
Datum: 11.02.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 V 3334/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0211.2V3334.14.00

Tenor:

Die Vollziehung der Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 2014 wird hinsichtlich der Vergütungsrückforderung in vollem Umfang ab Fälligkeit bis zum Abschluss des Klageverfahrens 2 K 2691/14 ausgesetzt.

Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 600 € festgesetzt.

-
- Gründe:** 1
- I. 2
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Antragstellerin ein Anspruch auf Vorsteuervergütung für das Streitjahr 2009 zusteht. Dabei ist insbesondere streitig, ob eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung vorliegt. 3
- Die Antragstellerin ist eine in den USA ansässige Unternehmerin. 4
- Am 30. Juni 2010 (Posteingangsdatum) stellte sie beim Antragsgegner einen Antrag auf Vorsteuervergütung im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV in Höhe von 5.996,93 € für den Zeitraum Januar bis Dezember 2009. Dem Antrag war eine das Jahr 2007 betreffende Unternehmerbescheinigung beigelegt. Unter den Rechnungen befanden sich Rechnungen, auf denen der Rechnungsadressat durch Anbringung eines Aufklebers berichtigt worden war. Der Rechnungsaussteller hatte die Korrektur unterschrieben. 5
- Mit Bescheid vom 10. Oktober 2010 setzte der Antragsgegner die Vorsteuervergütung i.H.v. 5.041,99 € fest und lehnte den Antrag im Übrigen (i.H.v. 954,94 €) ab. Die Teiblehnung 6

begründete er damit, dass die hiermit in Zusammenhang stehenden Rechnungsbelege unzulässigerweise mit einem überklebten Adressfeld berichtigt worden seien.

Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15. August 2014 als unbegründet zurückgewiesen. Der Antragsgegner setzte zugleich die Vorsteuervergütung auf 0,00 € fest und forderte den bereits ausgezahlten Betrag i.H.v. 5.041,99 € (nebst bereits ausgezahlten Zinsen) zurück. Zur Begründung der Rückforderung führte er an, dass die Antragstellerin keine für den Vergütungszeitraum gültige Unternehmerbescheinigung vorgelegt habe. Der Antragsgegner hatte die Antragstellerin zuvor auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen. 7

Hiergegen erhob die Antragstellerin fristgemäß Klage. Außerdem stellte sie beim Antragsgegner einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, der mit Bescheid vom 10. Oktober 2014 abgelehnt wurde. Daraufhin hat die Antragstellerin einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beim Finanzgericht gestellt. 8

Im Laufe des Klageverfahrens hat die Antragstellerin eine Original-Unternehmerbescheinigung vom 17. November 2014 eingereicht. Diese betrifft das Steuerjahr („Tax Year“) 2009. Als Steuerpflichtige („Taxpayer“) ist die Antragstellerin mit TIN-Nummer - ohne Angabe einer Anschrift – eingetragen. Die Bescheinigung lautet wie folgt: 9

“I certify that the above-named corporation filed a U.S. corporate income tax return, Form 1120, for the tax year specified above. Form 1120 shows the business activity code and business activity for the above taxpayer is 423910, Sporting and Recreational Goods and Supplies Merchant Wholesalers. 10

* VAT only, not applicable to income taxes *” 11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheinigung Bezug genommen (in Kopie Bl. 13 der FG-Akte). 12

Die Antragstellerin trägt vor, dass die Unternehmerbescheinigung vom 17. November 2014 die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung erfüllen würde. Soweit der Antragsgegner bemängelte, dass die eingereichte Bescheinigung keine Angabe zur Anschrift des Antragstellers enthalte, lediglich bescheinige, dass Steuererklärungen für ertragsteuerliche Zwecke abgegeben worden seien und keine Aussage darüber treffe, ob sie, die Antragstellerin, ein mehrwert- bzw. umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer sei, so verkenne er den Charakter der Unternehmerbescheinigung. Die korrekte Anschrift des Antragstellers dürfte sich wohl schon aus den vorgelegten und bereits bearbeiteten Originalrechnungen ergeben. Vorsorglich reicht die Antragstellerin in diesem Zusammenhang das an sie gerichtete Anschreiben ein, mit dem ihr die Unternehmerbescheinigung übersandt wurde. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 12 der FG-Akte). Die Antragstellerin trägt hierzu vor, dass das Dokument zwar am 17. November 2014 ausgestellt worden sei, aber ausdrücklich bescheinige, dass sie, die Antragstellerin, im Streitjahr 2009 als Steuerpflichtige eingetragen gewesen sei. 13

Bezüglich der Feststellungen zur Unternehmereigenschaft werde auf die Besonderheiten des US-amerikanischen Steuerrechts verwiesen, die dem Antragsgegner aus jahrzehntelanger Bearbeitung von derartigen Vergütungsanträgen bekannt sein dürften. Im Übrigen werde auf ihren konkret benannten Unternehmensgegenstand „Großhandel mit Sport- und Freizeitwaren“ verwiesen. Daraus sei ersichtlich, dass sie, die Antragstellerin, weder als „mehrwert- noch als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer“ in den USA eingetragen sein 14

könne, da Umsatzsteuer in Form von sales taxes dort lediglich auf der Einzelhandelsstufe erhoben werde. Maßgeblich für das Vergütungsverfahren sei aber der Nachweis der Unternehmereigenschaft nach den Voraussetzungen des deutschen Umsatzsteuerrechts, die hier offensichtlich vorliegen würden.

Zur Rechnungsberichtigung trägt die Antragstellerin vor, dass die Berichtigung unzutreffender Rechnungsangaben grundsätzlich durch den leistenden Unternehmer zu erfolgen habe. Es sei jedoch auch ausreichend, wenn sich der Abrechnende die Änderung des Abrechnungsempfängers zu eigen mache und dies aus dem Abrechnungspapier hervorgehe (BFH-Beschluss vom 17. April 1980 – V S 18/79, BFHE 130, 348, BStBl II 1980, 540). Soweit – wie im Streitfall - erkennbar sei, wer wann die Berichtigung durchgeführt habe, sei auch das Überkleben des Anschriftenfeldes zur Berichtigung der Rechnung nicht zu beanstanden (vgl. Bunjes/Geist, UStG, Rn. 107). 15

Die Antragstellerin beantragt, 16

die Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 2014 hinsichtlich der Vergütungsrückforderung i.H.v. 5.041,99 € von der Vollziehung auszusetzen. 17

Der Antragsgegner beantragt, 18

den Antrag abzulehnen. 19

Der Antragsgegner trägt vor, dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Aufhebungsbescheides bestehen würden. Denn die Klägerin habe keine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung vorgelegt. Die Unternehmerbescheinigung vom 17. November 2014 würde den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung nicht genügen, da sie lediglich die Abgabe einer Steuererklärung für ertragsteuerliche Zwecke bescheinige und keine Aussage darüber treffe, ob die Antragstellerin ein mehrwert- bzw. umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer sei. Außerdem enthalte die Bescheinigung keine Angabe zur Anschrift des Unternehmers. 20

Die Vorsteuer aus den Rechnungen, die durch Anbringung eines Aufklebers korrigiert worden seien, könne nicht vergütet werden, weil es sich hierbei nicht um ordnungsgemäße Rechnungen handeln würde. 21

II. 22

Der zulässige Antrag ist begründet. 23

1. Die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung sind erfüllt. 24

a. Eine Aussetzung der Vollziehung soll nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO gewährt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. 25

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des Bescheides anhand des aktenkundig ermittelten oder anderweitig glaubhaft gemachten Sachverhalts neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (BFH-Beschlüsse vom 29. April 2005 - XI B 127/04, BStBl II 2005, 609; vom 15. Dezember 26

2000 - IX B 128/99, BStBl II 2001, 411; vom 5. Februar 2001 – I B 140/00, BStBl II 2001, 598; vom 5. März 2001 - IX B 90/00, BStBl II 2001, 405). Bei der notwendigen Abwägung der im Einzelfall entscheidungsrelevanten Umstände und Gründe sind die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfs zu berücksichtigen.

b. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist die Rechtslage ernstlich zweifelhaft i.S.d. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO, da das Hauptsacheverfahren – jedenfalls hinsichtlich des hier streitigen zurückgeforderten Vergütungsbetrages – derzeit bei der im Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung Erfolg haben dürfte. 27

c. Die Voraussetzungen für die Rückforderung des bereits vergüteten Betrages i.H.v. 5.041,99 € sind bei summarischer Prüfung nicht erfüllt, da die Antragstellerin einen Anspruch auf diese Vergütung hat. Insoweit bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 2014. 28

Rechtsgrundlage der verbösernden Einspruchsentscheidung ist § 367 Abs. 2 Satz 2 AO. Hiernach kann der Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser – wie im Streitfall - auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern. 29

Indes war der Antragsgegner bei summarischer Prüfung nicht zu einer Änderung des Vergütungsbescheides zum Nachteil der Antragstellerin berechtigt. Denn die Voraussetzungen für die Vergütung des bereits ausgekehrten Betrages i.H.v. 5.041,99 € liegen bei summarischer Prüfung zur hinreichenden Überzeugung des Senats vor. Angesichts dessen bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Herabsetzung der Vorsteuervergütung auf 0 € und die damit einhergehende Rückforderung des bereits vergüteten Betrages. 30

d. Bei summarischer Prüfung hat die Antragstellerin hinsichtlich des streitigen Betrages i.H.v. 5.041,99 € einen Anspruch auf die von ihr begehrte Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV in der für den streitigen Vergütungszeitraum 2009 geltenden Fassung. Die entsprechenden Voraussetzungen liegen vor. Insbesondere hat der Senat keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Antragstellerin eine ordnungsgemäße Unternehmerbescheinigung vorgelegt hat. 31

aa. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG i.V.m. § 61 Abs. 3 UStDV muss der Unternehmer der zuständigen Finanzbehörde durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist. Diese Vorschrift beruht auf den Vorgaben der Achten EG-Richtlinie (vom 6. Dezember 1979, 79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11). Nach Art. 3 Buchst. b) Satz 1 der Achten EG-Richtlinie muss der in Art. 2 der Achten EG-Richtlinie genannte Steuerpflichtige durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist. Die Bescheinigung muss nach Art. 9 Abs. 2 der Achten EG-Richtlinie dem in Anhang B zur Achten EG-Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen. 32

Zwar gilt die Achte Richtlinie nur für die Erstattung von Vorsteuern an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige. Auf die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen – wie im Streitfall die Antragstellerin - findet hingegen die Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABl. L 326/1986, 40) 33

Anwendung. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Dreizehnten Richtlinie bestimmten dabei die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung zur Erstattung der Mehrwertsteuer. Die Erstattung darf nach Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.

bb. Die Unternehmerbescheinigung muss zum einen den Vergütungszeitraum abdecken und zum anderen die Aussage enthalten, dass der Antragsteller Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 - V R 22/05, BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426 m.w.N.). Beide Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 3 Buchst. b) Satz 2 der Achten EG-Richtlinie (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 - V R 22/05, a.a.O.). 34

2. Im Streitfall erfüllt die von der Antragstellerin vorgelegte Bescheinigung vom 17. November 2014 bei summarischer Prüfung diese rechtlichen Voraussetzungen. 35

aa. Die Bescheinigung erstreckt sich ausdrücklich auf das Steuerjahr („Tax Year“) 2009 und deckt damit den Vergütungszeitraum ab. 36

bb. Die Bescheinigung genügt auch den Anforderungen an die Aussage, dass die Antragstellerin Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist. 37

(1) Aus dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht ergibt sich, dass ein im Drittland – etwa in den USA - ansässiger Unternehmer die Erstattung von Vorsteuerbeträgen nur verlangen kann, wenn er nachweist, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern(Richtlinie 77/388/EWG) ausübt. 38

(a) Nach Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) erfolgen Mehrwertsteuererstattungen an nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige - wie die Antragstellerin - entsprechend den in der Dreizehnten Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (Richtlinie 86/850/EWG) festgelegten Bestimmungen. 39

Nach Art. 3 Abs. 1 Satz 1 der Dreizehnten Richtlinie (86/560/EWG) erfolgt die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige auf Antrag des Steuerpflichtigen. Die Mitgliedstaaten bestimmen 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 (Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Dreizehnten Richtlinie). Sie legen auch die Einzelheiten für die Erstattung, einschließlich der Fristen, fest (Art. 3 Abs. 1 Satz 3 der Dreizehnten Richtlinie). Sie legen dem Antragsteller die Pflichten auf, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, und verlangen insbesondere den Nachweis, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ausübt (Art. 3 Abs. 1 Satz 4 Dreizehnten Richtlinie; vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 – V R 22/05, BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426). 40

(b) Die in Bezug genommene Vorschrift des Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) definiert den „Steuerpflichtigen“ im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Danach gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 der Sechsten genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 – V R 41

Aus Art. 3 Abs. 1 Satz 4 der Dreizehnten Richtlinie i.V.m. Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 42
folgt mithin, dass ein außerhalb des Gebiets der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger
die Erstattung von Mehrwertsteuerbeträgen nur dann erlangen kann, wenn er durch eine
Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis
erbringt, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Art. 4 Abs. 1 der Sechsten
Richtlinie ausübt (BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 – V R 22/05, a.a.O.).

(2) Die von der Antragstellerin vorgelegte Bescheinigung vom 17. November 2014 43
enthält zwar nicht die ausdrückliche Aussage, dass die Antragstellerin „Unternehmer im
Sinne des Umsatzsteuerrechts“ ist. Da das US-amerikanische Steuerrecht keine der
europäischen Umsatzsteuer entsprechende Steuer kennt, kann die US-amerikanische
Steuerbehörde auch nicht bescheinigen, dass die Antragstellerin Unternehmer im Sinne des
(europäischen) Umsatzsteuerrechts ist.

Die Bescheinigung erbringt jedoch den Nachweis, dass die Antragstellerin eine wirtschaftliche 44
Tätigkeit entsprechend Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ausübt, der insoweit für die in
den USA ansässige Antragstellerin ausreichend ist.

(a) Zu den Tätigkeiten i.S.d. Art 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gehören die in Art. 4 45
Absatz 2 der Sechsten Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten, die der
Steuerpflichtige selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem
Zweck und mit welchem Ergebnis. Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie umfasst alle
Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten
der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten
Berufe.

(b) In der Bescheinigung vom 17. November 2014 wird bestätigt, dass die „business 46
activity“, also die Geschäftstätigkeit bzw. Unternehmenstätigkeit der Antragstellerin im
kaufmännischen Großhandel mit Sport- und Freizeitwaren und -produkten („Sporting and
Recreational Goods and Supplies Merchant Wholesalers“) besteht. Diese Bescheinigung
wurde ausdrücklich nur für Umsatzsteuer- und nicht für Ertragsteuerzwecke ausgestellt („VAT
only – not applicable to income taxes“).

Hieraus ergibt sich, dass die Klägerin die Tätigkeit eines Händlers ausübt. Da sie insoweit 47
kaufmännisch tätig ist und die Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke erteilt wurde, geht der
Senat bei summarischer Prüfung davon aus, dass die Handelstätigkeit auch selbständig und
unabhängig von ihrem Ort ausgeübt wurde bzw. wird.

cc. Soweit der Antragsgegner einwendet, dass die Unternehmerbescheinigung vom 48
17. November 2014 nicht die Anschrift der Antragstellerin enthalte, steht dies der
Ordnungsgemäßheit der Bescheinigung im Streitfall nicht entgegen. Denn die Anschrift ergibt
sich aus dem Begleitschreiben, mit dem die Unternehmerbescheinigung von der US-
amerikanischen Behörde an die Antragstellerin übersandt wurde. Dieses Begleitschreiben ist
an die Antragstellerin adressiert, stammt vom gleichen Tag wie die
Unternehmerbescheinigung, bezieht sich ebenfalls ausdrücklich auf das Steuerjahr 2009,
enthält die gleichen TIN-Nummer wie die Unternehmerbescheinigung und enthält die
Anschrift der Antragstellerin. Der Senat sieht dieses Begleitschreiben angesichts dessen
Inhalts und des unzweifelhaften Zusammenhangs mit der Unternehmerbescheinigung bei
summarischer Prüfung als Einheit mit der Unternehmerbescheinigung.

dd. Bei summarischer Prüfung kommt hinzu, dass es der praktischen Erfahrung des Senats entspricht, dass die US-amerikanische Behörde generell keine Unternehmerbescheinigung ausstellt, die dem Muster der Achten EG entspricht. Vielmehr handelt es sich bei der von der Antragstellerin vorgelegten Bescheinigung um eine typischerweise von der US-amerikanischen Behörde ausgestellten Unternehmerbescheinigung. In der von der Antragstellerin vorgelegten Bescheinigung wird immerhin sogar die Geschäfts- bzw. Unternehmenstätigkeit ausdrücklich angegeben und nicht nur – wie in der Praxis häufig anzutreffen - durch Angabe einer Kennzahl (des „business activity codes“) beschrieben.

Es bleibt dem Antragsgegner vorbehalten, im Hauptsacheverfahren ggf. darzulegen und nachzuweisen, dass die US-amerikanische Behörde – im Gegensatz zur praktischen Erfahrung des Senats – Bescheinigungen nach dem Muster der Achten Richtlinie ausstellt. 50

3. Es kann dahingestellt bleiben, ob die korrigierten Rechnungen ordnungsgemäße Rechnungen darstellen, die zur Vorsteuervergütung berechtigen. Denn nach Lage der Akten beruht die streitige Vorsteuervergütung, die bereits gewährt wurde und nunmehr zurückgefordert wird, nicht auf korrigierten Rechnungen. Sie sind damit nicht Gegenstand des Verfahrens wegen Aussetzung der Vollziehung. Sie betreffen den von vornherein mit Vergütungsbescheid vom 10. Oktober 2010 abgelehnten Teil des Vergütungsantrags, der nicht die begehrte Aussetzung der Vollziehung tangiert. 51

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 52

5. Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf §§ 52 Abs. 2, 63 des Gerichtskostengesetzes. Es wird Bezug genommen auf den BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2007 – IX E 17/07, BFHE 220, 22, BStBl II 2008, 199). 53