Vorsteuervergütung enthaltenen Fragen beantwortet worden. Zum anderen genüge, dass die Bevollmächtigte der Klägerin am 26. Juni 2006 dem Beklagten vorab die ergänzende Information hatte zukommen lassen, wonach die Klägerin in Deutschland keine Umsätze getätigt habe (Bl. 196 der GA). 16

In der mündlichen Verhandlung trug der Terminsvertreter der Bevollmächtigten ergänzend vor, dass aus den Antragsunterlagen insgesamt, insbesondere aus den beigelegten Rechnungen ersichtlich gewesen sei, dass die Klägerin die Leistungen für Zwecke ihres Unternehmens in Anspruch genommen habe und damit die Angaben nach Feld 9 a) des amtlichen Formulars rechtzeitig erfolgt seien. Zudem impliziere die Wahl des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens, das die Klägerin über keine Umsätze in Deutschland verfüge, da ansonsten eine Umsatzsteuererklärung abgegeben worden wäre. Schließlich sei aus dem Hinweisschreiben des Beklagten vom 21. Juni 2006 nicht ersichtlich gewesen, dass eine Rücksendung des Fragebogens bis zum 30. Juni 2006 erforderlich sei. 17

Die Klägerin beantragt, 18

1. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 17. April 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2010 den Beklagten zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 in Höhe von 9.709,13 € festzusetzen. 19

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 21
die Klage abzuweisen. 22

Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor: Zwar sei aufgrund der nach gerichtlicher Aufforderung (vgl. Bl. 144 der GA) vorgelegten Unterlagen (Unternehmerbescheinigung, Original-Rechnungen) die Unternehmereigenschaft der Klägerin anzuerkennen und bestehe bzgl. der Rechnungen lediglich noch bei einer Rechnung Klärungsbedarf im Hinblick auf eine eventuell erfolgte Anzahlung (vgl. Bl. 180 der GA). Dennoch sei die begehrte Vorsteuervergütung nicht möglich, da die Klägerin keinen wirksamen Vergütungsantrag gestellt habe. Zum einen sei der Antrag nicht eigenhändig vom antragstellenden Unternehmer unterschrieben. Zum anderen enthielte der Antrag nicht alle erforderlichen Angaben. 23

Im Hinblick auf die Anforderungen an die Unterschriftsleistung gelte die Entscheidung des EuGH vom 3. Dezember 2009 (C-433/08) nur für Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig seien und für welche die Achte Richtlinie einschlägig sei. Da die Klägerin außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist, sei jedoch gemäß § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG weiterhin die eigenhändige Unterschrift des Antragstellers bzw. dessen gesetzlichen Vertreters erforderlich. Angesichts des zu dieser Frage anhängigen Revisionsverfahrens beim BFH (V R 3/11) hält der Beklagte das Ruhen des Verfahrens für sachdienlich, sofern die Klage nicht bereits wegen der fehlenden Angaben in Abschnitt 9 als formunwirksam anzusehen ist. Hierzu verweist der Beklagte darauf, dass im Antrag der Klägerin die im amtlichen Vordruck vorgesehen Angaben in Feld 9a und b fehlen (Bl. 181 der GA). Daran ändere auch der eingereichte Fragebogen nichts, da dieser zum einen erst am 3. August 2006 und damit nicht innerhalb der Ausschlussfrist beim Beklagten einging, zum anderen auch dieser Fragebogen nicht alle im Vordruck unter Abschnitt 9 Buchst. a) und b) vorgesehenen Angaben enthalte (Bl. 187 der GA). 24

Entscheidungsgründe 25

Die zulässige Klage ist unbegründet. 26

I. Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist das Erfordernis eines vorhergehenden außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO) erfüllt. 27

Diese Sachurteilsvoraussetzung ist nach den Gegebenheiten zum Schluss der mündlichen Verhandlung zu beurteilen. Vorliegend war die am 12. Februar 2008 erhobene Klage zunächst zulässig, da zu diesem Zeitpunkt das Einspruchsverfahren abgeschlossen war. Erst aufgrund der am darauffolgenden Tag aufgehobenen Einspruchsentscheidung ist die Sachurteilsvoraussetzung nach § 44 Abs. 1 FGO nachträglich entfallen. Mit der (erneuten) Einspruchsentscheidung vom 5. März 2010 ist die Klage jedenfalls wieder in die Zulässigkeit „hineingewachsen“. Eine derartige der Verfahrensökonomie dienende Heilungsmöglichkeit ist nach ständiger Rechtsprechung und überwiegender Ansicht zulässig (vgl. BFH-Urteile vom 29. März 2001 III R 1/99, BFHE 194, 331, BStBl II 2001, 432 m.w.N.; vom 17. Mai 1985 III R 213/82, BFHE 143, 509, BStBl II 1985, 521; Beschluss vom 29. Juni 1999 VII B 303/98, BFH/NV 1999, 1585). Soweit diese Ansicht kritisiert wird (vgl. von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 44 Rz. 27; ähnlich auch BFH-Beschluss vom 5. Februar 2003 VII B 268/02, BFH/NV 2003, 651), betrifft dies den hier nicht gegebenen Fall, dass die Klage bereits vor Abschluss des Einspruchsverfahrens erhoben und sodann während des Klageverfahrens die 28

Einspruchsentscheidung nachgeholt wurde.

II. Der angefochtene Ablehnungsbescheid des Beklagten in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 101 Satz 1 FGO). 29

Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV in der jeweils für den Vergütungszeitraum 2005 geltenden Fassung zu Recht abgelehnt. 30

Hierbei kann offen gelassen werden, ob der Vergütungsantrag bereits wegen der fehlenden eigenhändigen Unterschrift unwirksam ist oder ob die Unterschrift durch einen Prokuristen genügt (vgl. hierzu FG Köln, Urteile vom 25. Januar 2007, 2 K 1092/05, EFG 2007, 1386; vom 9. November 2010, 2 K 2047/08, EFG 2011, 841; sowie das beim BFH anhängige Revisionsverfahren V R 3/11). Unentschieden bleiben kann auch, ob der den Antrag mitunterzeichnende D – entgegen der aus den von der Klägerin vorgelegten Handelsregistrauszügen ersichtlichen Eintragungen – Geschäftsführer der Klägerin war. Denn die Klägerin hat jedenfalls wegen der fehlenden Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) und b) des amtlichen Vordrucks nicht innerhalb der Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG einen wirksamen Vergütungsantrag für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 gestellt. 31

1. Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. 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/Dürwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 881.2 m.w.N.). 32

Vorliegend lief diese Frist am 30. Juni 2006 ab, da die Klägerin einen Vergütungsanspruch aus Rechnungen aus dem Jahre 2005 geltend macht. 33

2. Innerhalb dieser Frist hat es die Klägerin versäumt, einen formwirksamen Vergütungsantrag zu stellen. Der am 19. Juni 2006 beim Beklagten eingegangene Antrag enthält nicht alle für einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag erforderlichen Erklärungen. Insoweit fehlen jedenfalls die notwendigen Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) und b) des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks. 34

a) Das Bundesministerium der Finanzen hat von der nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG eingeräumten Ermächtigung, zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren zu regeln, Gebrauch gemacht und u.a. mit § 61 Abs. 1 UStDV 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. 35

b) Diesen Anforderungen genügt der bei Ablauf der Ausschlussfrist vorliegende Antrag der Klägerin nicht, denn er enthält nicht alle Angaben und Erklärungen, die nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erforderlich sind. 36

(1) 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 37

sonstigen Leistungen verwendet hat, sowie keine Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. b) zu etwaigen umsatzsteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten des Unternehmers im Inland (Bundesrepublik Deutschland) aufgenommen.

Eine andere Betrachtung, d.h. die Annahme eines formwirksamen Antrags, folgt hinsichtlich des Abschnitts 9 Buchst. b) auch nicht daraus, dass die Klägerin die hierfür relevanten Angaben in dem vom Beklagten übersandten Fragebogen, wenn man die darin enthaltenen Erklärungen als zulässige Ergänzung des amtlichen Vordrucks ansehen würde, nachgeholt hat. Denn der Fragebogen ging erst am 3. August 2006 und damit nach Ablauf der Frist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG beim Beklagten ein. 38

Ebenso wenig genügt hinsichtlich des Abschnitts 9 Buchst. a) des Antrags die Erklärung der Bevollmächtigten im Schreiben vom 26. Juni 2006, wonach die Klägerin in Deutschland keine Umsätze getätigt habe. Dies stellt schon keine Erklärung nach amtlichem Vordruck, wie dies § 61 Abs. 1 UStDV vorschreibt, dar. Zudem handelt es sich um keine für die Klägerin verbindlich abgegebene Erklärung, wie die Bevollmächtigte durch die Formulierung, dass es sich um eine „Vorab“-Information handelt, sowie die Ankündigung, dass die eigentliche (verbindliche) Erklärung der Klägerin selbst in Form des Fragebogens noch erfolgen wird, zum Ausdruck gebracht hat. 39

(2) Ohne die Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) und b) des Vordrucks ist ein Vergütungsantrag unwirksam, da er nicht alle vorgesehenen entscheidungserheblichen Angaben und Erklärungen enthält und damit nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht. 40

(a) 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 dem Antrag beigefügten Rechnungen gerade nicht. 41

(b) 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. 42

(c) Entsprechendes gilt nach Ansicht des Senats auch für den Fall, dass die Angaben zu Abschnitt 9 Buchst. a) und b) 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. 43

(aa) 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). 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. 44

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.

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 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.

(bb) Auch die Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. b) des Vordrucks sind für die Entscheidung über eine Vorsteuervergütung entscheidungserheblich. Denn das besondere Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 59 UStDV ist überhaupt nur durchzuführen, wenn der Antragsteller im Vergütungszeitraum

1. im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 des Gesetzes oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 des Gesetzes ausgeführt hat,

2. nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b des Gesetzes) oder die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 des Gesetzes) unterlegen haben, oder

3. im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen im Sinne des § 25b des Gesetzes ausgeführt hat.

Um diese Voraussetzungen prüfen zu können, bedarf es der Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. b). Diese Angaben sind auch nicht deshalb entbehrlich, weil man unterstellen könnte, der antragstellende Unternehmer habe die Voraussetzungen für das besondere Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV geprüft und damit konkludent erklärt, keine den Vorsteuervergütungsanspruch ausschließenden Inlandsumsätze getätigt zu haben. Dies scheidet schon deshalb aus, weil in Abschnitt 9 Buchst. b) verschiedene, teilweise sich gegenseitig ausschließende Alternativen dazu, ob der Antragsteller überhaupt umsatzsteuerrechtlich relevante Leistungen im Inland ausführt (und wenn ja, welche), enthalten sind. Der Antragsteller muss gerade die zutreffende Alternative ankreuzen. Unterbleibt dies, fehlt es an einer Erklärung und ist eine vollständige Prüfung des Vergütungsantrags nicht möglich.

(3) Diese Auslegung entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Hiernach sind Mitgliedstaaten auch bei in Drittstaaten ansässigen Steuerpflichtigen verpflichtet, die

Erstattung der Vorsteuerbeträge vom Vorliegen bestimmter Erklärungen des Antragstellers abhängig zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214).

(a) Nach Art. 3 Abs. 1 Satz 1 der für Erstattung an nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige maßgeblichen Dreizehnten Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABl. EG Nr. L 326/1986, 40, -Dreizehnte Richtlinie-) erfolgt die Erstattung der Mehrwertsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Dreizehnten 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. Weiterhin haben die Mitgliedstaaten dem Antragsteller die Pflichten aufzuerlegen, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, einschließlich des Nachweises, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG ausübt (Art. 3 Abs. 1 Satz 3 der Dreizehnten Richtlinie). Zudem hat der Antragsteller nach Art. 3 Abs. 1 Satz 4 der Dreizehnten Richtlinie durch eine schriftliche Erklärung zu bestätigen, dass er in dem festgelegten Zeitraum keinen Umsatz bewirkt hat, der nicht den in Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie genannten Bedingungen entspricht. Die Erstattung darf dabei nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie). 53

Die zur Umsetzung dieser Bestimmungen in § 18 Abs. 9 UStG getroffenen Regelungen entsprechen den in der Richtlinie enthaltenen Vorgaben. 54

(b) Entsprechende Voraussetzungen gelten auch nach der für Steuerpflichtige aus den Mitgliedstaaten der EU maßgeblichen Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, -Achte Richtlinie-). Der Antragsteller muss schriftlich erklären, dass er während des in Art. 7 Abs. 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 bezeichneten Zeitraums (Vergütungszeitraum) im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat (Art. 3 Buchst. c) der Achten Richtlinie) bzw. im Vergütungszeitraum im Inland nur die in Art. 1 Buchst. a) und b) bezeichneten Dienstleistungen erbracht hat (Art. 4 Buchst. b) der Achten Richtlinie). 55

Zudem enthält das der Achten Richtlinie im Anhang A beigefügte Muster eines Vergütungsantrags in Abschnitt 9 Buchst. a) und b) 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). 56

(c) Diese Voraussetzungen, insbesondere betreffend die Erklärungen bzw. Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) und b) des amtlichen Vordrucks, müssen auch bei Anträgen nach der Dreizehnten Richtlinie erfüllt sein, denn die Erstattung an Steuerpflichtige aus Drittstaaten 57

darf dabei nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie).

3. Hinsichtlich der infolge des unwirksamen Vergütungsantrages versäumten Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG ist der Klägerin auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO) zu gewähren. 58

a) Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist demjenigen, der ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. 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 (§ 110 Abs. 2 Satz 2 AO). Dies erfordert nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine substantiierte und schlüssige Darstellung aller entscheidungserheblichen Tatsachen innerhalb der Antragsfrist (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 1992 VII R 38/91, BFH/NV 1993, 6; vom 19. Januar 1993 X R 82/92, BFH/NV 1993, 611). Nach Ablauf dieser Frist können wesentliche Lücken in der Darstellung nicht mehr geschlossen, Widersprüche nicht mehr beseitigt werden. Nur wenn der „Kern“ des geltend gemachten Wiedereinsetzungsgrundes innerhalb der Antragsfrist fristgerecht und schlüssig vorgetragen worden ist, können lediglich unklare oder unvollständige Angaben nachträglich erläutert oder ergänzt werden. Ist das nicht der Fall, handelt es sich bei späterem Vorbringen um unzulässige nachgeschobene Gründe (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Januar 2000 VII B 281/99, BFH/NV 2000, 823). 59

Auch soweit ein Wiedereinsetzungsantrag nicht erforderlich ist, weil die versäumte Handlung innerhalb der Frist des § 110 Abs. 2 Satz 1 AO nachgeholt worden ist und somit Wiedereinsetzung ohne Antrag gewährt werden könnte (vgl. § 110 Abs. 2 Satz 4 AO), sind die Tatsachen zur Begründung des Wiedereinsetzungsgesuchs innerhalb der Antragsfrist vorzutragen (vgl. BFH-Urteile vom 15. September 1992 VIII R 26/91, BFH/NV 1993, 219, m.w.N.; vom 17. September 1987 III R 259/84, BFH/NV 1988, 681; Beschlüsse vom 6. Oktober 1993 X B 85-86/93, BFH/NV 1994, 680; vom 15. Dezember 1995 V B 88/95, BFH/NV 1996, 452). 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). 60

b) Im Streitfall sind keine Gründe ersichtlich, der Klägerin Wiedereinsetzung in die mangels formunwirksamen Vergütungsantrages versäumte Antragsfrist zu gewähren. 61

(1) Einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand steht bereits entgegen, dass 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 2006 einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag einschließlich der Erklärungen zu Abschnitt 9 Buchst. a) und b) einzureichen und dabei gerade die in den im Vordruck zur Ergänzung, Ausfüllung bzw. zum Ankreuzen vorgesehenen Feldern verlangten Eintragungen vorzunehmen. 62

(a) Hinsichtlich der Erklärung zu Abschnitt 9 Buchst. a) des Vergütungsantrags spricht gegen eine schuldlose Fristversäumnis zunächst, dass auch für einen steuerrechtlichen Laien bei Lektüre des Antragsformulars klar sein muss, dass hierzu Angaben gemacht werden sollen. Denn aus dem Wort „anlässlich“ und der folgenden Freizeile ergibt sich, dass der Satz einer Ergänzung bedarf. 63

Entscheidend kommt vorliegend hinzu, dass sich auch die Klägerin der Bedeutung dieser Erklärung zumindest in laienhafter Deutung bewusst gewesen sein muss und um das Erfordernis wusste, dort Eintragungen vorzunehmen. Denn in der Vergangenheit hat die Klägerin mindestens einen Vergütungsantrag gestellt, in dem sie den Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks ausgefüllt hat. Ausweislich der vom Prozessbevollmächtigten mit Schriftsatz vom 13. Juli 2010 vorgelegten Kopie eines Antrags für den Vergütungszeitraum 2001 (Bl. 118 der GA) hat die Klägerin dort vermerkt, dass sie die Leistungen für Zweck ihres Unternehmens anlässlich „Messeaufwand“ bezogen hatte.

Insoweit kommt es auf die weitere Frage, ob ein Wiedereinsetzungsantrag fristgerecht gestellt oder zumindest innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist die Tatsachen zur Begründung der Wiedereinsetzung vorgetragen wurden, nicht an. Zum einen hat die Klägerin die versäumte Handlung nicht nachgeholt, da bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung keine Erklärung zu Abschnitt 9 Buchst. a) nach amtlichem Vordruck abgegeben wurde. Zum anderen stünde einer Nachholung der erforderlichen Erklärung der Ablauf der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO entgegen. 65

(b) Hinsichtlich des Abschnitts 9 Buchst. b) ist ebenfalls nicht ersichtlich, weshalb die Klägerin gehindert war, im ursprünglichen Vergütungsantrag fristgerecht die verlangten Eintragungen vorzunehmen. 66

Auch hier ist ohne steuerliche Beratung oder steuerliche Fachkenntnisse ersichtlich, dass Eintragungen durch Ankreuzen der vorgeschlagenen Alternativen zu möglichen Inlandsumsätzen erforderlich sind. Zudem wurde die Klägerin auf die fehlenden Angaben im Vordruck mit Schreiben des Beklagten vom 21. Juni 2006 ausdrücklich hingewiesen. Gleichwohl hat es die Klägerin versäumt, innerhalb der Ausschlussfrist bis zum 30. Juni 2006 einen insoweit korrigierten Antrag einzureichen. 67

Hieran ändert sich auch nichts dadurch, dass die Klägerin die hierfür relevanten Angaben im Fragebogen nachgeholt hat. Selbst wenn man die Erklärungen im Fragebogen als zulässige Ergänzung des amtlichen Vordrucks ansehen würde, scheitert eine nach rechtzeitiger Nachholung der versäumten Handlung insoweit grundsätzlich mögliche Wiedereinsetzung daran, dass der Fragebogen erst am 3. August 2006 und damit nach Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist von einem Monat beim Beklagten einging. Gründe dafür, dass es der Klägerin nicht möglich war, den Fragebogen innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist zurückzusenden, woraufhin insoweit ggf. von Amts wegen Wiedereinsetzung hätte gewährt werden können, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, zumal der Fragebogen mit Datum „30.06.06“ unterzeichnet wurde. 68

(2) Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass der Beklagte im Schreiben vom 21. Juni 2006 nur auf die fehlenden Angaben in Abschnitt 9 Buchst. b) des Vordrucks und dabei – anders als im Zusammenhang mit der seinerzeit noch fehlenden Unternehmensbescheinigung – nicht ausdrücklich auf die auch insoweit bestehende Ausschlussfrist hingewiesen hatte. Aus der Nichterwähnung des Abschnitts 9 Buchst. a) sowie dem Fehlen eines nochmaligen Hinweises auf die Ausschlussfrist folgt kein schützenswertes Vertrauen der Klägerin dahingehend, dass die Ausfüllung des Abschnitts 9 Buchst. a) und b) den gesetzlichen Formerfordernissen genügt bzw. bzgl. dieser Angaben die Antragsfrist nicht (mehr) gilt. Die Verantwortung, innerhalb der Frist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag zu stellen, lag nach wie vor in der Sphäre der Klägerin als Steuerpflichtige, die eine Vorsteuervergütung begehrt. Gerade wegen des Hinweises des Beklagten auf die fehlenden Erklärungen traf die Klägerin die Pflicht, im eigenen Interesse formelle Mängel im Antrag unverzüglich zu beheben, zumal sie im 69

Zusammenhang mit dem Vergütungsverfahren steuerlich beraten war. Im Übrigen ändert auch das Schreiben des Beklagten vom 21. Juni 2006 nichts daran, dass die Klägerin nicht dargelegt hat, aus welchen Gründen es ihr nicht möglich gewesen sein soll, bereits den am 19. Juni 2006 beim Beklagten eingegangenen Vergütungsantrag in Abschnitt 9 vollständig auszufüllen.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 70

IV. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 71

V. Die Revision zum Bundesfinanzhof war nicht zuzulassen, da weder eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ersichtlich noch zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) erforderlich ist. 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, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214) bereits geklärt. 72