
Datum: 15.02.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3488/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0215.2K3488.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 13.982 € festgesetzt.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die Vergütung von Vorsteuern i.H.v. 13.982,39 €.	2
Die Klägerin ist eine in Frankreich ansässige Unternehmerin.	3
Am 7.2.2014 stellte die Klägerin einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2013 i. H. v. 13.932,39 €. Gegenstand des Antrags war eine Rechnung der Firma A ...logistik vom 25.7.2013.	4
Diese Rechnung war zuvor Gegenstand eines Antrages auf Vorsteuervergütung vom 20.11.2013 für den Zeitraum Juli bis September 2013. Dieser Antrag wurde vom Beklagten mit Bescheid vom 13.12.2013 abgelehnt. Der Bescheid wurde bestandskräftig.	5
Den Antrag vom 7.2.2014 lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 10.3.2014 mit Hinweis darauf ab, dass über die streitbefangene Rechnung bereits mit Bescheid vom 13.12.2013 bestandskräftig entschieden worden sei. Eine erneute Berücksichtigung sei nicht möglich.	6
Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 9.4.2014.	7
Sie trug vor, dass sie ihren Vergütungsanspruch lediglich im Rahmen eines neuen Vergütungsantrags für das letzte Quartal des Jahres 2013 habe sichern können. Das Recht hierzu ergebe sich aus § 60 S. 3 UStDV. Die Norm erlaube eine Verfahrenserleichterung. Aus	8

der Gesamtregelung ergebe sich, dass das Prinzip des Bestandsschutzes von Bescheiden für zeitlich vorgehende Vergütungszeiträume innerhalb desselben Jahres keine Anwendung finde. Die Vorschrift enthalte keine explizite Aussage zu einer Bestandskraft.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 5.11.2014 als unbegründet zurück. 9

Hiergegen richtet sich die Klage vom 8.12.2014. 10

Zur Begründung trägt die Klägerin vor, dass es sich bei der Umsatzsteuer um eine Jahressteuer handle. § 60 S. 3 UStDV diene der Verfahrensvereinfachung, die dadurch erreicht werde, dass ein Steuerpflichtiger nicht für jede verspätet eingetroffene Rechnung einen Änderungsantrag stellen müsse. Die Vorschrift enthalte keine Aussagen zum Bestandsschutz. Ein Bestandsschutz sei auch nicht gewollt. Dies werde daraus deutlich, dass Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 79/1072/EWG nicht in die aktuelle Richtlinie 2008/9/EG übernommen worden sei. Nach der seinerzeitigen Vorschrift sei vorgesehen gewesen, jedes Dokument mit einem Sichtvermerk zu kennzeichnen, um zu verhindern, dass das Dokument für einen weiteren Antrag genutzt werden könne. Das Fehlen einer entsprechenden Norm in der aktuellen Richtlinie zeige, dass das Vorgehen der Klägerin durch die europäischen Vorgaben gedeckt sei. 11

Übe ein Unternehmer das ihm nach § 60 UStDV zustehende Wahlrecht dahingehend aus, keinen Vergütungsantrag für einen Teilzeitraum eines Kalenderjahres zu stellen, sondern alle Vorsteuerbeträge im Rahmen eines Jahresantrages geltend zu machen, sei unerheblich, ob für ihn die Möglichkeit zu Einreichung eines quartalsweisen Vergütungsantrag bestanden habe. 12

Der Beklagte könne eine Bestandskraft nicht aus der Bildung von unterjährigen Vergütungszeiträumen herleiten, da die Umsatzsteuer eine Jahressteuer sei. Darüber hinaus stelle ein Vergütungsantrag eine Steueranmeldung im Sinne von § 150 Abs. 1 S. 2 AO dar, die gemäß § 168 S. 2 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestellt sei. Bereits aus diesem Grunde bestünde eine Änderungsmöglichkeit gemäß § 164 Abs. 2 S. 1 AO. Der Bescheid für den Zeitraum Juli bis Dezember 2013 könne somit keine materielle Bestandskraft für das Kalenderjahr 2013 entfalten. 13

Die Entscheidung des FG Köln vom 8.3.2016 (2 K 1592/15) habe für den vorliegenden Fall keine Bedeutung, da in der dort entschiedenen Sache zwei Anträge auf Vorsteuervergütung für denselben Zeitraum gestellt worden seien. Darüber hinaus sei der Entscheidung nicht zu folgen, da aus dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer sowie dem Diskriminierungsverbot folge, dass das Vorsteuervergütungsverfahren nicht ein vereinfachtes oder abgekürztes Verfahren im Vergleich zum nationalen Veranlagungsverfahren sei. Daher müsse eine Differenzierung zwischen den Voraussetzungen der Zulässigkeit und Begründetheit eines Antrags im Vorsteuervergütungsverfahren im Vergleich zum nationalen Veranlagungsverfahren möglich sein. 14

Die Klägerin beantragt, 15

unter Änderung des Bescheides vom 10.3.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.11.2014 Vorsteuern i.H.v. 13.982,37 € für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2013 zu vergüten. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen.	18
Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass eine wiederholte Geltendmachung desselben Vergütungsanspruchs in verschiedenen Vergütungszeiträumen nicht zulässig sei. Die Berücksichtigung eines bestimmten Rechnungsbeleges in zwei Vergütungszeiträumen sei ausgeschlossen, sobald hierüber bereits bestandskräftig im Rahmen einer Steuerfestsetzung entschieden worden sei. Es bestünde keine Notwendigkeit zur Regelung der Bestandskraft durch § 60 UStDV, da die entsprechenden Regelungen sich aus der AO ergäben. Gemäß § 155 Abs. 4 AO seien auf die Festsetzung einer Steuervergütung die Vorschriften über die Steuerfestsetzung entsprechend anzuwenden. Sei eine Steuer in einem Steuerbescheid festgesetzt worden, könne sie nur durch einen Rechtsbehelf oder durch eine Korrekturnorm geändert werden. Aufgrund der Bestandskraft des Bescheides hinsichtlich des Vergütungszeitraums Juli bis September 2013 käme eine erneute Berücksichtigung der dort eingereichten Rechnung im Folgezeitraum nicht in Betracht. Auch europarechtlich bestünden keine Bedenken gegen das Institut der Bestandskraft, da das Verfahrensrecht – soweit keine europarechtlichen Regelungen bestünden – Sache der Mitgliedstaaten sei. Der Grundsatz der Rechtssicherheit werde vom Unionsrecht respektiert.	19
Die Klägerin verkenne die Funktion eines Antrags auf Vorsteuervergütung im Gegensatz zu einer Umsatzsteueranmeldung im allgemeinen Besteuerungsverfahren. Während die Umsatzsteueranmeldung unmittelbar steuerlich wirksam sei, bedürfe der Antrag auf Vorsteuervergütung im besonderen Verfahren noch des aktiven Handelns des Beklagten, um die angestrebte steuerliche Folge zu erreichen. Als solcher bedürfe der dann ergehende Bescheid nicht der Eröffnung einer automatisch verlängerten Korrekturmöglichkeit zu Gunsten der Finanzbehörde, wie sie § 164 AO für die Fälle der Steueranmeldung regelt.	20
Entscheidungsgründe	21
Die Klage ist unbegründet.	22
1. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.	23
Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Berücksichtigung der streitgegenständlichen Rechnung für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2013, da über die Rechnung bereits formell und materiell bestandskräftig im vorangegangenen Vergütungszeitraum Juli bis September 2013 entschieden worden ist.	24
a. Die formelle Bestandskraft des Bescheides über den Vergütungszeitraum Juli bis September 2013 ist unstreitig, da der Bescheid nicht angefochten wurde.	25
b. Hinsichtlich der materiellen Bestandskraft finden sich unterschiedliche Definitionen, wie etwa „inhaltliche Verbindlichkeit“ (vgl. Beermann/Gosch, AO, Vor §§ 172 ff. Rz. 17), „Bindungswirkung“ (vgl. Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 43 Rn. 31) oder „Unabänderbarkeit“ (vgl. Frotscher, in Schwarz, Vor §§ 172 ff. Rz. 5). Rechtlich folgen daraus im Ergebnis jedoch keine Unterschiede (vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 130-133 AO Rz. 13). Den formal voneinander abweichenden Definitionen liegt der allgemein anerkannte Grundgedanke zugrunde, dass der Verwaltungsakt als hoheitliche Regelung aufgrund seiner Bestandskraft für Bürger und Behörde verbindlich und dauerhaft sein soll, indem ein grundsätzliches Aufhebungs- und Abweichungsverbot besteht (vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 130-133 AO Rz. 13; Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rz. 368).	26

Der Sinn und Zweck der materiellen Bestandskraft ist darin zu sehen, dass der durch den Verwaltungsakt getroffenen Regelung eine Dauerhaftigkeit verliehen werden soll. Schon der Wortlaut „zur Regelung“ in § 118 AO setzt diese Beständigkeit voraus. Denn ein Sachverhalt wird nicht geregelt bzw. diese Regelung ist nutzlos, wenn die Regelung nicht von Dauer ist, sondern jederzeit ohne weiteres geändert werden könnte (vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 130-133 AO Rz. 20).	27
Die materielle Bestandskraft eines Verwaltungsaktes dient auch der Effektivität der Verwaltung. Eine einmal getroffene Entscheidung soll nicht ständig erneut infrage gestellt werden dürfen (vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 130-133 AO Rz. 21).	28
Die Bestandskraft dient darüber hinaus der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden, welche grundgesetzlich im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 Satz 1 GG) verankert sind. Im Interesse von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden kann oder muss unter Umständen auch eine falsche Entscheidung aufrechterhalten werden (vgl. Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 130-133 AO Rz. 21). Eine Durchbrechung der Bestandskraft eines Verwaltungsaktes kann nur im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Korrektornormen erfolgen, z.B. der §§ 172 ff. AO (hierzu von Groll, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 172-177 AO Rz. 25).	29
c. Der Umfang der materiellen Bestandskraft erstreckt sich auf die nach außen getroffene Regelung – den Ausspruch, Entscheidungssatz, Verfügungssatz oder das Thema eines Verwaltungsaktes (vgl. BFH-Urteil vom 4. August 2011, III R 71/10, BStBl II 2013, 380, BFHE 235, 203; Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 Rz. 370).	30
Zur Bestimmung des Umfangs der materiellen Bestandskraft ist die im Verwaltungsakt verbindlich mit Wirkung nach außen getroffene Regelung über den bloßen Wortlaut hinaus gegebenenfalls entsprechend §§ 133, 157 BGB auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2006, VIII R 10/05, BStBl. II 2007, 96, BFHE 214, 18; Sachs, in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 43 Rn. 56).	31
Ausgangspunkt der Auslegung ist dabei der Entscheidungsausspruch des Verwaltungsaktes, ggf. im Gesamtzusammenhang mit dessen Regelungsgehalt (vgl. Sachs, in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 43 Rn. 58). Insbesondere die inhaltliche Tragweite ablehnender Entscheidungen lässt sich in der Regel nur bestimmen, indem nicht nur auf die gestellten Anträge, sondern auch auf die jeweiligen Ablehnungsgründe abgestellt wird (vgl. Sachs, in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 43 Rn. 58).	32
Entscheidend ist, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen – nach seinem objektiven Verständnishorizont – den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 – VIII R 10/05, BStBl. II 2007, 96, BFHE 214, 18 m.w.N.; zum Ganzen: FG Köln, Urteil vom 08. März 2016, 2 K 1592/15, EFG 2016, 1205 m. Anm. Bozza-Bodden).	33
d. In Anwendung dieser Grundsätze hat der Beklagte zu Recht die streitgegenständliche Rechnung im Streitzeitraum nicht berücksichtigt, da über die im Zusammenhang mit dieser Rechnung geltend gemachte Vorsteuer bereits für den vorangegangenen Vergütungszeitraum bestandskräftig entschieden worden ist.	34
Gemäß Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008 hat sich ein Erstattungsantrag auf den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, der innerhalb des Erstattungszeitraums in Rechnung gestellt worden ist, zu beziehen. Gemäß Abs. 2 kann	35

der Erstattungsantrag sich auch auf Rechnungen beziehen, die von vorangegangenen Erstattungsanträgen nicht umfasst sind, wenn sie Umsätze betreffen, die in dem fraglichen Kalenderjahr getätigt wurden. Durch diese Vorschrift skizziert die Richtlinie nicht nur, worauf sich ein Erstattungsantrag bezieht, sondern spiegelbildlich auch, welchen Regelungsgegenstand eine Entscheidung über den Erstattungsantrag hat. Entschieden wird über die mit den Erstattungsantrag geltend gemachten Vorsteuern, die aus den in Bezug genommenen Rechnungen resultieren.

Gemäß dem objektiven Verständnishorizont hat der Beklagte mit Bescheid vom 13.12.2013 die Vergütung der im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Rechnung entstandenen Vorsteuer abgelehnt, so dass aufgrund der materiellen Bestandskraft des unanfechtbaren Ablehnungsbescheides eine erneute Geltendmachung der Vorsteuern aus der streitgegenständlichen Rechnung nicht mehr möglich ist. 36

e. Im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin folgt aus § 60 S. 3 und 4 UStDV nicht, dass die Grundsätze der materiellen Bestandskraft im besonderen Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG keine Anwendung finden. 37

Nach der Vorschrift kann ein Unternehmer, der einen Vergütungszeitraum von mindestens drei Monaten gewählt hat, daneben noch ein Vergütungsantrag für das Kalenderjahr stellen. In den Antrag für den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres können auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Vergütungszeiträume des betreffenden Kalenderjahres fallen. 38

Die Vorschrift beruht auf Art. 16 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008. Die Ergänzung der S. 3 und 4 im Jahr 2014 geht zurück auf eine Einigung der EU-Mitgliedstaaten, wonach ein Antragsteller für ein Kalenderjahr insgesamt bis zu fünf Anträge stellen kann (BR-Drs. 535/14, S. 16). 39

Aus der Vorschrift lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die allgemeinen Grundsätze der formellen und materiellen Bestandskraft in Vorsteuervergütungsverfahren nicht gelten würden. Auf diese Grundsätze wird vielmehr durch die zu Grunde liegende Richtlinie verwiesen. 40

Gemäß Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008 kann ein Antragsteller im Falle der Abweisung eines Antrages bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates der Erstattung Einspruch gegen eine Entscheidung einlegen und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen vorgesehen sind. 41

Die Bestimmungen zur formellen Bestandskraft ergangener Bescheide des Beklagten ergeben sich für das Vorsteuervergütungsverfahren somit aus den allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung. Unstreitig ist der Bescheid hinsichtlich des Vergütungszeitraums Juli bis September 2013 nach den Vorschriften der Abgabenordnung bestandskräftig geworden. Unter Berücksichtigung der Grundsätze der materiellen Bestandskraft ist damit – wie dargestellt – eine erneute Geltendmachung der Vorsteuern, die bereits Gegenstand des Vergütungsantrages für den Zeitraum Juli bis September 2013 waren, nach den deutschen Verfahrensregeln, auf welche die Richtlinie verweist, nicht mehr möglich. 42

f. Dass Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie des Rates vom 6.12.1979 (79/1072/EWG), wonach vorgelegte Rechnungen durch die Behörden mit einem Sichtvermerk zu versehen sind, in der Nachfolgerichtlinie ersatzlos gestrichen wurde, bedeutet nicht, dass das Prinzip 43

des Bestandsschutzes im Vorsteuervergütungsverfahren keine Anwendung mehr finden sollte. Die ersatzlose Streichung ist vor allem vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Regelung durch die Einführung des elektronischen Antragsverfahrens sinnlos geworden ist, da der Behörde kein Papier mehr übersandt wird, welches mit einem Sichtvermerk versehen werden könnte, sondern lediglich elektronische Kopien einer Rechnung.

- g. Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, ein Vorsteuervergütungsantrag stelle eine Steueranmeldung im Sinne von § 150 Absatz 1 S. 2 AO dar, die gemäß § 168 S. 2 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestellt sei, hat der Beklagte zu Recht darauf hingewiesen, dass ein Vorsteuervergütungsantrag als solcher ohne eine Entscheidung des Beklagten nicht zu einer Festsetzung vergütungsfähiger Vorsteuern führt. Insoweit unterscheidet sich das Vorsteuervergütungsverfahren vom Verfahren der Umsatzsteueranmeldung. Dies ist auch ausdrücklich in der zu Grunde liegenden Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008 so angelegt, welche in Art. 7 ausdrücklich ein Antragsverfahren – und kein Anmeldeverfahren – normiert. Aufgrund dieser ausdrücklichen Verfahrensausgestaltung durch den europäischen Richtliniengeber liegt auch keine Diskriminierung von Antragstellern aus anderen Mitgliedstaaten im Vergleich zu Inländern vor. 44
- h. Die Ablehnung der Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum verletzt auch nicht den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. 45
- Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. so zuletzt EuGH Urteil vom 9.2.2017, C-21/16, Euro Tyre BV, ECLI:EU:C:2017:106). 46
- Im Streitfall geht es aber nicht darum, dass die Klägerin bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat, sondern dass der begehrten Vergütung eine bestandskräftige Entscheidung entgegensteht. 47
- Die Bestandskraft dient letztlich der Rechtssicherheit. Der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört zu den im Gemeinschaftsrecht allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen, so dass eine Verwaltungsbehörde nicht verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen (vgl. EuGH Urteil vom 12.2.2008, C-/06, Willy Kempter KG, ECLI:EU:C:2008:78). 48
- Vor diesem Hintergrund ist auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Grundsätze die Entscheidung des Beklagten nicht zu beanstanden. 49
2. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50
3. Die Entscheidung über den Streitwert beruht auf §§ 52, 63 GKG. 51