
Datum: 14.09.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 195/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0914.2K195.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, XI R 13/17

Tenor:

Der Beklagte wird unter Änderung des Vorsteuervergütungsbescheides vom 25. Januar 2013 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2014 verpflichtet, die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum Juli bis September 2012 in Höhe von 71.907,-- € festzusetzen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Der Streitwert wird auf 40.610,-- € festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, für den Zeitraum Juli bis September 2012 Vergütung von Vorsteuer zu verlangen, und hierbei um die Frage, ob der entsprechende Vergütungsantrag hinsichtlich der Angaben zu einzelnen Rechnungen ordnungsgemäß gestellt worden ist.

2

Die Klägerin ist eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft, deren Unternehmensgegenstand Sie, die Klägerin, beantragte am 29. Oktober 2012 – über das von der Finanzverwaltung im Ansässigkeitsstaat der Klägerin eingerichtete Portal – beim

3

Beklagten im elektronischen Antragsverfahren die Vorsteuervergütung im besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Verbindung mit §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) für Juli bis September 2012 in Höhe von 71.907,08 €. Dem Vergütungsantrag lagen im Wesentlichen Rechnungen über die Lieferung von ..., aus denen die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht, zu Grunde. In der amtlichen Anlage zum Antrag mit der Einzelaufstellung der Rechnungen ist zu einzelnen Rechnungen der A GmbH (Antragspositionen 1, 7, 12, 18, 19, 24) in der Spalte „Beleg-Nr“ nicht die in der Rechnung aufgeführte Rechnungsnummer, sondern eine weitere, in den Rechnungen enthaltene Referenznummer („Zusamf. Ref.“) eingetragen.

Die von der Klägerin mit dem Konzern A vereinbarten Abrechnungsmodalitäten stellen sich nach der klägerischen Schilderung wie folgt dar: Der Konzern A unterhält nicht nur in Deutschland ein Netz, sondern auch in anderen Staaten der EU wie z.B. Belgien oder Italien. Hierzu errichtete der Konzern Landesgesellschaften. Über die Lieferungen wird in einem 14-tägigen Rhythmus abgerechnet. Die Abrechnung gegenüber der Klägerin erfolgt über die in Deutschland ansässige A GmbH. Diese vergibt – neben einer Rechnungsnummer – pro Abrechnungszeitraum eine einmalige Referenznummer, unter der die Klägerin für jeden EU-Mitgliedstaat, in dem die Beschäftigten der Klägerin ... hatten, gesonderte Abrechnungen erhält. Sowohl die Referenznummern als auch die Rechnungsnummer sind alphanumerisch aufgebaut, weisen nach einem Ländercode eine aufsteigende Nummer auf und werden je Staat, für den die A GmbH eine Abrechnung erstellt, nur einmalig verwendet. Damit ist es der A GmbH möglich, der Klägerin mit einer einzigen Abrechnung die Lieferungen in den verschiedenen EU-Mitgliedstaaten gesondert zu berechnen und die auf den jeweiligen EU-Mitgliedstaat entfallende Umsatzsteuer zutreffend auszuweisen. Ergänzend wird auf die von der Klägerin beispielhaft vorgelegten drei Abrechnungen der A GmbH vom 15. Juli 2012 betreffend Lieferungen in Belgien (Rechnungsnummer 1; vgl. Bl. 41 der Gerichtsakte -GA-), Italien (Rechnungsnummer 2; vgl. Bl. 40 der GA) und Deutschland (Rechnungsnummer 3; vgl. Bl. 31 der GA), die jeweils unter der einheitlichen Referenznummer 4 erstellt worden sind, Bezug genommen. Die Klägerin zahlte die unter einer Referenznummer erstellten Rechnungen in einem Betrag. In der Buchhaltung der Klägerin wurden die Referenznummern erfasst. Dementsprechend wurden bei Auswertungen, etwa zur Erstellung von Anlagen für einen Vorsteuervergütungsantrag, auch diese Referenznummern ausgegeben.

Bei den hier streitgegenständlichen Rechnungen der A GmbH handelt es sich um folgende (vgl. auch die Übersicht Bl. 44, 107 der GA sowie die Kopien der Rechnungen Bl. 45 ff. der GA):

Pos.	Rechnungsdatum	Referenznummer	Rechnungsnummer	Rechnungs- betrag (netto) €	USt- Betrag €
1	15. Juli 2012	4	3	35.837,84	6.809,22
7	31. Juli 2012	5	10	42.845,08	8.140,58
12	15. August 2012	6	11	30.981,76	5.886,54

18	31. August 2012	7	12	35.323,70	6.711,53
19	15. September 2012	8	13	29.307,79	5.568,49
24	30. September 2012	9	14	39.445,16	7.494,56

Mit Bescheid vom 25. Januar 2013 (Bl. 16 der GA) setzte der Beklagte die Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum auf einen Betrag von 31.296,09 € fest; im Übrigen, d.h. bezüglich der Antragspositionen 1, 7, 12, 18, 19 und 24 wurde der Vergütungsantrag mit der Begründung abgelehnt, in der Anlage zum Antrag seien nicht, wie gesetzlich gefordert, die auf den Rechnungen angegebenen Rechnungsnummern eingetragen worden. Zur Begründung verwies der Beklagte des Weiteren auf den für einen vorhergehenden Vergütungszeitraum unter dem Datum 28. September 2012 an die Klägerin versandten Bescheid, in dem bereits auf die nicht ordnungsgemäße Angabe der Rechnungsnummer hingewiesen wurde.

7

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit E-Mail vom 8. Februar 2013 (Bl. 13 der vom Beklagten geführten Verwaltungsakte -VA-), räumte die Angabe (lediglich) der Referenznummern statt der Rechnungsnummern ein und teilte unter anderem mit, dass der in dem Bescheid vom 25. Januar 2013 erwähnte Bescheid vom 28. September 2012 der Klägerin nicht zugestellt worden sei und sie, die Klägerin, daher keine Kenntnis von dem Bescheid gehabt habe und somit in dem Antrag auch nicht wie vom Beklagten verlangt die „richtigen Rechnungsnummern“ habe eintragen können.

8

Mit Schreiben vom 25. März 2013 (Bl. 23 der VA) wies der Beklagte darauf hin, dass der mit E-Mail vom 8. Februar 2013 eingereichte Einspruch keinen Erfolg haben könne, da es an einem ordnungsgemäßen Vorsteuervergütungsantrag mangle. Der Beklagte wies sodann für den vorliegenden Streitzeitraum den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2014 (Bl. 13 der GA) als unbegründet zurück, da der von der Klägerin eingereichte Antrag nicht den gesetzlichen Anforderungen, wonach der Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, der die Angabe der Rechnungsnummer enthalten müsse, gestellt worden sei. Somit fehle es an einem innerhalb der Antragsfrist bis zum 30. September 2013 eingereichten ordnungsgemäßen Vorsteuervergütungsantrag. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezüglich der Antragsfrist scheide aus, da die Klägerin bereits mit den Bescheiden vom 28. September 2012 betreffend die Vergütungszeiträume Juli bis September 2011, Oktober bis Dezember 2011 sowie Januar bis März 2012 auf die unzureichende Angabe der Rechnungsnummer betreffend den Rechnungsaussteller A GmbH hingewiesen worden sei. Zudem sei die Klägerin mit dem Bescheid vom 25. Januar 2013 und einem nachfolgendem Erörterungsschreiben des Beklagten darüber informiert worden, dass die Angabe der Rechnungsnummer in der Anlage zum Antrag korrekt sein müsse. Zu diesem Zeitpunkt wäre es der Klägerin noch möglich gewesen, innerhalb der Antragsfrist die Angaben in der gesetzlich erforderlichen Form beizubringen.

9

Mit der hiergegen am 29. Januar 2014 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin den Anspruch auf weitere Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum in Höhe von 40.610,99 € weiter und weist darauf hin, dass mittlerweile, beginnend mit dem 4. Quartal 2012, die Prozesse bei der Erstellung der Vorsteuervergütungsanträge dahingehend abgeändert worden seien, dass

10

nunmehr nicht mehr automatisch die aus dem System generierten Referenznummern im Vergütungsantrag angegeben, sondern diese durch die Rechnungsnummern der Rechnungen ersetzt würden. Seither seien die Rechnungen der A GmbH seitens des Beklagten nicht mehr beanstandet worden.

Zur Klagebegründung führt die Klägerin des Weiteren aus: Die geschilderten Abrechnungsmodalitäten bei der A GmbH, insbesondere der Hintergründe der verwendeten Referenznummern ließen sich durch Einvernahme einer namentlich benannten Mitarbeiterin der Abteilung ... der A GmbH bestätigen (vgl. Bl. 23 der GA).

11

Unabhängig davon sei die Versagung des Vorsteuervergütungsanspruchs aus den streitgegenständlichen Rechnungen rechtswidrig. Das nationale Gesetz schreibe nach § 15 Abs. 1 UStG bzw. nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV gerade keinen konkreten Aufbau bzw. Inhalts eines Datensatzes für das Vorsteuervergütungsverfahren vor. Zwar bestimme § 61 Abs. 1 UStDV, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen habe. Jedoch sei damit nicht auf die maßgebliche Regelung in Art. 8 der Richtlinie 2008/9/EG, worauf der Beklagte abstelle, sondern ausschließlich auf die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung Bezug genommen worden, die allerdings ebenfalls keinen Aufbau des Datensatzes vorsehe. Der deutsche Gesetzgeber habe zwar von der Ermächtigung in Art. 10 der Richtlinie 2008/9/EG, wonach die Beifügung von Rechnungen verlangt werden kann, Gebrauch gemacht, nicht hingegen die Struktur des geforderten amtlichen Datensatzes vorgeschrieben, und nicht einmal auf Art. 8 der Richtlinie 2008/9/EG Bezug genommen.

12

Dies bestätige sich letztendlich auch dadurch, dass in der Eingabemaske der DATEV für Vorsteuervergütungsanträge, die von in Deutschland ansässigen Unternehmen gestellt würden, lediglich ein Eingabefeld „Belegnummer“ zu finden sei (vgl. Bl. 152 der GA). Eine solche Belegnummer könne z.B. auch die von der A GmbH angegebene Referenznummer sein. In der mündlichen Verhandlung trug die Klägerin – unter Vorlage eines Ausdrucks (Screenshot) – ergänzend vor, dass in der Eingabemaske des österreichischen Portals für die Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren das Eingabefeld, in dem die Nummer der Rechnung einzutragen ist, als „Bezugnummer“ gekennzeichnet sei (vgl. Anlage zum Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 14. September 2016).

13

Daher sei (allein) entscheidend, dass die elektronisch übermittelten Rechnungskopien die Einhaltung der gesetzlichen Formvorschriften sowie die Gewissheit, dass der in den Rechnungen dargestellte Sachverhalt tatsächlich stattgefunden hat, belegen würden. Sollte hingegen das europäische Recht nach der maßgeblichen Richtlinie zu strengeren Voraussetzungen für eine Vorsteuervergütung führen, könne sich die Klägerin entsprechend dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs der Europäischen Richtlinie auf das günstigere nationale Recht berufen (vgl. Bl. 27 der GA).

14

Im Übrigen genügten auch die auf den Rechnungen der A GmbH angebrachten Referenznummern den Anforderungen an die Angabe einer Rechnungsnummer im Vorsteuervergütungsverfahren. Nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) der Richtlinie 2000/9/EG werde verlangt, dass in dem Erstattungsantrag für jede Rechnung das Datum und die Nummer der Rechnung anzugeben sei. Nach Abschnitt 14.5 Abs. 10, 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) solle durch die fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer) sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig sei. Dabei werde eine Kombination aus Ziffern und Buchstaben als zulässig angesehen. Eine lückenlose

15

Abfolge der ausgestellten Rechnungsnummern sei nicht zwingend vorgeschrieben. Im Rahmen eines weltweiten Abrechnungssystems werde die Verwendung nur eines fortlaufenden Nummernkreises für die verschiedenen, in unterschiedlichen Ländern angesiedelten Konzerngesellschaften akzeptiert. Darüber hinaus überlasse es die Finanzverwaltung dem Rechnungsaussteller, wie viele und welche separaten Nummernkreise geschaffen werden, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben werde. Gewährleistet werden müsse jedoch, dass die jeweilige Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann.

Diesen Anforderungen genüge die von der A GmbH vergebene und von der Klägerin im Vorsteuervergütungsantrag verwendete Referenznummer, denn diese werde für jede Abrechnung nur einmal vergeben und lediglich durch die mit „Rechnungsnummer“ bezeichnete alphanumerische Abfolge dadurch ergänzt, dass für Lieferungen in jedem EU-Mitgliedstaat durch die A GmbH eine andere alphanumerische Zeichenfolge verwendet werde. So sei sichergestellt, dass in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten nur der auf die Lieferungen in diesem Mitgliedstaat entfallende Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen werde und als Vorsteuer geltend gemacht werden können. 16

Auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung, wonach ein Antrag auf Vorsteuervergütung, der nicht alle Angaben und Erklärungen enthält, die nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck erforderlich sind (insbesondere fehlende bzw. unzureichende Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des bis einschließlich 2009 vorgeschriebenen papiergebundenen Vergütungsantrags), unwirksam ist, sei der vorliegende Antrag wirksam. Zum einen gehe es hier nicht um Angaben, wie sie nach dem früheren Verfahren in den Abschnitten 9 a) bis c) des amtlichen Vordrucks gefordert worden seien, sondern um Eintragungen zu den einzelnen Rechnungen. Insoweit habe sich das FG Köln auch in Entscheidungen, in denen es um die Rechtmäßigkeit der Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) ging, im Einzelfall keineswegs auf die Angaben im amtlichen Vordruck beschränkt, sondern die Angaben in der Rechnung, vor allem die Leistungsbeschreibung, geprüft, mithin auf die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs abgestellt. Zum anderen sei die hiervon zu trennende vorliegende Streitfrage zum Inhalt des Datensatzes nur deshalb aufgeworfen worden, weil der Beklagte die Rechnungen im Einzelnen geprüft habe und so zu der Auffassung gelangt sei, dass in dem Feld „Rechnungsnummer“ nicht die Referenznummer hätte eingetragen werden dürfen. Der Beklagte komme daher erst aufgrund der Prüfung der materiellen-rechtlichen Voraussetzungen zu dem Ergebnis, dass die formellen Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsantrag nicht erfüllt seien. Dem stehe die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 27. September 2007, C-146/05), wonach die Einhaltung formeller Pflichten nicht über die materiell-rechtlichen Anforderungen gestellt werden dürfe, entgegen. 17

Im Übrigen sei dann, wenn man mit dem Beklagten für einen formwirksamen Antrag die Angabe der Rechnungsnummer im Datensatz verlangen würde, der von der Klägerin mit dem streitgegenständlichen Vorsteuervergütungsantrag eingereichte Datensatz jedenfalls als eine „ergänzungsfähige Angabe“, die durch das dem Antrag beigelegte Rechnungsdoppel ergänzt worden sei, zu sehen, wie es das FG Köln im Verfahren 2 K 1049/11 mit Urteil vom 9. April 2014 bezogen auf Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlichen Vordrucks für möglich erachtet habe. 18

Schließlich sei die Versagung des Vorsteuerabzugs ausschließlich wegen der fehlerhaften Erfassung von Feldern in einem Datensatz trotz Vorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen mit dem Verhältnismäßigkeitsgebot und dem Diskriminierungsverbot nicht 19

vereinbar.

Die Klägerin beantragt,	20
unter Änderung des Vorsteuervergütungsbescheids vom 25. Januar 2013 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2014 den Beklagten zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für Juli bis September 2012 in Höhe von 71.907,-- € festzusetzen.	21
Der Beklagte beantragt,	22
die Klage abzuweisen.	23
Zur Begründung trägt er vor, die von der Klägerin begehrte Vorsteuervergütung hinsichtlich der bislang nicht bei der Festsetzung berücksichtigten Antragspositionen 1, 7, 12, 18, 19 und 24 sei zu versagen, da der Vorsteuervergütungsantrag der Klägerin insoweit wegen unzureichender Angaben unwirksam sei. Damit habe die Klägerin innerhalb der maßgeblichen Antragsfrist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt.	24
Ein fristgemäß eingegangener Antrag auf Vorsteuervergütung gelte gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9/EG nur dann als wirksam gestellt, wenn er alle in den Artikeln 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG geforderten Angaben enthalte. Denn die Antragsfrist werde nur durch einen vollständigen, den gesetzlichen Vorgaben in allen Einzelheiten entsprechenden Antrag gewahrt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 – V R 76/98; BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2012 – XI R 111/11). Neben den in Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG genannten Angaben seien in dem Erstattungsantrag für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument klar definierte Angaben erforderlich, so nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) die Benennung von Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments.	25
Entgegen diesen Vorgaben habe die Klägerin in der Anlage zum Vergütungsantrag zu den noch streitigen Einzelrechnungen nicht die Rechnungsnummer, sondern eine Referenznummer angegeben, die allein als Identifikationsmerkmal einer Rechnung nicht ausreichend sei. Nur die Rechnungsnummer werde speziell für einen Einzelbeleg generiert und erlaube eine eindeutige Identifikation der jeweils betroffenen Einzelrechnung. Demgegenüber kennzeichne die hier von der Rechnungsausstellerin vergebene Referenznummer einen bestimmten 14-tägigen Zeitabschnitt und sei deshalb neben der individuellen Rechnungsnummer auf einer Mehrzahl weiterer während eines bestimmten Zeitabschnitts erstellten Einzelrechnungen aufgebracht. Diese Referenznummer stelle mithin keine eindeutige Kennzeichnung eines speziellen Einzelrechnungsbelegs dar, wie es für eine einfache Anspruchsprüfung im besonderen Vergütungsverfahren erforderlich sei. Im Gegensatz zum nationalen Besteuerungsverfahren habe der Beklagte nicht die Möglichkeit, gegebenenfalls bestehende Unstimmigkeiten etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung aufzudecken.	26
Die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Antragstellung seien mit § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff., insbesondere § 61 UStDV, auch hinreichend deutlich gesetzlich bestimmt. Gemäß § 61 UStDV habe die Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz zu erfolgen. Der amtlich vorgeschriebenen Datensatz stelle das Äquivalent zum amtlich vorgeschriebenen Muster für die Antragsteller aus Drittstaaten (vgl. § 61a UStDV) dar. Zwar enthalte § 61 Abs. 1 UStDV als nationale Umsetzung der Richtlinie 2008/9/EG im Gegensatz zu dieser keine weiteren Ausführungen, welche inhaltlichen Angaben ein Antrag auf Vorsteuererstattung eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers enthalten müsse. Die weiteren notwendigen Angaben würden sich jedoch unmittelbar aus der	27

Richtlinie selbst ergeben. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 3. Dezember 2009, C-433/08 Yaesu, bezogen auf die Achte Richtlinie als Vorgängerregelung zur Richtlinie 2008/9/EG) ergebe sich, dass die im Antragsmuster vorgegebenen Anforderungen nicht zu beanstanden seien. Die Vorgaben des amtlichen Musters nach der Achten Richtlinie seien mit Einführung der Richtlinie 2008/9/EG unmittelbar in den Richtlinien text, mithin in Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG übertragen worden.

Im Übrigen verweist der Beklagte auf die Rechtsprechung des FG Köln und des BFH zur Notwendigkeit der Vollständigkeit der Erklärungen im Antragsvordruck innerhalb der Ausschlussfrist sowie auf seine Ausführungen in dem als Musterverfahren geführten Klageverfahren 2 K 1514/13 zu einer nach Ansicht des Beklagten vergleichbaren Sachverhaltskonstellation (Anforderungen an die Angabe von Art der Gegenstände/sonstigen Leistungen - „10 – Sonstiges“). 28

Die unzureichenden Antragsangaben habe die Klägerin auch nicht innerhalb der Antragsfrist nachgeholt, obwohl der Beklagte innerhalb dieser Frist auf den diesbezüglichen Antragsmangel hingewiesen habe. Die Klägerin habe zudem weder im Antragsverfahren noch im Einspruchsverfahren eine berichtigte Rechnungsaufflistung vorgelegt. 29

Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 der Abgabenordnung bezüglich der Antragsfrist sei nicht möglich, da die Klägerin nicht ohne Verschulden verhindert gewesen sei, die Antragsausschlussfrist einzuhalten. Zum einen habe die Klägerin insoweit weder die versäumte Handlung nachgeholt noch in hinreichender Weise erläutert, weshalb sie ohne eigenes Verschulden daran gehindert gewesen sein könnte, bis zum Ablauf der Antragsfrist einen ordnungsgemäßen Antrag zu stellen bzw. den unzureichenden Antrag zu berichtigen. Allein der Vortrag der Klägerin, der Beklagte habe es unterlassen, der Klägerin einen entsprechenden Hinweis zu erteilen, reiche hierfür nicht aus. Zum anderen treffe die bei der Antragstellung steuerlich beratene Klägerin ein Verschulden an der Versäumung der Antragsfrist, da es der Klägerin bzw. ihrem steuerlichen Berater möglich und zumutbar gewesen sei, sich über die formellen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren zu informieren. 30

Wegen der Einzelheiten des Beklagtenvorbringens wird auf die Schriftsätze vom 17. April 2014 (Bl. 114 der GA) sowie vom 27. Mai 2015 (vgl. Bl. 159 der GA) Bezug genommen. 31

Entscheidungsgründe 32

I. Die zulässige Klage ist begründet. 33

Der angefochtene Vergütungsbescheid vom 25. Januar 2013 Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2014 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 101 Satz 1 FGO), soweit der Vergütungsantrag der Klägerin abgelehnt wurde. Der Klägerin steht ein Anspruch auf die begehrte (weitere) Vorsteuervergütung für den Zeitraum Juli bis September 2012 zu. 34

1. Die Klägerin ist berechtigt, für den Streitzeitraum die Vergütung von Vorsteuer in Höhe von insgesamt 71.907 € im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV jeweils in der für den Vergütungszeitraum 2012 geltenden Fassung, und damit auch die Vorsteuervergütung hinsichtlich der vorliegend noch streitigen Antragspositionen 1, 7, 12, 18, 19, 24 die Rechnungen der A GmbH betreffend zu verlangen. Die Klägerin hat insoweit einen wirksamen Antrag eingereicht hat, insbesondere wurde die Anlage zum Antrag mit der Eintragung der in den streitgegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Referenznummer 35

(statt der Rechnungsnummer) formwirksam ausgefüllt.

a) 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 Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG durch Rechtsverordnung in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. 36

b) Das in § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV geregelte Vorsteuervergütungsverfahren beruht dabei auf der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe der 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, Abl.EU vom 20.02.2008 – L 44/23, nachfolgend: Richtlinie 2008/9/EG). 37

Nach Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG sind in dem Erstattungsantrag für jede Rechnung bestimmte Angaben zu machen. Hierzu gehören u.a.: Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers (Buchst. a), Datum und Nummer der Rechnung (Buchst. d), Steuerbemessungsgrundlage und Mehrwertsteuerbetrag (Buchst. e), Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach den Kennziffern gemäß Artikel 9 (Buchst. h). 38

c) Der deutsche Gesetzgeber hat diese gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 61 Abs. 1 UStDV umgesetzt und dort geregelt, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer – wie im Streitfall die Klägerin – den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln hat. 39

So wie der Gesetzgeber in der Vorgängervorschrift auf den amtlich vorgeschriebenen Vordruck Bezug nahm (vgl. § 61 Abs. 1 UStDV i.d.F. v. 22. September 2005) und auf diese Weise die formellen Voraussetzungen der seinerzeit geltenden Achten Richtlinie (vom 6. Dezember 1979, 79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11) in nationales Recht umgesetzt hat, so übernimmt der Gesetzgeber nunmehr mit der Bezugnahme auf den amtlich vorgeschriebenen Datensatz die formellen Voraussetzungen der Richtlinie 2008/9/EG in das nationale Recht – allerdings nur in dem von dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz vorgesehenen Umfang. Denn nur insoweit hat der Gesetzgeber die Richtlinie durch die Bezugnahme in nationales Recht umgesetzt. 40

2. Nach diesen Vorgaben hat die Klägerin bezogen auf den geltend gemachten Vergütungsanspruch für den Zeitraum Juli bis September 2012 innerhalb der hierfür gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 2 UStG i.V.m. § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV am 30. September 2013 abgelaufenen Antragsfrist einen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt. 41

a) Gegenstand des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes, auf den § 61 Abs. 1 UStDV Bezug nimmt, ist u.a. eine Antragsanlage. In dieser Anlage sind die Rechnungen, für die die Vorsteuervergütung begehrt wird, im Einzelnen aufzulisten. Nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) der Richtlinie 2008/9/EG gehören hierzu u.a. „Datum und Nummer der Rechnung“. 42

Unabhängig davon, ob der deutsche Gesetzgeber mit der Regelung in § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 1 UStDV die einzelnen, im Datensatz erforderlichen Angaben, wie sie nach Art. 8 der Richtlinie 2008/9/EG vorgeschrieben sind, ausreichend bestimmt hat, genügt im 43

vorliegenden Fall die Angabe der in den streitgegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Referenznummern jedenfalls den Anforderungen an eine formwirksame Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren. Selbst wenn nach dem „amtlich vorgeschriebenen Datensatz“ die Angabe der Rechnungsnummer verlangt wird, führt die fehlerhafte Angabe einer Rechnungsnummer nicht zur Unwirksamkeit des Vorsteuervergütungsantrags. Nur wenn die Erklärung der Klägerin im Antrag als „inhaltsleer“, mithin als nicht erfolgt angesehen werden könnte, wäre eine fehlende Angabe der geforderten „Rechnungsnummer“ anzunehmen und läge ein unvollständiger und damit unwirksamer Antrag vor. Dies ist hier jedoch nicht der Fall.

Die Eintragung der in den streitgegenständlichen Rechnungen jeweils ausgewiesenen Referenznummer statt der nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) der Richtlinie 2008/9/EG geforderten „Nummer der Rechnung“ genügt den Erfordernissen an einem formwirksamen Vorsteuervergütungsantrag, da diese Eintragung zwar – soweit man in der Referenznummer keine Rechnungsnummer im Sinne der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Abschnitt 14.5 UStAE) sieht – inhaltlich unzutreffend, jedoch nicht ohne inhaltlichen Bezug zur geforderten Angabe und damit nicht „inhaltsleer“ ist. 44

b) Einer fehlenden bzw. mangelnden Eintragung sind solche Eintragungen gleichzusetzen, die im Verhältnis zu der vom Vordruck geforderten Angabe keinen Erklärungs(mehr)wert enthalten (vgl. hierzu FG Köln, Urteile vom 9. April 2014 – 2 K 1049/11, EFG 2014, 1636; vom 9. April 2014 - 2 K 2550/10, EFG 2014, 1634; vom 18. Juli 2014 - 2 K 1978/13, n.v., jeweils zu Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a) des Vordrucks gemäß der Achten Richtlinie betreffend die Erklärung zur Verwendung der erhaltenen Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens). Hiernach ist ein Vorsteuervergütungsantrag als unwirksam anzusehen, wenn überhaupt keine Eintragung zu einer geforderten Angabe enthalten ist. Insoweit fehlen Erklärungen, die für die Entscheidung über die beantragte Vorsteuervergütung erheblich sind. 45

Darüber hinaus ist es – soweit in Abschnitt 9 Buchst. a) Eintragungen vorgenommen werden – erforderlich, dass die Eintragung einen inhaltlicher Bezug zur geforderten Angabe und einen Erklärungsmehrwert aufweist. Für die Angaben zu Abschnitt 9 Buchst. a) des früheren Vordrucks ist in der Folge erforderlich, dass der vorgegebene Eingangssatz durch eine Erklärung zum konkreten Anlass der bezogenen Leistung in inhaltlich sinnvoller Weise ergänzt wird. Die Erklärung in Abschnitt 9 Buchst. a) muss dabei über die allgemeine Angabe, dass die empfangenen Leistungen bzw. Gegenstände für Zwecke des Unternehmens bzw. für die Geschäftstätigkeit des Antragstellers verwendet werden, hinausgehen (vgl. FG Köln, Urteile vom 9. April 2014 – 2 K 1049/11, EFG 2014, 1636; vom 9. April 2014 - 2 K 2550/10, EFG 2014, 1634). 46

Insoweit ist hinsichtlich der Wirksamkeit des Vergütungsantrags zu unterscheiden: Einerseits haben fehlende Angaben (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2015 – V R 9/14, BFHE 251, 449, BStBl. II 2015, 1067) oder unzureichende pauschale Angaben, etwa unter Wiederholung der allgemeinen Beschreibung der Unternehmenstätigkeit oder mit der bloßen Erklärung, es handele sich um Geschäftskosten (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2012 XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785), die Unwirksamkeit des Antrags zur Folge. Andererseits genügen jedoch Angaben zum konkreten Anlass des Leistungsbezugs, selbst wenn diese noch klärungsbedürftig, unvollständig oder unrichtig, aber ergänzungsfähig sind. Insoweit ist es unschädlich, wenn der Beklagte bei der Antragsprüfung etwa Nachfragen im Hinblick auf den erklärten Verwendungsanlass für erforderlich hält. Die Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) sind insoweit ergänzungsfähig, als zumindest im – fristgerecht gestellten – Antrag jedenfalls ein über die Angabe des Leistungsbezugs „für Zwecke des Unternehmens“ hinausgehender 47

Erklärungsmehrwert bzgl. des konkreten Anlasses des Leistungsbezugs enthalten ist (vgl. FG Köln, Urteil vom 9. April 2014 – 2 K 1049/11, EFG 2014, 1636).

c) In Fortsetzung dieser Rechtsprechung genügt für die Formwirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags, wenn – bezogen auf das seit 2010 für Antragsteller aus den EU-Mitgliedstaaten geltende elektronische Antragsverfahren – die zur genaueren Bezeichnung der „Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen“ in der Einzelaufstellung der Rechnungen die Kennziffer „10 – Sonstiges“ verwendet und hierzu die Angabe „ProfFees“ bzw. „Goods“, mithin eine grobe Kategorisierung, ergänzt wird (vgl. FG Köln vom 20. Januar 2016, 2 K 1514/13, EFG 2016, 845). 48

d) Nach diesen Grundsätzen ist der Vorsteuervergütungsantrag der Klägerin wirksam gestellt worden. Der vorliegende Fall ist mit den vorstehend erwähnten Fallgestaltungen, in denen wegen unzureichender Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a) des amtlichen Vordrucks ein Vorsteuervergütungsantrag unwirksam ist, nicht vergleichbar. Vielmehr ist hier, wie auch für den Fall der Eintragung lediglich kurzer Ergänzungen zur verwendeten Kennziffer „10“ bei der Bezeichnung der Gegenstände/Dienstleistungen, eine formwirksame Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren gegeben. 49

Die bloße Angabe einer Referenznummer statt der geforderten Rechnungsnummer mag zwar inhaltlich nicht zutreffend und damit nicht ausreichend sein, sie ist jedoch nicht „inhaltsleer“ und verfügt über einen minimalen eigenständigen Erklärungswert. Die Klägerin hat damit das für sie bei der Zuordnung der Einzelbelege, die Gegenstand des Vorsteuervergütungsantrags sind, maßgebliche Ordnungskriterium angegeben. Diese Eintragungen überschreiten jedenfalls – auch soweit man darin eine unrichtige Angabe der an sich geforderten Rechnungsnummer sieht – die Schwelle der Inhaltsleere. Im Verhältnis zur geforderten Angabe (Belegnummer im Sinne einer Rechnungsnummer nach dem Verständnis des deutschen UStG) enthalten sie einen Erklärung(mehr)wert. Der Erklärungsmehrwert geht sogar über die nach dem Senatsurteil vom 20. Januar 2016 (2 K 1514/13) ebenfalls als ausreichend angesehene zusätzliche Eintragung „ProfFees“ bzw. „Goods“ in Ergänzung der Eintragung der Kennziffer „10 – Sonstiges“ zur Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen hinaus. Die Angabe der Referenznummer ermöglicht eine eindeutige Zuordnung der Rechnungen, die Gegenstand des Vorsteuervergütungsantrags sind. 50

Dem steht nicht entgegen, dass gegebenenfalls weitere Rückfragen seitens des Beklagten erforderlich sind, über den Vorsteuervergütungsantrag abschließend zu entscheiden. Die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags setzt nicht seine Entscheidungsreife voraus (vgl. FG Köln vom 20. Januar 2016, 2 K 1514/13, EFG 2016, 845). Ebenso wenig ist es von Belang, dass die Klägerin erst nach Ablauf der Antragsfrist mit einer ergänzenden tabellarischen Übersicht (vgl. Bl. 44 der GA) eine Zuordnung der Referenznummer zu den jeweiligen Rechnungsnummern vorgenommen hat. Hierbei handelt es sich allenfalls um eine sowohl unabhängig von den Formvorschriften als auch unabhängig von der Antragsfrist noch mögliche Ergänzung der Antragsangaben. 51

3. Dass die Angabe der Referenznummer nicht zur Unwirksamkeit des Vorsteuervergütungsantrags der Klägerin führen kann, bestätigte sich für den Senat schließlich auch dadurch, dass sich ausweislich der Vergütungsakte die für die vom Beklagten geforderte Rechnungsnummer maßgebliche Spalte der Anlage zum Vergütungsantrag gerade nicht die Bezeichnung „Rechnungsnummer“ trägt, sondern mit der allgemeinen Formulierung „Beleg-Nr“ überschrieben ist. Hinzu kommt, dass das von der österreichischen Verwaltung zur Verfügung gestellte und von der Klägerin genutzte Portal für die elektronische Antragstellung eine hiervon nochmals abweichende Bezeichnung als 52

„Bezugsnummer“ aufweist. Vor diesem Hintergrund ist für die Antragstellerin noch weniger ersichtlich gewesen, dass die deutsche Finanzverwaltung im „amtlich vorgeschriebenen Datensatz“ für die Einreichung eines wirksamen Vorsteuervergütungsantrags die Angabe der Rechnungsnummer fordert. Vielmehr ist aus Sicht eines verständigen Antragstellers die Annahme, in den Angaben zu den Einzelrechnungen genüge für eine ordnungsgemäße, jedenfalls formwirksame und fristgerechte Antragstellung die Eintragung einer anderen Kennziffer (als der Rechnungsnummer), um eine Zuordnung der antragsgegenständliche Rechnung zu ermöglichen, durchaus naheliegend.

In Ermangelung von Ausfüllhinweisen zu den amtlichen Datensätzen können angesichts des schlichten Erfordernisses der Angabe einer „Beleg-Nr.“ keine überhöhten Anforderungen an den Erklärungsinhalt gestellt werden. Insbesondere kann insoweit nicht der Wortlaut des Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) der Richtlinie 2008/9/EG als Kriterium herangezogen werden. 53

Aber selbst wenn man mit dem Beklagten auf den von der Richtlinie 2008/9/EG gewählten Wortlaut abstellen wollte, kommt der Eintragung der Klägerin auch insoweit ein Erklärungs(mehr)wert zu. Der Wortlaut in Art. 8 Abs. 2 Buchst. d) der Richtlinie 2008/9/EG „Nummer der Rechnung“ ist nicht zwingend gleichbedeutend mit der Legaldefinition einer „Rechnungsnummer“ im Sinne von § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 UStG bzw. Abschnitt 14.5 Abs. 10, 11 UStAE, worauf der Beklagte abstellt. Vielmehr lässt die Formulierung „Nummer der Rechnung“ durchaus die Annahme zu, dass für die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags die Angabe eines auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesenen Ordnungskriterium erforderlich ist, hierfür jedoch auch ein anderes Identifikationskriterium als die Rechnungsnummer genügen kann. 54

4. Die übrigen Voraussetzungen für die Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 bis 61 UStDV sind ebenfalls gegeben. Dem entgegenstehende Anhaltspunkte sind weder vom Beklagten vorgetragen noch sonst ersichtlich. 55

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 56

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 57

IV. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 58