
Datum: 16.09.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2040/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0916.2K2040.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 1.005,-- € festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, Vergütung von Vorsteuer zu erlangen. Hierbei ist vor allem streitig, ob die Klägerin einen wirksamen Antrag gestellt hat und ob der Bescheid des Beklagten ordnungsgemäß bekannt gegeben ist.

2

Die Klägerin ist ein in den Niederlanden ansässiges Unternehmen, deren Geschäftsgegenstand die Güterbeförderung im Straßenverkehr, insbesondere der ... ist. Am 7. Juli 2010 stellte sie, die Klägerin, beim Beklagten einen – in elektronischer Form über das hierzu von der niederländischen Finanzbehörde bereitgestellte Portal – Antrag auf Vorsteuervergütung im besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) in Höhe von 1.005,-- € für den Zeitraum April bis Juni 2010. Der Antrag bezieht sich auf verschiedene Abrechnungen über von der Klägerin bezogenen Kraftstoff im Gesamtwert von 5.289,-- € (Rechnungssumme), mithin auf einen sich daraus ergebenden Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 1.005 €. In der zum Antrag gehörenden tabellarischen Einzelaufstellung der Rechnungen, aus denen der Anspruch auf Vorsteuervergütung abgeleitet wird, ist nur ein Datensatz eingetragen. Darin ist als Art des erworbenen Gegenstandes bzw. der empfangenen sonstigen Leistung „Kraftstoff“, als Name und Anschrift des Leistenden „A, ...“, als Belegdatum „2010-06-24“, als Belegnummer „...“ sowie als Rechnungssumme „5.289,00“ eingetragen.

3

Mit Bescheid vom 14. Januar 2011 (Bl. 9 der Verwaltungsakte des Beklagten -VA-) lehnte der Beklagte die beantragte Vorsteuervergütung mit der Begründung ab, dass jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument aufgelistet werden müsse und eine Zusammenfassung einzelner Rechnungen in einer Position nicht möglich sei. Dieser Bescheid weist im Adressfeld nicht die Firmenbezeichnung der Klägerin, sondern die Bezeichnung „B“, gefolgt von der – insoweit zutreffenden – Anschrift der Klägerin. Der Bescheid wurde mit einfacher E-Mail an die von der Klägerin im Antrag zum Zwecke der elektronischen Kommunikation angegebene Adresse „...@....nl“ versandt.

Mit E-Mail vom 6. Februar 2012 (Bl. 13 der VA), versandt von der Adresse „...@....nl“, wandte sich Herr C für die Klägerin aus Anlass der für das dritte und vierte Quartal 2010 erfolgten Vorsteuervergütung per E-Mail an den Beklagten und teilte im Hinblick auf den hier streitgegenständlichen Vorsteuervergütungsantrag für das zweite Quartal 2010 mit, dass aufgrund des Antrags vom 7. Juli 2010 die Klägerin den Bescheid vom 14. Januar 2011 mit der den Antrag ablehnenden Entscheidung erhalten hatte, die Reaktion hierauf jedoch nicht „zurückfinden“ konnte. Die Klägerin bat, die Anfrage, d.h. den Vergütungsantrag für das zweite Quartal 2010, noch nicht abzuschließen. Des Weiteren teilte die Klägerin mit, eine vom Beklagten in Aussicht gestellte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Antragsfrist betreffend die Anträge für das dritte und vierte Quartal 2010 auch hinsichtlich des Antrags für das zweite Quartal 2010 nutzen zu wollen. Im Anhang zu dieser E-Mail befand sich eine vom Beklagten an die Klägerin am 23. November 2011 versandte E-Mail betreffend den Vergütungszeitraum Juli bis Dezember 2010, mit der die Klägerin auf das Erfordernis der Einreichung von Rechnungen in elektronischer Form, auf den Ablauf der im Vorsteuervergütungsverfahren geltenden Antragsfrist sowie auf die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hingewiesen hatte, soweit die fehlenden Unterlagen (Rechnungen) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des E-Mail-Schreibens beim Beklagten vorliegen sollten. Der E-Mail der Klägerin vom 6. Februar 2012 waren des Weiteren eine Bestätigung der Antragseinreichung am 7. Juli 2010 bei der niederländischen Finanzbehörde (Bl. 17 der VA; Bl. 20 der Gerichtsakte -GA-) sowie die Rechnungsbelege, aus denen die Klägerin die Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum abgeleitet, beigelegt. Hierbei handelt es sich um folgende Rechnungen (vgl. Bl. 18 ff. der VA; Bl. 22 ff. der GA):

5

Belegdatum	Belegnummer	Rechnungssumme	Umsatzsteuerbetrag
8.4.2010	...	633,43 €	101,14 €
15.4.2010	...	187,53 €	29,94 €
22.4.2010	...	173,05 €	27,63 €
29.4.2010	...	488,23 €	77,96 €
6.5.2010	...	261,08 €	41,69 €
13.5.2010	...	540,27 €	86,26 €
20.5.2010	...	316,59 €	50,55 €

6

27.5.2010	...	1.039,99 €	166,05 €
3.6.2010	...	243,06 €	38,81 €
17.6.2010	...	1.118,43 €	178,57 €
24.6.2010	...	1.294,35 €	206,66 €
Summen		6.296,01 €	1.005,26 €

Mit weiterer E-Mail vom 23. Februar 2012 erinnerte die Klägerin nochmals an die E-Mail vom 6. Februar 2012.

7

Hierauf antwortete der Beklagte mit E-Mail vom 27. Februar 2012 (Bl. 41 der VA) und teilte der Klägerin mit, dass das Schreiben (die E-Mail) vom 6. Februar 2012 als Einspruch gewertet und nunmehr bearbeitet wird. Mit weiterem Schreiben vom 28. März 2012 (Bl. 53 der VA), wiederum per E-Mail an die Adresse „...@...nl“ versandt, wies der Beklagte sodann auf die Versäumung der Einspruchsfrist gegen den Bescheid vom 14. Januar 2011 hin.

8

Hierauf antwortete der Prozessbevollmächtigte der Klägerin mit E-Mail vom 27. April 2012 (Bl. 57 der VA) und kündigte unter gleichzeitiger Beantragung einer Fristverlängerung eine Stellungnahme an. Sodann nahm der Prozessbevollmächtigte im Einspruchsverfahren mit Schriftsatz vom 11. Mai 2012 Stellung und trug insbesondere vor, die Klägerin habe aufgrund der E-Mail des Beklagten vom 14. Januar 2011 nicht realisiert, dass dieser E-Mail der ablehnende Vorsteuervergütungsbescheid für den Streitzeitraum beigelegt war. Sodann sei die Klägerin mit E-Mail des Beklagten vom 23. November 2011 aufgefordert worden, fehlende Unterlagen einzureichen. Nachdem die Klägerin dieser Aufforderung nachgekommen sei, habe der Beklagte am 17. Januar 2012 der Klägerin mitgeteilt, dass die Vorsteuer für das dritte und vierte Quartal 2010 antragsgemäß erstattet werden. Diese Mitteilung habe die Klägerin sodann zum Anlass genommen, sich nach dem Stand der Bearbeitung des bereits zuvor eingereichten Antrags auf Vorsteuervergütung für das zweite Quartal 2010 zu erkundigen. Erst aufgrund der seitens des Beklagten erfolgten Antwort hierauf habe die Klägerin realisiert, dass bereits mit Bescheid vom 14. Januar 2011, an die Klägerin per E-Mail übersandt, der streitgegenständliche Antrag abgelehnt worden war. Daraufhin habe die Klägerin sogleich mit Email vom 6. Februar 2012 – wie ausgeführt – die Einzelnachweise (Rechnungsbelege) an den Beklagten versandt.

9

Vor diesem Hintergrund sei die Mitteilung der Klägerin vom 6. Februar 2012 als – jederzeit mögliche – Korrektur des ursprünglichen Antrags vom 7. Juli 2010 anzusehen. Angesichts des Umstandes, dass bei der Klägerin ausschließlich niederländische Mitarbeiter beschäftigt seien, die weder im Umgang mit der deutschen Fachsprache noch in der Bearbeitung von Steuerangelegenheiten geübt seien und für die eine Unterscheidung zwischen routinemäßigem E-Mail-Verkehr einerseits und der Übersendung besonders wichtiger behördlicher Entscheidungen bzw. von Bescheiden andererseits nahezu unmöglich sei, sei die Antragskorrektur bzw. die Einspruchseinlegung seitens der Klägerin als form- und fristgerecht anzusehen. Hinzu komme, dass bei der Zustellung eines Bescheides auf elektronischem Wege das Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen sei. Insoweit mangle es an einer wirksamen Zustellung des mit einfacher E-Mail übersandten Bescheids vom 14. Januar 2011.

10

- Mit Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2012 wurde der Einspruch als unzulässig verworfen, da sich die Klägerin gegen den Bescheid vom 14. Januar 2011 erst am 6. Februar 2012 und damit nach Ablauf der Einspruchsfrist gewandt habe. 11
- Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der fristgerecht erhobenen Klage. Im Klageverfahren wies der Klägerbevollmächtigte zunächst darauf hin, dass der Bescheid vom 14. Januar 2011 nicht mit der korrekten Bezeichnung der Klägerin adressiert, sondern an eine Firma „B“ gerichtet gewesen sei. Ein Unternehmen mit dieser Bezeichnung sei nicht existent. Aufgrund der fehlerhaften Bezeichnung des Adressaten leide der angefochtene Bescheid an einem erheblichen, zur Nichtigkeit dieses Bescheides führenden Mangel. 12
- Aufgrund der Falschadressierung stellte der Beklagte im Klageverfahren die Nichtigkeit des Bescheides vom 14. Januar 2011 fest, hob diesen Bescheid auf und erließ unter dem Datum 5. November 2012 einen inhaltsgleichen, nunmehr korrekt an die Klägerin adressierten (neuen) Vorsteuervergütungsbescheid (Bl. 56 der GA), mit dem die beantragte Vorsteuervergütung in Höhe von 1.005,-- € (erneut) abgelehnt wurde (vgl. Bl. 56 der GA). Dieser Bescheid wurde der Klägerin unter Verwendung der im Antragsverfahren angegebenen E-Mail-Adresse (...@....nl) mit einfacher E-Mail übersandt. 13
- Zur Begründung der hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin vor, dass der Vorsteuervergütungsbescheid für den Streitzeitraum aufgrund des Fehlens einer qualifizierten elektronischen Signatur nach wie vor, d.h. auch nach der Neubekanntgabe des Bescheides im Klageverfahren, an einem zur Nichtigkeit führenden Mangel leide. Die Versendung des Vergütungsbescheides mit einfacher E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur sei rechtswidrig. Insoweit bestünden Bedenken gegen die Regelung in § 61 Abs. 4 Satz 2 UStDV, welche im Widerspruch zur Regelung in § 87a Abs. 4 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) bzw. zu den im elektronischen Rechtsverkehr geltenden allgemeinen Grundsätzen stehe. Die UStDV könne zwingendes höherrangiges Recht, vorliegend § 87a Abs. 4 Satz 2 AO, nicht aushebeln. Trotz des nachvollziehbaren Interesses an einer Erleichterung der elektronischen Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung sei es erforderlich, dass elektronisch versandte Mitteilungen seitens der Finanzbehörden als Zeichen der Urheberschaft eine qualifizierte elektronische Signatur aufwiesen, und dies erst recht, wenn durch die Mitteilung der Lauf von Rechtsmittelfristen ausgelöst werde. 14
- Selbst wenn der angefochtene Bescheid wirksam sein sollte, sei er jedenfalls rechtswidrig, da der Klägerin die beantragte Vorsteuervergütung zustehe. In Ergänzung der Einspruchsbegründung trägt die Klägerin vor, die maßgebliche Richtlinie 2008/9/EG regle kein Erfordernis eines Einzelnachweises der zur Erstattung angemeldeten Vorsteuerbeträge, wie dies der Beklagte fordere. Die Einreichung einer „Sammelrechnung“, wie von der Klägerin vorgenommen, sei zulässig und genüge den formalen Anforderungen des Vorsteuervergütungsverfahrens. Aufgrund einer zwischen der Klägerin und der Rechnungsausstellerin getroffenen Rahmenvereinbarung habe die Klägerin, wie dies bei vergleichbaren Geschäftsbeziehungen europaweit üblich sei, einmal monatlich eine „Sammelrechnung“ erhalten, bei der sämtliche Geschäftsvorfälle in einer Rechnung zusammengefasst seien. Die Klägerin habe keine Möglichkeit gehabt, auf die Art der Rechnungsstellung Einfluss zu nehmen. Im Übrigen seien der Klägerin in anderen Mitgliedstaaten auf Grundlage derartiger Sammelrechnungen Vorsteuerbeträge ohne Beanstandungen erstattet worden. 15
- Die Verfahrensvorschriften zur Vorsteuererstattung dienten zuallererst dazu, Missbrauch und Betrug zu verhindern. Vorliegend seien weder ein Zweifelsfall noch Anhaltspunkte für einen Missbrauch oder gar ein strafbares Verhalten der Klägerin gegeben. Der Klägerin stehe der 16

Anspruch auf Umsatzsteuervergütung zu. Anträgen der Klägerin auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen für Zeiträume, die vor und nach dem hier streitgegenständlichen Vergütungszeitraum liegen, habe der Beklagte entsprochen. Der Antrag sei auch fristgerecht im Jahre 2010 gestellt worden. Bei der im Jahre 2012 erfolgten Vorlage der Einzelnachweise handele es sich lediglich um eine Ergänzung bzw. Korrektur des fristgerecht gestellten Vorsteuervergütungsantrags.

Hilfsweise sei der Klägerin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Antragsfrist bzw. hinsichtlich der Einspruchsfrist gegen den Bescheid vom 14. Januar 2011 zu gewähren. Die Klägerin habe innerhalb der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO die vom Beklagten geforderten Einzelnachweise in Form der Einzelrechnungen eingereicht und damit die Bearbeitung des fristgerecht gestellten Antrags ermöglicht. Ein eventuelles Versäumnis der Klägerin dahingehend, dass sie nicht bereits mit der Antragstellung die Einzelnachweise eingereicht habe, wie dies der Beklagte fordere, sei jedenfalls nicht schuldhaft erfolgt. Das elektronische Umsatzsteuervergütungsverfahren habe sich zum Zeitpunkt der Antragstellung noch „in den Kinderschuhen“ befunden. Alle Beteiligten hätten erst die notwendige Erfahrung mit dem neuen Antragsverfahren, insbesondere den technischen Erfahrungen im Hinblick auf die Beschränkung der zu übersendenden Datenmenge auf 5 MB, machen müssen. Im Rahmen der Antragstellung seien die von der Klägerin übermittelten Datensätze „zu groß gewesen, um von der Software verarbeitet werden zu können“. Die Klägerin habe jedoch umgehend nach Bekanntwerden der maßgebenden Umstände die für die Antragstellung erforderlichen Nachweise beigebracht, d.h. die Einzelabrechnungen per E-Mail an den Beklagten übersandt.

Schließlich sei auch zu berücksichtigen, dass der Beklagte entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe nach Art. 19 Abs. 2 und Art. 27 der Richtlinie 2008/9/EG den fristgerecht gestellten Antrag nicht innerhalb von vier Monaten bearbeitet habe. Vor diesem Hintergrund seien der Klägerin zumindest im Billigkeitswege die ihr, der Klägerin, in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge zu erstatten.

Wegen der Einzelheiten des klägerischen Vortrags wird ergänzend auf die Schriftsätze des Klägerbevollmächtigten vom 9. September 2012 (Bl. 16 der GA), vom 19. Oktober 2012 (Bl. 43 der GA) sowie vom 13. April 2015 (Bl. 73 der GA) Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

- 1. den Beklagten unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 5. November 2012 zu verpflichten, die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum April bis Juni 2010 in Höhe von 1.005,-- € festzusetzen,
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, die Klägerin habe nicht fristgerecht, d.h. nicht innerhalb der Monatsfrist nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO, Einspruch gegen den Vergütungsbescheid vom 14. Januar 2011 eingelegt. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der versäumten Einspruchsfrist sei nicht zu gewähren. Zum einen sei die Klägerin mit E-Mail des Beklagten vom 28. März 2012 auf das Fristversäumnis hingewiesen worden. Gleichwohl habe die

Klägerin erstmals mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten vom 11. Mai 2012 (vgl. Bl. 71 der VA) Wiedereinsetzungsgründe vorgetragen, dies jedoch nach Ablauf der für einen Wiedereinsetzungsantrag maßgeblichen Monatsfrist nach § 110 Abs. 2 AO. Des Weiteren scheitere eine Wiedereinsetzung daran, dass zu diesem Zeitpunkt auch die Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO abgelaufen gewesen sei. Im Übrigen könne das Fristversäumnis der Klägerin nicht auf der Anforderung von Unterlagen seitens des Beklagten mit Schreiben vom 23. November 2011 beruhen, denn diese Anforderung habe sich nicht auf den Streitzeitraum, sondern auf die Vergütungszeiträume Juli bis September 2010 bzw. Oktober bis Dezember 2010 bezogen, wie die Klägerin auch selbst in ihrer E-Mail vom 6. Februar 2012 ausgeführt habe.

Entgegen der Ansicht der Klägerin sei der Vorsteuervergütungsbescheid ordnungsgemäß mit einfacher E-Mail an die Klägerin bekannt gegeben worden. Im Verfahren der Vorsteuervergütung sei für eine Versendung auf elektronischem Wege keine elektronische Signatur erforderlich. Für diesen Bereich regle § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 5 UStG i.V.m. § 61 Abs. 4 UStDV, dass Bescheide über die Vergütung der Vorsteuer an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer elektronisch zu versenden sind und hierbei § 87a Abs. 4 Satz 2 AO, der die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz vorschreibe, keine Anwendung finde (vgl. § 61 Abs. 4 Satz 2 UStDV). Insoweit stelle § 61 Abs. 4 UStDV eine spezielle, gegenüber § 155 Abs. 1 AO sowie § 87a Abs. 4 AO vorrangige Regelung dar. Hinzu komme, dass § 61 Abs. 4 Satz 2 UStDV lediglich eine klarstellende Regelung enthalte. Für den Versand von Vorsteuervergütungsbescheiden sei § 87a Abs. 4 AO ohnehin nicht einschlägig, da die elektronische Form der Vorsteuervergütungsbescheide nach § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 5 UStG i.V.m. § 61 Abs. 4 UStDV bereits gesetzlich angeordnet sei. § 87a Abs. 4 AO gelte aber nur für Bescheide, in denen eine gesetzlich angeordnete Schriftform ersetzt werde. Jedenfalls leide der Bescheid aufgrund der Art der Bekanntgabe nicht an einem Mangel, der zur Nichtigkeit des Verwaltungsakts nach § 125 AO führen könne. 27

Unabhängig davon sei der von der Klägerin geltend gemachte Anspruch auf Vorsteuervergütung materiell-rechtlich nicht begründet, da die Klägerin in unzulässiger Weise in ihrem Antrag mehrere Rechnungen zusammengefasst habe und daher innerhalb der Antragsfrist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt habe. Nach Art. 3 Buchst. a der Achten EG-Richtlinie müsse ein Vorsteuervergütungsantrag nach dem in Anhang A aufgeführten Muster gestellt werden. Hierzu gehöre (als Zeile 10) eine Einzelaufstellung der Umsatzsteuerbeträge im Vergütungszeitraum einschließlich der Angaben zu laufender Nummer, Art des Gegenstandes oder der Dienstleistung, Angaben zum Leistenden bzw. Lieferer, Datum und Nummer der Rechnung sowie zum Umsatzsteuerbetrag. Vorliegend sei die von der Klägerin innerhalb der Frist eingereichte Anlage zum Vergütungsantrag nicht ordnungsgemäß ausgefüllt gewesen. Sie enthalte entgegen der Vorgaben keine Einzelaufstellung der Rechnungen, sondern nur eine Zusammenfassung aller Rechnungen in einer Zeile. Die Klägerin habe alle Rechnungen aus dem streitgegenständlichen Vergütungszeitraum aufaddiert und nur eine Rechnungsnummer sowie ein Rechnungsdatum in der Anlage zum Antrag aufgeführt. 28

Entsprechende Anforderungen an die Einzelaufstellung aller Rechnungen bestünden auch für das ab 2010 geltende elektronische Antragsverfahren. Nach Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG seien im Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument Angaben unter anderem zu Name und Anschrift des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringer (Buchst. a), zum Datum und zur Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments (Buchst. d), zur Steuerbemessungsgrundlage und 29

zum Mehrwertsteuerbetrag (Buchst. e) sowie zur Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen (Buchst. h) gefordert.

Entgegen der Ansicht der Klägerin sei ihr, der Klägerin, auch keine „Sammelrechnung“ erstellt worden, vielmehr seien mehrere Sammelrechnungen erstellt worden. In ihrem Antrag habe die Klägerin jedoch nur eine dieser Sammelrechnungen, und zwar die Rechnung vom 24. Juni 2010 mit der Nr. ... aufgeführt, jedoch nicht mit den zutreffenden Beträgen der Rechnungssumme und des Umsatzsteuerbetrages, sondern – wie ausgeführt – mit den aufaddierten Rechnungsbeträgen und Umsatzsteuerbeträgen aller im Vergütungszeitraum April bis Juni 2010 erhaltenen Sammelrechnungen. 30

Die Beteiligten haben auf Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet, die Klägerin mit Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten vom 25. März 2015 (Bl. 69 der GA), der Beklagte mit Schriftsatz vom 30. März 2015 (Bl. 71 der GA). 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist nicht begründet. 33

I. Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung nach § 90 Abs. 2 FGO. 34

II. Der Senat entscheidet über den nach Klageerhebung erlassenen Vergütungsbescheid vom 5. November 2012. Dieser Bescheid ist nach § 68 Satz 1, Satz 4 Nr. 2 FGO zum Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden, da er den ursprünglichen, inhaltsgleichen, jedoch aufgrund der fehlerhaften Adressatenbezeichnung vom Beklagten im Klageverfahren aufgehobenen Bescheid vom 14. Januar 2011 ersetzt. Die Regelung des § 68 FGO findet Anwendung auch in Fällen, in denen die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt erneut bekanntgibt, weil der ursprünglich angefochtene Verwaltungsakt wegen eines Bekanntgabemangels nicht wirksam geworden ist (vgl. BFH-Urteile vom 20. April 1988 I R 41/82, BFHE 153, 530, BStBl II 1988, 868, und vom 17. September 1992 V R 17/86, BFH/NV 1993, 279; Beschluss vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117). 35

III. Aufgrund der vom Beklagten verfügten Aufhebung des ursprünglich angefochtenen Bescheides vom 14. Januar 2011 und des Erlasses des streitgegenständlichen Bescheides vom 5. November 2012 im Klageverfahren ist die – im Einspruchsverfahren maßgebliche – Streitfrage hinsichtlich der Bestandskraft des Bescheides vom 14. Januar 2011 und der Wahrung der Einspruchsfrist obsolet geworden. Aufgrund des während des Klageverfahrens neu bekannt gegebenen, den ursprünglichen Bescheid ersetzenden Bescheides vom 5. November 2012 setzt sich das Klageverfahren, ohne dass es einer erneuten Einspruchseinlegung und der Durchführung eines erneuten Vorverfahrens bedarf, mit dem nach § 68 FGO – wie vorstehend dargelegt – geänderten Klagegegenstand fort. 36

IV. Die Klage hat keinen Erfolg, da die Entscheidung des Beklagten, den Vergütungsantrag abzulehnen, rechtmäßig ergangen ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 101 Satz 1 FGO) verletzt. Die Bekanntgabe des Vorsteuervergütungsbescheides vom 5. November 2012 mit E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur ist rechtmäßig erfolgt (dazu unter IV. 3. a). Zudem steht der Klägerin in materiell-rechtlicher Hinsicht kein Anspruch auf die begehrte Vorsteuervergütung für den Zeitraum April bis Juni 2010 zu (dazu unter IV. 3. b). 37

1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats die Vergütung der 38

Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG durch Rechtsverordnung in einem besonderen Verfahren regeln. Hierbei kann nach § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 5 UStG unter anderem angeordnet werden, dass der Bescheid über die Vergütung der Vorsteuerbeträge elektronisch erteilt wird. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. Für Antragsteller, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, ist nach § 61 Abs. 1 UStDV der Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über das in dem Mitgliedstaat, in dem der den Antrag stellende Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Nach § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV ist die Vergütung binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen. Nach § 61 Abs. 4 Satz 1 und 2 UStDV ist der Bescheid über die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in elektronischer Form zu übermitteln; § 87a Abs. 4 Satz 2 AO ist nicht anzuwenden.

2. Diese nationalen Vorschriften für das Vorsteuervergütungsverfahren beruhen für Antragsteller aus dem Gemeinschaftsgebiet – wie die Klägerin – für ab 2010 gestellte Vergütungsanträge nach der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe des Art. 171 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, ABl. EU L 347, 1) aufgrund der hierfür maßgeblichen Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (Mehrwertsteuererstattungs-Richtlinie, -Richtlinie 2008/9/EG-, ABl. EU 44, 23). 39

Nach Art. 7 der Richtlinie 2008/9/EG muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, um eine Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen. 40

Nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/9/EG hat der Antragsteller im Antrag eine Adresse für die elektronische Kommunikation anzugeben. Nach Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie sind neben den in Art. 8 Abs. 1 genannten Angaben in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument bestimmte Angaben zu machen, unter anderem der Name und die vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringer sowie Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments. Nach Art. 15 der Richtlinie 2008/9/EG muss der Antrag dem Mitgliedstaat, in dem der Antragsteller ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Der Antrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat. 41

Soweit der Mitgliedstaat, in dem der Antragsteller ansässig ist, den Vergütungsantrag nach Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG nicht an den Erstattungsstaat übermittelt, teilt dies der Ansässigkeitsstaat dem Antragsteller „auf elektronischem Wege“ mit (Art. 18 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG). Nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG setzt der Mitgliedstaat der Erstattung den Antragsteller „auf elektronischem Wege“ unverzüglich vom Datum des Eingangs des Antrags beim Mitgliedstaat der Erstattung in Kenntnis. Nach Art. 23 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG teilt der Mitgliedstaat der Erstattung dem Antragsteller mit seiner Entscheidung über den Antrag die Gründe mit, wenn der Erstattungsantrag ganz oder 42

teilweise abgewiesen wird.

3. Nach diesen gesetzlichen und gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sind die Voraussetzungen für die von der Klägerin begehrte Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum nicht erfüllt. 43

a) Die Bekanntgabe des streitgegenständlichen Vergütungsbescheides mit einfacher E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur ist rechtmäßig. Sie entspricht sowohl den gesetzlichen Bestimmungen der AO und des UStG als auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. 44

aa) Nach § 119 Abs. 2 Satz 1 AO kann ein Verwaltungsakt schriftlich, elektronisch, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden. Nach § 119 Abs. 3 Satz 1 AO muss ein schriftlich oder elektronisch erlassener Verwaltungsakt die erlassende Behörde erkennen lassen. Nach § 119 Abs. 3 Satz 2 AO muss ein derart erlassener Verwaltungsakt die Unterschrift oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten enthalten; dies gilt nicht für einen Verwaltungsakt, der formularmäßig oder mithilfe automatischer Einrichtungen erlassen wird. Nach § 119 Abs. 3 Satz 3 AO muss für den Fall, dass für einen Verwaltungsakt durch Gesetz eine Schriftform angeordnet ist, bei einem elektronischen Verwaltungsakt auch das der Signatur zu Grunde liegende qualifizierte Zertifikat oder ein zugehöriges qualifiziertes Attributzertifikat die erlassende Behörde erkennen lassen. 45

Nach § 155 Abs. 1 Satz 1 AO werden die Steuern, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, von der Finanzbehörde durch Steuerbescheid festgesetzt. Nach § 155 Abs. 1 Satz 2 AO ist ein Steuerbescheid der nach § 122 Abs. 1 AO bekannt gegebene Verwaltungsakt. Nach § 157 Abs. 1 Satz 1 AO sind Steuerbescheide schriftlich zu erteilen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Darüber hinaus müssen schriftliche Steuerbescheide die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben, wer die Steuer schuldet, sowie eine Belehrung enthalten, welcher Rechtsbehelf zulässig ist und binnen welcher Frist über welche Behörde dieser einzulegen ist (§ 157 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO). 46

Nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ist die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat. Ein elektronisches Dokument ist zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO). Übermittelt die Finanzbehörde Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, sind diese Daten mit einem geeigneten Verfahren zum Verschlüsseln (§ 87a Abs. 1 Satz 3 AO). Nach § 87a Abs. 4 Satz 1 AO kann eine durch Gesetz für Verwaltungsakte oder sonstige Maßnahmen der Finanzbehörden angeordnete Schriftform, soweit nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist, durch die elektronische Form ersetzt werden. In diesem Fall ist nach § 87a Abs. 4 Satz 2 AO – in der bis zum 30. Juni 2014 geltenden und im vorliegenden Verfahren aufgrund der Bekanntgabe des Bescheides im November 2012 maßgeblichen Fassung – das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen. Nach § 87a Abs. 4 Satz 2 AO in der ab 1. Juli 2014 geltenden Fassung genügt der elektronischen Form ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. 47

bb) Der streitgegenständliche Vorsteuervergütungsbescheid des Beklagten vom 5. November 2012 genügt diesen gesetzlichen Anforderungen. Insbesondere steht seiner Wirksamkeit und Rechtmäßigkeit nicht entgegen, dass er in elektronischer Form mit einfacher E-Mail an die Klägerin übersandt wurde. 48

(1) Nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ist die Übermittlung elektronischer Dokumente, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat, grundsätzlich zulässig.	49
?) Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt, da die Klägerin als Antragstellerin im Vorsteuervergütungsverfahren mit der Angabe einer E-Mail-Adresse zum Zwecke der elektronischen Kommunikation – wie dies für das elektronische Antragsverfahren zur Erlangung der Vorsteuervergütung seit 2010 erforderlich ist – gegenüber dem Beklagten einen Zugang zur Übermittlung elektronischer Dokumente einschließlich der Bekanntgabe der Entscheidungen im Vorsteuervergütungsverfahren eröffnet hat. Der per E-Mail an die Klägerin übersandte Vergütungsbescheid ist der Klägerin wirksam zugegangen, da der Inhalt der E-Mail bei der Klägerin in einer für sie, die Klägerin, bearbeitbarer Weise aufgezeichnet bzw. gespeichert worden ist (vgl. § 87a Abs. 1 Satz 2 AO).	50
?) Hierbei ist es im vorliegenden Zusammenhang unbeachtlich, dass die Versendung mit unverschlüsselter E-Mail erfolgt ist. Zwar verlangt § 87a Abs. 1 Satz 3 AO, dass bei der Übermittlung von Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, durch die Finanzbehörde diese Daten mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln sind. Diesen Anforderungen genügt eine einfache E-Mail – wie vorliegend vom Beklagten zur Versendung des streitgegenständlichen Vorsteuervergütungsbescheides verwendet – nicht. Gleichwohl ist ein Verstoß des Beklagten gegen § 87a Abs. 1 Satz 3 AO im vorliegenden Zusammenhang unbeachtlich. Die Übermittlung einer behördlichen Entscheidung per E-Mail, ohne dass die Daten verschlüsselt worden sind, steht einer Wirksamkeit der Bekanntgabe der Entscheidung nicht entgegen. Die Pflicht zur Datenverschlüsselung dient dem auch im elektronischen Rechtsverkehr zu wahren Schutz des Steuergeheimnisses im Sinne von § 30 AO. Die Regelung in § 87a Abs. 1 Satz 3 AO stellt damit die Wahrung des Steuergeheimnisses auch bei der elektronischen Datenübermittlung sicher. Dieser Regelungsgehalt ergibt sich allerdings bereits aus § 30 AO.	51
Ein Verstoß hiergegen steht jedoch der Wirksamkeit einer behördlichen Regelung nicht entgegen, da § 30 AO und den diese Norm auch für die elektronische Datenübermittlung klarstellende Regelung in § 87a Abs. 1 Satz 3 AO einen anderen Regelungszweck verfolgen. Eine unverschlüsselte Datenübermittlung ist insbesondere kein Nichtigkeitsgrund im Sinne von § 125 AO. Des Weiteren ist die Missachtung des Gebots einer hinreichenden Datenverschlüsselung nach Sinn und Zweck der Regelung einem Verfahrens- bzw. Formfehler gleichzusetzen, der allein nicht die Aufhebung eines Verwaltungsakts rechtfertigen kann, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können (vgl. § 127 AO). Dies ist vorliegend der Fall. Die Entscheidung des Beklagten, den Vorsteuervergütungsantrag der Klägerin abzulehnen, ist unabhängig davon getroffen worden, ob bei der Übermittlung des Vorsteuervergütungsbescheides ein den Anforderungen von § 87a Abs. 1 Satz 3 AO genügendes Datenverschlüsselungsverfahren angewandt wird oder nicht.	52
(2) Der Bescheid vom 5. November 2012 genügt – wie im Übrigen, ungeachtet der Falschbezeichnung der Klägerin, auch der ursprüngliche Ablehnungsbescheid vom 14. Januar 2011 – den speziellen gesetzlichen Anforderungen an Form und Inhalt von Steuerbescheiden sowie den allgemeinen Formerfordernissen eines Verwaltungsakts.	53
Der Bescheid enthält die von § 157 Abs. 1 AO geforderten Angaben zur Art und zur Höhe der festgesetzten Steuern, vorliegend des auf 0,-- € festgesetzten Vorsteuervergütungsbetrages, sowie eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung. Des Weiteren ist aus dem Bescheid ersichtlich, dass er vom Beklagten als den Bescheid erlassende Behörde stammt. Eine Unterschrift oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines	54

Beauftragten ist nach § 119 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbsatz AO nicht erforderlich, da der Vorsteuervergütungsbescheid mittels einer automatischen Einrichtung erstellt worden ist. Mithilfe automatischer Einrichtungen erlassenen Verwaltungsakte in diesem Sinne liegen vor, wenn die automatische Datenverarbeitungsanlage als Hilfsmittel zur Erstellung des Verwaltungsakts eingesetzt wird, wie typischerweise bei der Versendung von Steuerbescheiden durch Rechenzentren der Finanzverwaltung (vgl. hierzu Fritsch in Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 119 Rn. 38).

(3) Auch die mit einfacher E-Mail erfolgte Bekanntgabe des Vergütungsbescheides genügt den gesetzlichen Anforderungen, da hierdurch der Bescheid – wie gesetzlich vorgeschrieben – schriftlich erteilt worden ist. 55

?) Das Schriftlichkeitserfordernis nach § 157 Abs. 1 Satz 1 AO, der insbesondere der Grundregel nach § 119 Abs. 2 Satz 1 AO vorgeht, bedeutet, dass die Steuerfestsetzung in einem Schriftstück verkörpert sein muss. Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, der der Senat folgt, ist anhand der objektiven Kriterien sowie aus Empfängersicht und nach dem Gesamteindruck des die Steuerfestsetzung verkörpernden Schriftstücks einschließlich eventuell beigefügter Unterlagen oder Ähnlichem zu bewerten, ob die Anforderungen an die Schriftlichkeit einer Steuerfestsetzung erfüllt sind. Das Schriftlichkeitserfordernis bei Steuerbescheiden ist beispielsweise gewahrt, wenn dem Inhaltsadressaten nur eine Kopie eines Steuerbescheids übersandt wird, sich aber aus den Gesamtumständen hinreichend deutlich ergibt, welche Regelung durch wen und wem gegenüber getroffen werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1989 X R 42/86, BFH/NV 1990, 345 für den Fall der Übersendung einer Bescheidkopie mit angefügten handschriftlichen Erläuterungen). 56

?) Vorliegend ergibt sich aus den die Übersendung des Vorsteuervergütungsbescheids mit einfacher E-Mail begleitenden Gesamtumständen, dass die gesetzlichen Anforderungen an die Schriftlichkeit des Steuerbescheids erfüllt sind. Für die Klägerin war aufgrund der Übersendung des Vergütungsbescheides mit einfacher E-Mail ersichtlich, welche Regelung ihr, der Klägerin, gegenüber erfolgen sollte. Aus dem Bescheid ergibt sich, dass der Beklagte den Vorsteuervergütungsantrag der Klägerin für den Zeitraum April bis Juni 2010 abgelehnt hat. Hinzu kommt, dass in den der Übersendung des ursprünglichen Bescheides vom 14. Januar 2011 nachfolgenden, überwiegend per einfacher E-Mail erfolgten Korrespondenzen zwischen dem Beklagten und der Klägerin bzw. nachfolgend dem Prozessbevollmächtigten für die Klägerin keinerlei Zweifel dahingehend aufkamen, dass sie, die Klägerin, mit dem Beklagten hinsichtlich des Vorsteuervergütungsantrags für den Streitzeitraum kommuniziert. Der Beklagte richtete alle Schreiben an die von der Klägerin im Antragsverfahren angegebene E-Mail-Adresse (...@....nl). Genau unter dieser E-Mail-Adresse hatte sich die Klägerin selbst mit E-Mail vom 6. Februar 2012 an den Beklagten gewandt und nach dem Bearbeitungsstand ihres Vergütungsantrags nachgefragt. In dieser E-Mail wurde von Seiten der Klägerin die ablehnende, mit einfacher E-Mail übersandten Entscheidung des Beklagten vom 14. Januar 2011 explizit angesprochen. 57

?) Hierbei ist es unbeachtlich, dass der ursprüngliche Bescheid vom 14. Januar 2011 eine falsche – wenngleich enge Bezüge zur tatsächlichen Firmenbezeichnung der Klägerin aufweisende – Bezeichnung (falsche Firmierung) der Klägerin enthielt. Diese falsche Firmierung führte bei der Klägerin selbst zu keinen Zweifeln am Regelungsgehalt der Entscheidung, wie sich insbesondere aus der E-Mail der Klägerin vom 6. Februar 2012 ergibt, in der sie, die Klägerin, die ihren Vorsteuervergütungsantrag für den Streitzeitraum betreffende Entscheidung des Beklagten vom 14. Januar 2011 anspricht. Insoweit kann dahingestellt bleiben, ob sich die falsche Firmenbezeichnung etwa dadurch erklären lässt, 58

dass gerade die von der Klägerin im Antragsverfahren angegebene E-Mail-Adresse auf eine Firmenbezeichnung „B“ hinweisen könnte.

?) Die fehlende Unterzeichnung des streitgegenständlichen Bescheides infolge der Bescheiderstellung im automatisierten Verfahren und die anschließende Übersendung per E-Mail führt nicht zu einem Formverstoß, der die Nichtigkeit des Bescheides zur Folge hätte. Es liegt kein Verstoß gegen § 119 Abs. 3 Satz 2, 1. Halbsatz AO, wonach ein schriftlicher Verwaltungsakt unterschrieben oder mit dem Namen eines bestimmten Beamten versehen sein muss, vor. 59

Zum einen schränkt § 119 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbsatz AO das Erfordernis der Unterschrift für Fälle ein, in denen ein Verwaltungsakt formularmäßig oder mithilfe automatischer Einrichtungen erlassen wird, wie dies bei der Bescheiderstellung im Vorsteuervergütungsverfahren der Fall ist. In § 157 Abs. 1 AO findet sich keine von dieser allgemeinen Norm abweichende Regelung. 60

Zum anderen führt ein Verstoß gegen die Formvorschrift des § 119 Abs. 3 Satz 2 AO nicht zur Nichtigkeit, sondern allenfalls zur Anfechtbarkeit des Bescheides. Dies folgt insbesondere im Umkehrschluss aus § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO, wonach ein schriftlicher oder elektronisch erlassener Verwaltungsakt (nur) dann nichtig ist, wenn er die erlassende Finanzbehörde nicht erkennen lässt. Auch sonst liegt in der fehlenden Unterschrift kein besonders schwerwiegender Formfehler im Sinne von § 125 AO vor (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1989 X R 42/86, BFH/NV 1990, 345). Vielmehr folgt aus dem §§ 126 und 127 AO zu Grunde liegenden Rechtsgedanken, wenn nicht bereits nach den Gesamtumständen die Formerfordernisse als gewahrt angesehen werden können, wie dies hier aus vorstehend dargelegten Gründen der Fall ist, eine Heilungsmöglichkeit, da regelmäßig die fehlende Unterschrift nicht die sachliche Richtigkeit der Entscheidung beeinflusst. 61

(4) Etwas anderes folgt auch nicht unter Berücksichtigung der Regelungen in § 87a Abs. 4 Satz 2 und 3 AO und § 119 Abs. 3 Satz 3 AO. Diese Normen stehen einer Bekanntgabe von Steuerbescheiden im Vorsteuervergütungsverfahren mit einfacher E-Mail nicht entgegen. 62

?) Hierbei kann dahingestellt bleiben, ob ein Verstoß gegen die Regelungen zur Beifügung einer qualifizierten elektronischen Signatur bei gesetzlich vorgeschriebener Schriftform, wie sie in § 87a Abs. 4 Satz 2 AO sowie § 119 Abs. 3 Satz 3 AO enthalten sind, zur Nichtigkeit des Verwaltungsaktes nach § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO führt (so etwa Fritsch in Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 119 Rn. 39), da dieser Fall nicht mit einer fehlenden Unterschrift bzw. fehlenden Namenswiedergabe vergleichbar sein soll. Im vorliegenden Fall fehlt es an einer für den Erlass eines Vorsteuervergütungsbescheides gesetzlich vorgeschriebenen „Schriftform“; vielmehr ist nach § 157 Abs. 1 Satz 1 AO (lediglich) vorgeschrieben, dass Steuerbescheide „schriftlich“ zu erlassen sind. 63

Die Wirksamkeit eines schriftlich zu erlassenden Steuerbescheides setzt keine qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz voraus. § 87a Abs. 4 Satz 2 AO findet insoweit keine Anwendung. Das Erfordernis der „Schriftlichkeit“ nach § 157 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. § 119 Abs. 3 Satz 1 AO ist nicht ohne weiteres gleichzusetzen mit dem Erfordernis der „Schriftform“ nach § 87a Abs. 4 Satz 2 AO bzw. § 119 Abs. 3 Satz 3 AO. 64

?) Verwenden die Gesetze Begriffe wie „Schriftstück“ oder „schriftlich“, so ist im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob die schriftliche Erklärung eine der einer Unterschrift zugeordneten Funktionen (Abschluss-, Perpetuierungs-, Identitäts-, Echtheits-, Verifikations-, Beweis- und Warnfunktion) erfüllen muss, und daher auch eine Unterschrift zu fordern ist (vgl. BFH-Urteil 65

Die gesetzlichen Regelungen in § 87a Abs. 4 Satz 2 AO bzw. § 119 Abs. 3 Satz 3 AO beziehen sich lediglich auf die Substitution der gesetzlich angeordneten „Schriftform“ durch die „elektronische Form“ bzw. einen „elektronischen Verwaltungsakt“. Bereits nach dem Wortlaut dieser Regelungen ist das von der Schriftform umfasste Unterschriftserfordernis nur in dem Falle einer gesetzlich angeordneten Schriftform durch die elektronische Signatur zu ersetzen. Aufgrund der Bezugnahme auf § 87a Abs. 4 Satz 1 AO ist unter dem Begriff „elektronische Form“ im Sinne von § 87a Abs. 4 Satz 2 AO – sowohl in der bis 30. Juni 2014 als auch in der ab 1. Juli 2014 geltenden Fassung – nicht das Gegenstück zur „Schriftlichkeit“ im papiergebundenen Verfahren zu verstehen, sondern vielmehr das Gegenstück zu einer durch Gesetz für Verwaltungsakte oder sonstige Maßnahmen der Finanzbehörden angeordneten „Schriftform“ zu verstehen (vgl. BT-Drucks. 17/11473, S. 48 f.). „Schriftform“-Äquivalente wie die qualifizierte elektronische Signatur sind nur dort erforderlich, wo das Gesetz tatsächlich (strenge) Schriftform verlangt. Soweit das Gesetz hingegen für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen nicht die Schriftform verlangt, sondern eine schriftliche, d.h. in Text- oder Papierform abgefasste Erklärung ausreichen lässt, steht dies der Zulassung eines einfachen elektronischen Dokuments ohne eigenhändige Unterschrift nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922).

Diese Differenzierung hat der BFH (vgl. Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922) für die mit der vorliegenden Fallkonstellationen vergleichbare Situation der Einlegung des Einspruchs bestätigt und eine Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail als wirksam angesehen. Für die gesetzlich geforderte Schriftlichkeit (vgl. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO) ist die eigenhändige Unterschrift des Einspruchsführers nicht erforderlich. Vielmehr genügt es, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch einlegt (so ausdrücklich § 357 Abs. 1 Satz 2 AO). In diesem Zusammenhang findet insbesondere § 126 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, wonach bei einer durch Gesetz vorgeschriebenen schriftlichen Form die Urkunde von dem Aussteller eigenhändig durch Namensunterzeichnung (oder in vergleichbarer Weise) unterzeichnet werden muss, keine Anwendung, da es an einer gesetzlich angeordneten Schriftform mangelt. Die (bloße) Schriftlichkeit kann auch ohne Unterschrift gewahrt sein, sofern das Schriftstück aus seinem sonstigen Inhalt den Einspruchsführer und den Gegenstand des Einspruchs erkennen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922).

?) Diese Auslegung entspricht schließlich auch dem gesetzgeberischen Willen. Hiernach sollte das Erfordernis einer zu wahren Schriftform durch eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur verbundene elektronische Form ersetzt werden können (vgl. zur Gesetzesbegründung des Dritten Gesetzes zur Änderung verwaltungsrechtlicher Vorschriften BT-Drucks. 14/9000, S. 28, 31; BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922). Demgegenüber sollte durch die Ergänzung des Begriffs „schriftlich“ zum Begriffspaar „schriftlich oder elektronisch“ auch die Möglichkeit der Nutzung einfacher elektronischer Kommunikationsmittel (z.B. E-Mails ohne qualifizierte elektronische Signatur) eröffnet werden, soweit der Schriftform im jeweiligen Normkontext über z.B. den Dokumentations- und Nachweischarakter hinaus keine eigenständige, vor allem rechtliche Bedeutung zukommt (vgl. BT-Drucks. 14/9000, S. 27, 28 f.).

Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Regelungen in § 87a Abs. 3 bis 5 AO die qualifizierte elektronische Signatur vor allem für die Fälle vorsehen wollte, in denen das Gesetz – insbesondere bei der Abgabe von Steuererklärungen – eine eigenhändige Unterschrift fordert (vgl. BT-Drucks. 14/9000, S. 36). Das Erfordernis einer eigenhändigen

Unterschrift besteht bei der Erteilung von Steuerbescheiden nach den allgemeinen Regelungen in § 157 Abs. 1 AO für Steuerbescheide sowie nach § 119 Abs. 3 AO für Verwaltungsakte, ebenso wie für die Einspruchseinlegung nach § 357 Abs. 1 Satz 1 AO (so ausdrücklich vgl. BT-Drucks. 17/11473, S. 52), – wie ausgeführt – gerade nicht.

?) Außerhalb des Anwendungsbereichs der § 87a Abs. 3 und 4 AO verbleibt es bei der Grundregel nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig ist, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. Diese allgemeine Regelung kennt kein Erfordernis einer elektronischen Signatur. Soweit das Gesetz kein formales, die eigenhändige Unterschrift umfassendes Schriftformerfordernis aufstellt, kann demnach § 87a Abs. 4 AO den Anwendungsbereich des § 87a Abs. 1 AO nicht einschränken (so auch BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922 zum Anwendungsbereich von § 87a Abs. 3 AO). 70

?) Dieser Auslegung steht nicht entgegen, dass in § 157 Abs. 1 Satz 1 AO bislang nach wie vor nur die „schriftliche“ Erteilung von Steuerbescheiden, nicht jedoch die elektronische Form von Steuerbescheiden geregelt ist. Ebenso wie bei der bis zum 31. Juli 2013 in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO fehlenden entsprechenden Regelung einer Einspruchseinlegung in elektronischer Form ist jedoch auch für § 157 Abs. 1 AO nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die gesetzliche Anpassung mit dem Ziel unterlassen hat, die elektronische Steuerbescheiderteilung von einer qualifizierten elektronischen Signatur im Sinne von § 87a Abs. 4 Satz 2 AO abhängig zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 26/14, DStR 2015, 1922). Hierfür spricht letztendlich auch, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 5 UStG gerade für das Vorsteuervergütungsverfahren die Möglichkeit vorgesehen hat, dass Vorsteuervergütungsbescheide elektronisch erteilt werden, ohne dass dies von der Beifügung einer qualifizierten elektronischen Signatur abhängig sein soll. Zur Klarstellung regelt § 61 Abs. 4 Satz 2, 2. Halbsatz UStDV, dass § 87a Abs. 4 Satz 2 AO keine Anwendung findet. 71

b) Schließlich steht der Klägerin kein Anspruch auf die begehrte Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum zu. Der von der Klägerin innerhalb der im Vorsteuervergütungsverfahren geltenden Antragsfrist eingereichte Antrag enthält nicht alle erforderlichen Angaben, da die Klägerin nicht zu jeder einzelnen Rechnung, aus der sie den Anspruch auf Vorsteuervergütung ableitet, die geforderten Angaben getätigt hat. Die einzelnen Datensätze zu den Rechnungen sind unvollständig, da die Klägerin lediglich die Rechnungsnummer und das Rechnungsdatum zu einer Rechnung und im Übrigen nur die aufsummierten Rechnungsbeträge und Umsatzsteuerbeträge angegeben hat. 72

aa) Die für den Vergütungszeitraum April bis Juni 2010 maßgebliche Antragsfrist von neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres 2010 lief am 30. September 2011 ab. 73

Innerhalb dieser Frist hat die Klägerin nicht alle für die Vorsteuervergütung erforderlichen Angaben an den Beklagten übermittelt. Die mit Antrag vom 7. Juli 2010 im elektronischen Antragsverfahren übermittelten Informationen genügen nicht den Anforderungen für eine Vorsteuervergütung. 74

bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist die Zusammenfassung aller Rechnungen, aus denen die Klägerin die Vergütung der Vorsteuerbeträge geltend macht, in einer Antragsposition bzw. in einem Datensatz nicht zulässig. Die Ansicht der Klägerin, eine „Sammelrechnung“ sei zulässig bzw. aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben lasse sich nicht erkennen, dass ein Einzelnachweis aller zur Erstattung angemeldeten Vorsteuerbeträge erforderlich sei, überzeugt nicht. 75

Die Klägerin hat im Zusammenhang mit dem innerhalb der Antragsfrist eingereichten Antrag lediglich mit einem Datensatz Rechnungsangaben übermittelt, und zwar betreffend die Rechnung mit der Nummer ... und dem Rechnungsdatum 24. Juni 2010. Zu den übrigen Rechnungen aus dem Vergütungszeitraum April bis Juni 2010 finden sich keine Angaben. Angaben zu diesen Rechnungen wurden erstmals – im Übrigen nicht in elektronischer, sondern lediglich in Form der Vorlage der entsprechenden Rechnungen – mit E-Mail vom 6. Februar 2012, mithin nach Ablauf der maßgeblichen Antragsfrist, an den Beklagten übermittelt.	76
Selbst für die Rechnung Nr. ... vom 24. Juni 2010 sind die im elektronischen Antrag enthaltenen Angaben unzutreffend und unvollständig, da die zu dieser Rechnung angegebene Rechnungssumme (5.289,00 €) nicht dem tatsächlich in dieser Rechnung ausgewiesenen Rechnungsbetrag (1.294,35 €), sondern vielmehr einer Summe mehrerer von der Klägerin im streitigen Vergütungszeitraum erhaltenen Rechnungen entspricht.	77
Hinzu kommt, dass die von der Klägerin im Antrag angegebene Summe von 5.289,00 € noch nicht einmal der Summe aller im Einspruchsverfahren mit E-Mail vom 6. Februar 2012 nachgereichter Rechnungsbelege (dies sind 6.296,01 €) entspricht, mithin noch nicht einmal eine eindeutige Zuordnung der Rechnungen, die Gegenstand des Vorsteuervergütungsantrags vom 7. Juli 2010 in Höhe von 5.289,00 € sind, möglich ist.	78
Diese Voraussetzungen an die Angaben im Vorsteuervergütungsantrag mögen dem Steuerpflichtigen sehr formal erscheinen. Sie sind jedoch der starken Formalisierung des Vorsteuervergütungsverfahrens und seit 2010 der zusätzlichen Automatisierung des elektronischen Antragsverfahrens, so wie der EU-Richtliniengeber es vorgesehen hat, geschuldet.	79
V. Der Klägerin ist hinsichtlich der Einreichung eines ordnungsgemäß gestellten Antrags einschließlich der Einzelangaben zu allen Rechnungen keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren.	80
1. 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).	81
2. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand liegen hier nicht vor.	82
a) Zum einen hat die Klägerin nicht dargetan, inwieweit sie gehindert gewesen sein könnte, innerhalb der Antragsfrist den Antrag in der gesetzlich vorgeschriebenen Form, d.h. mit Datensätzen zu allen streitgegenständlichen Rechnungen, einzureichen.	83
Die Klägerin hat erstmals im Klageverfahren (vgl. Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom 19. Oktober 2012, Bl. 46 der GA) Anhaltspunkte dazu vorgetragen, dass ein mögliches Hindernis für eine fristgerechte vollständige Antragstellung bestanden haben könnte, ohne dies jedoch substantiiert und für das Gericht nachprüfbar darzulegen.	84
Ungeachtet dessen ist der Vortrag der Klägerin, dass sie aufgrund der – für die Anfangszeit der Einführung des elektronischen Antragsverfahrens gerichtsbekannten – aufgetretenen	85

Probleme mit der Datenmenge bei der Übersendung elektronischer Anträge daran gehindert gewesen sein könnte, eine Einzelaufstellung aller Rechnungen, d.h. für jede Rechnung einen separaten Datensatz, mit dem Antrag zu übersenden, nicht schlüssig. Die im Einzelfall auftretenden Probleme bei der Datenübermittlung betreffen – soweit ersichtlich und gerichtsbekannt – die bei der Antragstellung dem Antrag beizufügenden („hochzuladenden“) Anhänge mit den eingescannten Rechnungen, nicht jedoch die erforderlichen Angaben zu einzelnen Rechnungen, die Bestandteil des Vergütungsantrag sind.

b) Zum anderen hatte die Klägerin auch die Frist für die Beantragung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (ein Monat nach Wegfall des Hindernisses) versäumt. Die Klägerin wurde bereits mit dem Bescheid vom 14. Januar 2011 auf das Erfordernis einer Einzelaufstellung aller Rechnungen sowie die Unzulässigkeit einer Zusammenfassung einzelner Rechnungen in einer Position hingewiesen. Dem steht nicht entgegen, dass dieser Bescheid eine falsche Firmierung der Klägerin enthielt. Denn nach dem eigenen Vortrag der Klägerin in der E-Mail vom 6. Februar 2012 hat sie, die Klägerin, den ablehnenden Vorsteuervergütungsbescheid erhalten und hierauf inhaltlich Bezug genommen, insbesondere die Gewährung einer Frist zur Einreichung von Unterlagen, wie sie der Klägerin bezüglich anderer Vorsteuervergütungsanträge eingeräumt worden ist, begehrt. Insoweit hatte die Klägerin den Bescheid vom 14. Januar 2011 – unabhängig von der falschen Firmierung im Adressfeld – ohne Zweifel als Entscheidung über ihren Vorsteuervergütungsantrag für den Streitzeitraum angesehen. 86

VI. Die Revision wird nicht zugelassen, da keine entsprechenden Zulassungsgründe ersichtlich sind. Insbesondere kommt der Rechtssache vor dem Hintergrund der besagten Rechtsprechung des BFH zu den Anforderungen an schriftliche Erklärungen bzw. an die Schriftform sowie zu den gesetzlichen Neuregelungen betreffend elektronische Dokumente keine grundsätzliche Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zu. 87

VII. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 88

VIII. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 89