Finanzgericht Köln, 2 K 2028/13

Datum:	15.04.2015
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 2028/13
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2015:0415.2K2028.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auf 31.740 € festgesetzt.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin ein Anspruch auf Vorsteuervergütung zusteht. Dabei streiten sich die Beteiligten über die Auswirkung der mangelnden Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsvordrucks. 2

Die Klägerin ist ein in Frankreich ansässiges Unternehmen. 3

Am 30. Juni 2008 (Posteingangsdatum) stellte sie beim Beklagten einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV für den Vergütungszeitraum 01-12/2007 i.H.v. 31.740,32 €. In Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks wurde zum Verwendungszweck keine Erklärung eingetragen. Auch Abschnitt 2 (Art der Tätigkeit oder Gewerbezweig) wurde nicht ausgefüllt. 4

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2010 wurde die Vorsteuervergütung in Höhe von 3.408,42 € festgesetzt und der Antrag im Übrigen wegen nicht ordnungsgemäßer Rechnungen abgelehnt. Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 27. Mai 2013 als unbegründet zurückgewiesen. Zudem wurde mit der Einspruchsentscheidung der Betrag i.H.v. 3.408,42 € im Hinblick auf die mangelnde Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) zurückgefordert. Der Beklagte hatte die Klägerin zuvor mit Schriftsatz vom 13. März 2013 darauf hingewiesen, dass bei Weiterführung des 5

Einspruchsverfahrens der Betrag zurückgefordert werde.

Zur Begründung ihrer fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass es zu vernachlässigen sei, dass Abschnitt 9 Buchst. a) nicht ausgefüllt worden sei, da sich aus den eingereichten Rechnungen zweifelsfrei ergebe, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Anschaffungen bzw. Leistungen, die zum Unternehmensgegenstand gehörten, stammten. 6

Zudem sei das Formular äußerst missverständlich. Sie, die Klägerin, als ausländische Unternehmerin, habe die Formulierung in Abschnitt 9 Buchst. a) dahingehend verstanden, dass der Antragsteller erkläre, dass die aufgeführten Gegenstände und Leistungen für seine Zwecke als Unternehmer verwendet worden seien. Dies sei unterschrieben worden. Sie habe die Formulierung so verstanden, dass die aufgeführten Gegenstände und Leistungen zur Erreichung des Unternehmenszweckes angeschafft worden seien. Die missverständliche Formulierung könne nicht zu ihrem Nachteil gereichen. Auch das Wort „anlässlich“ ändere hieran nichts. Denn dies sei für sie nicht erkennbar gewesen. 7

Die Zeile in Abschnitt 9 Buchst. a) sei zu klein, um die Eintragungen für die Vielzahl der streitigen Rechnungen vornehmen zu können. Es könne nicht erwartet werden, dass bei einer Anzahl von 651 Originalrechnungen in einer Zeile eingetragen werden könne, zu welchem Unternehmenszweck diese Rechnungen angefallen seien. Daher habe sie Abschnitt 9 Buchst. a) nur dahingehend verstehen können, dass durch die Unterschrift erklärt werde, dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für Unternehmenszwecke verwendet worden seien. So stehe auch in der Anleitung zum Vorsteuervergütungsantrag zu Abschnitt 9 Buchst. a), dass eine pauschale Angabe ausreiche. Es sei nicht ersichtlich, wie 651 Rechnungen pauschal zusammenzufassen seien und welcher Sinn damit verbunden sei. 8

Indem sich der Beklagte auf das Urteil des FG Köln vom 18. Mai 2011 (2 K 1177/06) zu Abschnitt 9 Buchst. a) berufe, habe er gegen die Pflicht zur raschen Sachentscheidung verstoßen. Ihr Einspruch sei am 2. Dezember 2010 beim Beklagten eingegangen. Hätte die Bearbeitung innerhalb der gemäß europäischen Bestimmungen vorgesehenen Bearbeitungszeit von drei Monaten stattgefunden, wäre das Urteil des FG Köln noch nicht veröffentlicht gewesen. Bei Beachtung der Amtspflicht zur raschen Sachentscheidung wäre eine Berufung auf das Urteil des FG Köln nicht möglich gewesen. Zudem werde die Rechtskraft des Urteils bestritten. 9

Der Rückforderung des bereits vergüteten Betrages stehe der Vertrauensschutz entgegen. Eine nunmehrige Rückforderung würde einen Verstoß gegen einheitliches Verwaltungshandeln darstellen. Denn dieser Betrag sei ihr vom Beklagten bereits gewährt worden. Im Übrigen hätte der Beklagte die Pflicht gehabt, sie zeitnah auf den Mangel hinzuweisen. 10

Es sei rechtsmissbräuchlich, wenn sich der Beklagte erstmals im Klageverfahren darauf berufe, dass Abschnitt 2 nicht ausgefüllt sei. Denn der Beklagte habe trotz fehlender Angaben in Abschnitt 2 über den Antrag entschieden. Auf ein Fehlen dieser Angabe könne er sich deshalb nunmehr nicht mehr berufen. Außerdem sei dem Beklagten bewusst gewesen, welche Tätigkeit sie ausführe. Angesichts dessen sei die Eintragung entbehrlich gewesen. Ihre Tätigkeit ergebe sich auch aus den streitigen Rechnungen. 11

Die Klägerin hat sich mit Schreiben vom 13. April 2015 an die Europäische Kommission gewendet und darum gebeten, die Vereinbarkeit des in der Bundesrepublik Deutschland angewendeten Vorsteuervergütungsverfahrens mit EU-Recht zu überprüfen. Die Klägerin 12

macht geltend, dass gegen den Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes bzw. gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen werde. Denn es sei - falls überhaupt - nur mit erheblichem Aufwand möglich, für sämtliche 651 Belege den Nachweis der Verwendung zu führen. Neben dem Mitarbeiter der Buchhaltung müsste zusätzlich noch ein Mitarbeiter des Außendienstes beschäftigt werden, um die Zuordnung der 651 Belege zur Tätigkeit herzustellen. Das Vorsteuervergütungsverfahren verletze außerdem den Gleichbehandlungsgrundsatz, da der ausländische im Verhältnis zum inländischen Unternehmer schlechter gestellt sei. Bei Antragstellern im Inland werde durch die Angabe der Firma als Rechnungsadressat bereits ein gewisses Grundvertrauen gesetzt, dass der berechnete Gegenstand oder die Dienstleistung für die Firma erbracht worden sei. Bei Antragstellern aus dem EU-Ausland werde jedoch ein Grund-misstrauen gesetzt, da zusätzlich zur Angabe als Rechnungsempfänger im Antragsformular erklärt werden müsse, für welchen Zweck der Gegenstand oder die Dienstleistung angeschafft worden sei.

Das Antragsverfahren zur Vergütung von Mehrwertsteuer benachteilige auch antragsstellende EU-Ausländer ungerechtfertigt gegenüber Antragstellern aus dem Nicht-EU-Ausland. Gemäß Abschn. 18.14. Abs. 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 würden von einem Nicht-EU-Ausländer in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragformulars nur „pauschale Erklärungen“ verlangt, während ein Antrag eines Antragstellers aus einem EU-Mitgliedstaat genauere Angaben enthalten müsse. 13

Durch die Verletzung der europarechtlich verbrieften Grundrechte werde das Prinzip der Neutralität der steuerlichen Belastung im Mehrwertsteuerverfahren ausgehebelt. 14

Die Klägerin hat die Entscheidung der europäischen Kommission als vorgreiflich erachtet und begehrt, im Hinblick hierauf den Termin zur mündlichen Verhandlung aufzuheben und das Verfahren auszusetzen, bis eine Entscheidung der europäischen Kommission ergangen ist. 15

Die Klägerin trägt schließlich vor, dass der Klage aber schon wegen Verwirkung stattzugeben sei. Von der Antragsstellung bis zum Bescheid habe es zwei Jahre und vom Einspruch zur Einspruchsentscheidung weitere zweieinhalb Jahre gedauert. Es liege ein Fall der überlangen Verfahrensdauer vor. Außerdem sei ihr, der Klägerin, durch eine Sachbearbeiterin des Beklagten im Laufe des Verwaltungsverfahrens mitgeteilt worden, dass „alles in Ordnung“ sei und lediglich die Rechnungen noch zu prüfen seien. Hierfür hat die Klägerin Zeugenbeweis angeboten. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 15. April 2015 Bezug genommen. 16

Die Klägerin beantragt, 17

den Beklagten unter Änderung des ablehnenden Bescheides vom 29. Oktober 2010 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27. Mai 2013 zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 i.H.v. 31.740,32 € festzusetzen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Der Beklagte trägt vor, dass die Vergütung nicht erfolgen könne, da sich der Vergütungsantrag aufgrund fehlender Angaben im Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsvordrucks als unwirksam darstelle. Er beruft sich insoweit auf die einschlägige Rechtsprechung des Finanzgerichts Köln und des BFH. Darüber hinaus trägt der Beklagte 21

vor, dass die notwendige Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) auch nicht durch andere Angaben in dem streitigen Vergütungsantrag bzw. in den Anlagen zum Antrag ersetzt werden könne.

Die Grundsätze von Treu und Glauben würden nicht zu einem wirksamen Vergütungsantrag führen. Gründe, aus denen der Klägerin Vertrauensschutz dahingehend gewährt werden könne, einen Vorsteuervergütungsantrag ohne Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks einreichen zu können, seien nicht ersichtlich. 22

Maßgeblich für den Vertrauensschutz sei der Zeitpunkt der Antragstellung. Die Klägerin habe indes keinen Vertrauenstatbestand dargelegt, der im Zeitpunkt der Antragstellung die Schlussfolgerung gerechtfertigt hätte, dass er, der Beklagte, ihren Vergütungsantrag auch ohne die erforderlichen Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) als ordnungsgemäß ansehen werde. 23

Es sei ihm nicht verwehrt, sich trotz ggf. jahrelangen Nichterkennens der Problematik vor allem beim nicht ausgefüllten Abschnitt 9 Buchst. a) auf die unvollständigen Angaben zu berufen. 24

Die Klägerin könne sich auch nicht darauf berufen, dass er den Antrag nicht innerhalb der Ausschlussfrist bearbeitet habe. Grundsätzlich habe sich der Steuerpflichtige mit der aktuellen Rechtslage selbst vertraut zu machen und sich über die Voraussetzungen zur Erlangung von Steuervorteilen selbst zu informieren. Ungeachtet der Eigenverantwortlichkeit der Klägerin für eine Übersendung vollständiger Antragsunterlagen sei es für ihn, den Beklagten, gerade im letzten Monat der Antragsfrist nicht möglich, sämtliche eingehenden Anträge auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Im übrigen könne bei Vergütungsanträgen, die, wie im Streitfall, erst kurz vor Ablauf der Antragsfrist eingereicht würden, von seiner Seite aus keine Hinweispflicht verletzt worden sein, die für die eingetretene Versäumnis hätte ursächlich sein können und ihm auf diese Weise die Verantwortung für eine Fehlleistung des antragstellenden Unternehmens übertragen würde (BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 – V R 23/05, n.v.). 25

Schließlich mangele es an einer Eintragung in Abschnitt 2. Auch unter diesem Gesichtspunkt sei der Antrag unvollständig und damit unwirksam. 26

<u>Entscheidungsgründe</u> 27

Die Klage ist unbegründet. 28

A. Der Senat sieht im Hinblick auf das Schreiben der Klägerin vom 13. April 2015 an die Europäische Kommission keinen Anlass, den Termin zur mündlichen Verhandlung aufzuheben und das Verfahren auszusetzen. Hierfür besteht keine Rechtsgrundlage. Eine solche wurde auch nicht von der Klägerin geltend gemacht. Das Schreiben der Klägerin an die Europäische Kommission bringt lediglich ihre eigene Rechtsauffassung zum Ausdruck, die der Senat in seinen sachlichen Entscheidungsgründen im Folgenden berücksichtigt. 29

B. Der Vergütungsbescheid vom 29. Oktober 2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 27. Mai 2013 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). 30

Die Klägerin hat keinen Anspruch auf die von ihr begehrte Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV in der für den streitigen Vergütungszeitraum 2007 31

geltenden Fassung. Denn der Antrag ist unwirksam, weil es an einer Eintragung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsvordrucks gemäß der Achten EG-Richtlinie mangelt. Außerdem mangelt es an einer Eintragung in Abschnitt 2 des Vordrucks.

I. Nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 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 handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. Januar 2014 – XI B 11/13, abrufbar über Juris; vom 14. Dezember 2012 – V B 19/12, BFH/NV 2013, 602; vom 14. Dezember 2012 – V B 20/12, BFH/NV 2013, 996; vom 24. Juli 2012 – V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840; Urteil vom 21. Oktober 1999, V R 76/98, BStBl II 2000, 214; so auch durch den EuGH bestätigt, Urteil vom 21. Juni 2012, C-294/11 – Elsacom, Abl EU 2012, Nr. C 250, 8; DStR 2012, 1272). 32

II. Der von der Klägerin geltend gemachte Vergütungsanspruch ist nach ihrem Vortrag im Jahre 2007 entstanden. Der Vergütungsantrag war daher bis zum 30. Juni 2008 zu stellen. 33

III. Die Klägerin hat innerhalb dieser Frist – und im Übrigen auch danach – keinen wirksamen Antrag gestellt. Ihr Vergütungsantrag ist unwirksam, da sie nicht alle für einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag erforderlichen Erklärungen abgegeben hat. In dem Antrag mangelt es insbesondere an einer Eintragung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsvordrucks gemäß der Achten EG-Richtlinie (vom 6. Dezember 1979, 79/1072/EWG, ABl.EG Nr. L 331/1979, 11). 34

1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, durch Rechtsverordnung in einem besonderen Verfahren regeln. 35

2. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. der UStDV Gebrauch gemacht. Dabei bestimmt u.a. § 61 Abs. 1 UStDV, 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. 36

3. Dabei ist ein Antrag auf Vorsteuervergütung, der nicht alle Angaben und Erklärungen enthält, die nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erforderlich sind, unwirksam. 37

a. 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 (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. Dezember 2012 – V B 19/12, BFH/NV 2013, 602; vom 14. Dezember 2012 – V B 20/12, BFH/NV 2013, 996; vom 19. Dezember 2012 – XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785; vom 24. Juli 2012 – V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840). Diese Rechtsprechung wurde zuletzt vom BFH mit Beschluss vom 9. Januar 2014 (XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915) bestätigt. 38

Durch diese inhaltlichen Anforderungen an den Vergütungsantrag wird sichergestellt, dass der innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG abzugebende Antrag alle Angaben enthält, die die Finanzverwaltung im Regelfall als entscheidungserheblich ansieht. 39

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 (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2012 – V B 19/12, a.a.O.; Beschluss vom 14. Dezember 2012 – V B 20/12, a.a.O.; vom 24. Juli 2012 – V B 76/11, a.a.O.). Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) können folglich nicht nach Ablauf der Vergütungsfrist nachgetragen werden. Dies wird auch durch Art. 15 der Mehrwertsteuererstattungs-RL (Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008) bestätigt. Hiernach gilt der Erstattungsantrag nur dann als vorgelegt, „wenn der Antragsteller alle … geforderten Angaben gemacht hat“. Nach Auffassung des Gerichts handelt es sich hierbei um eine rein deklaratorische Regelung (vgl. FG Köln, Urteile vom 14. März 2012 – 2 K 508/11, EFG 2012, 1406; vom 15. September 2011 – 2 K 4510/05, EFG 2012, 1199).

b. Die in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks geforderten Erklärungen des Antragstellers sind für die Entscheidung über die beantragte Vorsteuervergütung erheblich. 40

Die Vergütung von Vorsteuerbeträgen nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV setzt u.a. voraus, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG 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 „lediglich“ ein besonderes Vergütungsverfahren vor; sie lassen aber die materiell-rechtlichen 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). Diesem Darlegungszweck dient die vom Antragsteller der Vorsteuervergütung abzugebende Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks. 41

c. Diese Auslegung ist auch gemeinschaftsrechtlich eindeutig vorgegeben (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. Januar 2014 – XI B 11/13, a.a.O.; vom 14. Dezember 2012 – V B 19/12, a.a.O.; Beschluss vom 14. Dezember 2012 – V B 20/12, a.a.O.; 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; vom 18. Januar 2007, V R 23/05, BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430). 42

Das der Achten Richtline des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl.EG Nr. L 331/1979, 11) im Anhang A beigefügte Muster eines Vergütungsantrags enthält in Abschnitt 9 Buchst. a) die im deutschen Vordruck enthaltenen Erklärungen des Antragstellers. 43

Aus den Erläuterungen in Anhang C Buchst. F der Achten Richtlinie ergibt sich dabei zudem ausdrücklich, dass der Antragsteller unter Nr. 9 Buchst. 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. Hierzu werden auch Beispiele angeführt: z.B. „Beteiligung an der internationalen Ausstellung von ... in ... vom ... bis zum ...“ (so zuletzt auch BFH-Beschluss vom 9. Januar 2014 – XI B 11/13, a.a.O.). 44

Der BFH hat wiederholt bestätigt, dass es keiner Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) dazu bedarf, dass ein Vorsteuervergütungsantrag, in dem es an einer Eintragung in Abschnitt 9 Buchst. a) mangelt, unwirksam ist (vgl. zuletzt Beschluss vom 45

9. Januar 2014 - XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915). Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt kein Verstoß gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz bzw. gegen den europarechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vor (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2012 – XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785). Denn die Anforderungen an den Vergütungsantrag ergeben sich für den Vergütungszeitraum zweifelsfrei aus dem damals geltenden Art. 3 Buchst. a der Achten EG-Richtlinie.

Entgegen der Auffassung der Klägerin besteht auch keine unzulässige Ungleichbehandlung ausländischer Unternehmer. Zwar muss der inländische Unternehmer zum Zwecke der Vorsteuervergütung keine Erklärung i.S.d. Abschnitts 9 Buchst. a) abgeben. Dies beruht jedoch darauf, dass er dem allgemeinen Umsatzsteuerverfahren unterliegt, das – im Vergleich zum besonderen Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 UStG – der Finanzverwaltung andere Überprüfungs- und Kontrollmöglichkeiten einräumt (z.B. Betriebsprüfung). Dies stellt einen sachlichen Grund dar, der die unterschiedliche Behandlung von inländischem und ausländischem Unternehmer im Hinblick auf Abschnitt 9 Buchst. a) rechtfertigt. 46

Der im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer wird auch nicht im Verhältnis zu einem außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers schlechter gestellt. Die Anforderungen an die Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks sind für beide gleich. 47

Dies wird durch die für beide geltende amtliche Anleitung zum deutschen Vordruck USt 1 T bestätigt. Gemäß Abschnitt 7 genügen im Hinblick auf Abschnitt 9 Buchst. a) „pauschale Erklärungen“ – und zwar sowohl für den im Gemeinschaftsgebiet als auch für den im Drittstaat ansässigen Unternehmer. Der Ausdruck „pauschale Erklärungen“ ist dabei auslegungsbedürftig. So nennt auch die amtliche Anleitung Beispiele: „Besuch der Firma X, grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat Juli 2006, Teilnahme an Messen und Ausstellungen“. Dies zeigt, dass „pauschale Erklärungen“ in diesem Sinne durchaus konkretere Angaben erfordern. 48

Soweit sich die Klägerin auf den Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (IV D 3 - S 7015/10/10002) beruft, ist dem entgegenzuhalten, dass dieser erst mit Wirkung ab dem 1. November 2010 Geltung erlangt und damit nicht das Streitjahr 2007 betrifft. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 gilt ab einem Zeitpunkt, in dem für die im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer bereits das geänderte Vorsteuervergütungsverfahren auf der Grundlage der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 gilt. Ungeachtet dessen verlangt auch der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 in Abschnitt 18.14 Abs. 2 Sätze 7 und 8, dass der im Drittstaat ansässige Unternehmer pauschale Erklärungen in Abschnitt 9 Buchst. a) einträgt und führt als Beispiel an: „grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat Juni“. Die Klägerin hat indes überhaupt keine Eintragung in Abschnitt 9 Buchst. a) vorgenommen. Auch aus diesem Grund verfängt die Berufung auf den Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht. 49

d. Die Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) erschöpft sich – entgegen der Auffassung der Klägerin - auch nicht in der bloßen Unterzeichnung des im Vordruck vorgegebenen Textes, dass die erhaltenen Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens erhalten wurden. 50

aa. 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 (vgl. FG Köln, Urteil vom 10. November 2011 – 2 K 106/04, abrufbar über Juris). 51

bb. Soweit man – wie die Klägerin - 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 möchte, genügt diese allgemeine Angabe indes 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 (vgl. FG Köln, Urteil vom 10. November 2011 – 2 K 106/04, a.a.O.). 52

cc. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sie die Bedeutung des Wortes „anlässlich“ als ausländische Unternehmerin nicht verstanden habe. Denn zum einen gibt es die Achte EG-Richtlinie einschließlich des Vordrucks auch in französischer Sprache, so dass sie dem dort in Abschnitt 9 Buchst. a) verwendeten„à l'occasion de“ durchaus hätte entnehmen können, dass der Zweck einzutragen ist. Zum anderen trifft sie als ausländische Unternehmerin die Pflicht, sich über die Voraussetzungen der von ihr begehrten Vorsteuervergütung zu informieren. 53

e. Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich auch nichts anderes aus der von ihr geforderten Gesamtschau des Antrags nebst Unterlagen. Denn für die ordnungsgemäße Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) kommt es allein auf die dortige Eintragung an. Insbesondere ist ein Verweis auf beigefügte Rechnungen nicht ausreichend (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2012 – XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785). 54

f. Entsprechendes gilt für den Einwand der Klägerin, dass dem Beklagten ihre Geschäftstätigkeit bekannt gewesen sei. Es kommt in Abschnitt 9 Buchst. a) des Antrags nicht auf die Angabe der allgemeinen Geschäftstätigkeit an. Vielmehr ist der Anlass für den Leistungsbezug anzugeben. Dieser muss nicht deckungsgleich mit der Unternehmenstätigkeit sein. Folglich ist die Eintragung nicht entbehrlich. 55

g. Dass das freie Feld in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks zur Eintragung der erforderlichen Angaben nach Auffassung der Klägerin zu klein sei, wirkt sich nicht auf die Entscheidung aus. Denn für den Fall, dass die Angaben des Antragstellers den vorgesehenen Platz im Vordruck überschreiten, kann er ein Beiblatt zum Antrag verwenden (vgl. FG Köln, Urteil vom 15. September 2011 - 2 K 4510/05, EFG 2012, 1199; bestätigt durch BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2012 – XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785). Dies wird auch dadurch bestätigt, dass in der Anleitung zum deutschen Antragsvordruck darauf hingewiesen wird, dass eine Anlage zum Antrag abzugeben sei, wenn der Raum in Nr. 9a des Antrags nicht ausreiche, um die erforderlichen Erklärungen abzugeben. 56

h. Soweit sich die Klägerin auf die amtliche Anleitung zum deutschen Vordruck USt 1 T beruft, verfängt dies nicht. Zur Auslegung des Ausdrucks „pauschale Erklärung“ ist zum einen die Achte EG-Richtlinie heranzuziehen. Zum anderen stellt selbst die deutsche amtliche Anleitung anhand von Beispielen klar, wie „pauschale Erklärungen“ zu verstehen sind. Hieraus ist erkennbar, dass durchaus konkretere Angaben erforderlich sind. Dies wird 57

auch dadurch bestätigt, dass in der Anleitung darauf hingewiesen wird, dass eine Anlage zum Antrag abzugeben sei, wenn der Raum in Nr. 9a des Antrags nicht ausreiche, um die erforderlichen Erklärungen abzugeben.

i. Der Klägerin ist im Hinblick auf Abschnitt 9 Buchst. a) ihres Vergütungsantrages 58
auch kein Vertrauensschutz zu gewähren. Maßgeblich für den Vertrauensschutz ist der Zeitpunkt der Antragstellung. Die Klägerin hat indes keinen Vertrauenstatbestand dargelegt, der im Zeitpunkt der jeweiligen Antragstellungen die Schlussfolgerung gerechtfertigt hätte, der Beklagte werde ihren Vergütungsantrag auch ohne die erforderlichen Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) als ordnungsgemäß ansehen.

Der Einwand der Klägerin, dass der Beklagte die mangelnde Eintragung in Abschnitt 9 59
Buchst. a) zunächst nicht bemängelt und für die Antragsbearbeitung zu viel Zeit benötigt habe, ist zudem auch dem Grunde nach ungeeignet, die Wirksamkeit des Antrags zu begründen. Der Einwand könnte allenfalls im Zusammenhang mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als vermeintlicher Wiedereinsetzungsgrund von Bedeutung sein.

j. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist dem Klagebegehren nicht allein deshalb 60
stattzugeben, weil sich das Verwaltungsverfahren über eine Dauer von insgesamt viereinhalb Jahren erstreckt hat. Die Dauer des Verfahrens führt nicht dazu, dass die anspruchsbegründenden Tatbestandsvoraussetzungen bedeutungslos oder zwangsweise zu bejahen wären.

Nichts anderes ergibt sich daraus, dass die Klägerin vorträgt, die Sachbearbeiterin des 61
Beklagten habe im Laufe des Verwaltungsverfahrens mitgeteilt, dass „alles in Ordnung“ sei und lediglich die Rechnungen noch zu prüfen seien. Bis zum Eintritt der Bestandskraft des Bescheides ist der Beklagte berechtigt, diesen vollinhaltlich zu überprüfen. Angesichts dessen ist der von der Klägerin angebotene Zeugenbeweis entbehrlich.

IV. Der Klägerin kann indes keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 62
AO gewährt werden. Ungeachtet dessen, dass sie insoweit weder einen Antrag gestellt noch die versäumte Handlung nachgeholt hat, scheitert die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch daran, dass sowohl die Monatsfrist nach § 110 Abs. 2 Satz 1 AO als auch die Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO abgelaufen sind.

V. Entsprechendes gilt für die mangelnde Eintragung in Abschnitt 2 des Vordrucks. 63
Auch insoweit führt die mangelnde Abgabe einer geforderte Erklärung des Antragstellers, für die Entscheidung über die beantragte Vorsteuervergütung erheblich ist, zur Unwirksamkeit des Antrags (vgl. FG Köln, Urteil vom 30. April 2013 – 2 K 727/09, EFG 2013, 1362).

Die Eintragung in Abschnitt 2 ist für die Entscheidung über die beantragte 64
Vorsteuervergütung erheblich, weil die Vergütung von Vorsteuerbeträgen nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV u.a. voraussetzt, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG 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 „lediglich“ ein besonderes Vergütungsverfahren vor; sie lassen aber die materiell-rechtlichen 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), und er sie insbesondere nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Diesem Darlegungszweck dient die vom Antragsteller der Vorsteuervergütung abzugebende Erklärung in Abschnitt 2 des Vordrucks zur Art der Tätigkeit oder zu dem Gewerbezweig. Denn anhand dieser Erklärung kann die Finanzbehörde prüfen, ob der Antragsteller eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit ausübt. Daher sind die Angaben in Abschnitt 2 auch erforderlich, um der Finanzverwaltung effektive Überprüfungsmöglichkeiten bzgl. der Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsanspruch zu eröffnen.

Auch im Hinblick auf Abschnitt 2 ist die Erklärung – entgegen der Auffassung der Klägerin - nicht entbehrlich. Ungeachtet dessen, dass auch insoweit eine Gesamtschau mit den beigefügten Rechnungen nicht zu lässig ist, geben Eingangsrechnungen auch nicht zwingend und eindeutig die Art der Tätigkeit des Unternehmens wieder. 65

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 66

VI. Die Revision wird im Hinblick auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren zu dem Aktenzeichen V R 9/14 wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Satz 1 FGO zugelassen. Dieses Verfahren betrifft Rechtsfragen zur Wirksamkeit eines Antrags im Hinblick auf Abschnitt 9 Buchst. a) des Antragsvordrucks. Es dürfte auch Auswirkungen auf die Rechtsfrage der mangelnden Eintragung in Abschnitt 2 des Vordrucks haben. 67

VII. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 68

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE