
Datum: 30.06.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1308/18
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0630.2K1308.18.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 29. März 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2018 sowie des Änderungsbescheides vom 11. Januar 2019 wird die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2014 auf 285.575,27 EUR festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

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

Der Streitwert wird auf 294.028,-- EUR festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, eine Vorsteuervergütung zu erhalten, und hierbei konkret darum, ob die Lieferung von Marketingmaterial im Auftrag der Klägerin von Deutschland aus direkt an Unternehmen ins Ausland in Deutschland umsatzsteuerpflichtig ist, sowie darum, inwieweit die Vorlage von Originalrechnungen in Papier bei (auch) elektronisch erstellten Rechnungen erforderlich ist.

2

- Die Klägerin ist eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft, die als ... und Teil des Konzernverbundes „W“ (W) insbesondere im Bereich der ... tätig ist. Am 25. Juni 2015 (Eingang beim Beklagten) stellte sie einen Antrag auf Vorsteuervergütung im besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) in Höhe von 294.028,34 EUR für den Zeitraum Januar bis Dezember 2014. Gegenstand dieses Vergütungsantrags sind Rechnungen der in Deutschland ansässigen Q GmbH & Co. KG (Q KG). Hintergrund der Rechnungsstellung ist, dass die Klägerin von der Rechnungsausstellerin Marketingmaterialien bezogen und diese anderen Gesellschaften (sog. promotion companies, PromCo's) des Konzernverbundes W zur Vermarktung von ... in Deutschland sowie anderen EU-Mitgliedstaaten überlassen hatte. 3
- Dem streitgegenständlichen Vergütungsantrag liegen drei Arten von Lieferungen zu Grunde. Mit den Rechnungen zu den Antragspositionen 1-3, 5-10, 12-21, 23-26, 28-30, 32, 34-38, 40-62, 65-70, 72, 74-77, 79, 81-86 wurden Lieferungen von Marketingmaterialien der Q KG direkt an die PromCo's in den EU-Mitgliedstaaten unter Ausweis von 19 % Umsatzsteuer abgerechnet. Mit den Rechnungen zu den Antragspositionen 4, 22, 27, 31, 33, 39, 71, 73, 78, 80 wurden Lieferungen der Q KG an PromCo's in Deutschland abgerechnet. Schließlich wurde mit der Rechnung zur Antragsposition 11 eine Lieferung an die Klägerin direkt in die Schweiz abgerechnet. Bei der Antragsposition 63 handelt es sich um eine irrtümlich ausgestellte Rechnung, die mit der Stornorechnung zur Antragsposition 64 korrigiert wurde. 4
- Die Marketingmaterialien wurden im Auftrag der Klägerin direkt an die als Vermittler für die Klägerin tätigen PromCo's geliefert, an diese jedoch nicht verkauft, sondern blieben im Eigentum der Klägerin, die sie lediglich zur Nutzung überließ. Die PromCo's verwendeten die Materialien zur Vermarktung der ... und gaben diese unentgeltlich an einen interessierten Teilnehmerkreis weiter. Eine Rechnungsstellung bezüglich der Marketingmaterialien erfolgte ausschließlich zwischen der Q KG und der Klägerin. Hierbei wurden die Originalrechnungen entweder (1.) ausschließlich in Papier, (2.) ausschließlich elektronisch oder (3.) sowohl elektronisch als auch in Papier erstellt und an nach den Schilderungen der Klägerin an verschiedene Niederlassungen der Klägerin in der Schweiz versendet. 5
- Die Klägerin fügte dem Vergütungsantrag zu allen Antragspositionen jeweils einen Rechnungsbeleg bei, und zwar entweder als Ausdruck der elektronischen Originalrechnung oder als Ausdruck der zuvor eingescannten Originalrechnung in Papierform. 6
- Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 29. März 2016 (Bl. 13 der vom Beklagten geführten Verwaltungsakte -VA-) den Vorsteuervergütungsantrag ab mit der Begründung, dass dem Antrag nicht die Originalrechnungen beigelegt gewesen seien. 7
- Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 28. April 2016 (Bl. 17 der VA), zu deren Begründung sie auf die im Jahre 2014 veränderten internen Prozesse in der Dokumentenverwaltung für Buchhaltungszwecke verwies, in deren Folge bei der Klägerin Rechnungsunterlagen nur noch in elektronischer Form bearbeitet würden. Zum Hintergrund erläuterte die Klägerin, dass seither die Lieferantenrechnungen bei den einzelnen Niederlassungen der Klägerin in der Schweiz eingingen, jedoch für die Buchhaltung und Rechnungsabwicklung zentral an den Standort der Klägerin in G (Schweiz) weitergeleitet würden. Um die Prozesse in der Kreditorenbuchhaltung effizienter und effektiver zu gestalten, würden seither die in Papierform eingehenden Rechnungen nicht per Post nach G weitergeleitet, sondern als Scan per E-Mail im PDF-Format. Aufgrund dessen verstünden die Sachbearbeiter in der Rechnungsabteilung in G die per E-Mail eingehenden Rechnungen als Originalrechnungen. Für Zwecke des Rechnungswesens würden nur diese Belege 8

weiterverarbeitet. Die Originalrechnungen in Papier verblieben bei der jeweiligen Niederlassung. Darüber hinaus sei für die Buchhaltungsabteilung der Klägerin nicht ersichtlich, ob die Rechnungen in den Niederlassungen ursprünglich per Post eingegangen oder bereits zuvor von den Lieferanten per E-Mail versandt worden sind. Die ausschließlich in elektronischer Form bei den Niederlassungen eingehenden Rechnungen würden ohne weiteren Zwischenschritt direkt per E-Mail an die zentrale Buchhaltung der Klägerin in G weitergeleitet.

Darüber hinaus übersandte die Klägerin im Einspruchsverfahren die streitgegenständlichen Rechnungen, die ihr in Papierform übermittelt wurden, an den Beklagten, um sicherzustellen, dass keine Mehrfachvergütung beantragt wurde (vgl. Bl. 22 f. der VA). 9

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2018 (Bl. 40 der VA) als unbegründet zurück, da die Klägerin mit dem Antrag lediglich Rechnungskopien eingereicht habe. Voraussetzung für die Vorsteuervergütung sei jedoch die Vorlage von Originalrechnungen. Diese habe die Klägerin nur für einen Teil der Antragspositionen und erst nach Ablauf der Antragsfrist vorgelegt. Darüber hinaus habe die Klägerin nicht nachgewiesen, dass ausnahmsweise die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Zweitschrift der Rechnungen vorlägen. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezüglich der damit nicht gewährten Antragsfrist wurde abgelehnt. 10

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden, am 30. Mai 2018 bei Gericht eingegangenen Klage. Im Laufe des Klageverfahrens gewährte der Beklagte hinsichtlich der ausschließlich elektronisch erstellten Rechnung zur Antragsposition 27 betreffend eine Lieferung von Marketingmaterial innerhalb Deutschlands die Vorsteuervergütung und erließ am 11. Januar 2019 (vgl. Bl. 283 der Gerichtsakte) einen entsprechend geänderten Vorsteuervergütungsbescheid. 11

Bezüglich des Vergütungsantrags im Übrigen verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum weiter. Zur Begründung trägt die Klägerin zum einen vor, dass in den Rechnungen berechtigterweise die Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei. Soweit der Beklagte im Hinblick auf die Rechnungen über die Lieferung der Marketingunterlagen an die Vermittler in anderen EU-Mitgliedstaaten den berechtigten Umsatzsteuerausweis in Zweifel zieht und stattdessen diesbezüglich von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgehe, sei dies unzutreffend. Die materiellen Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne von § 6a Abs. 1 UStG lägen nicht vor. Vielmehr handele es sich bei der Lieferung von Marketingmaterial um im Inland umsatzsteuerpflichtige Vorgänge. Zwar handele es sich vorliegend um die Beförderung oder Versendung durch einen Unternehmer oder den Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) und habe der Abnehmer als Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen erworben (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). Allerdings unterliege der Erwerb der Marketingmaterialien beim Abnehmer im anderen EU-Mitgliedsstaat nicht den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Dies scheitere bereits daran, dass die Klägerin offensichtlich für keinen der EU-Mitgliedstaaten, in die die Materialien geliefert wurden, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer (Q KG) nachgewiesen habe. Gelangensbestätigungen seien ebenfalls nicht ausgestellt worden. Im Ergebnis sei daher der Buch- und Belegnachweis für die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht erbracht worden. 12

Soweit nach Ansicht der Finanzverwaltung der beleg- oder buchmäßige Nachweis ausnahmsweise nicht für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung 13

erforderlich sei, wenn objektiv unzweifelhaft feststehe, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen, überzeuge dies jedoch im Ergebnis auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH, wonach eine Steuerbefreiung auch dann zu gewähren sei, wenn lediglich der formelle Nachweis hierfür durch das Vorliegen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer fehle, nicht. Denn auch nach der Rechtsprechung des EuGH scheide eine Gewährung der Steuerbefreiung aus, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 27. September 2007 – C-146/05). Vorliegend sei für den Lieferanten der sichere Nachweis, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegen, durch die Klägerin nicht erbracht worden. Die Klägerin habe die Q KG lediglich angewiesen, die Marketingmaterialien an die von der Klägerin benannten Adressen ins EU-Ausland zu versenden. Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer habe die Klägerin ebenso wenig nachgewiesen wie sonstige Belege, aus denen die Q KG sicher hätte schließen können, dass die Materialien tatsächlich ins EU-Ausland gelangt sind. Somit sei aus Sicht des Lieferanten die ernsthafte Annahme begründet gewesen, dass die mit den Lieferungen ins EU-Ausland zusammenhängenden innergemeinschaftlichen Erwerbe im jeweiligen Bestimmungsland nicht der Erwerbsbesteuerung dort unterliegen könnten. Bei derartigen Fallgestaltungen hätte auch nach Auffassung des EuGH der Ausgangsmitgliedstaat (vorliegend Deutschland) die Pflicht, dem Lieferanten die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen. In der weiteren Folge sei in den streitgegenständlichen Rechnungen zu Recht Umsatzsteuer ausgewiesen worden und damit der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht ausgeschlossen.

Soweit gleichwohl vorliegend tatsächlich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen sollten, stünden einerseits der Klägerin ein Anspruch gegenüber dem Lieferanten auf Korrektur der Rechnungen und Rückzahlung der zu Unrecht ausgewiesenen und gezahlten Umsatzsteuer, andererseits dem Lieferanten ein Anspruch auf Erstattung der abgeführten Umsatzsteuerbeträge gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt zu. Aufgrund der Vielzahl der Rechnungen sei diese Rückabwicklung jedoch schwierig und unökonomisch. Daher sei eine Erstattung der entrichteten Steuer direkt an die Klägerin sachgerecht, entweder als Erstattung gemäß § 37 Abs. 2 AO oder im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme im Sinne von §§ 163, 227 AO.

14

Zum anderen trägt die Klägerin in Ergänzung des Vorbringens im Einspruchsverfahren vor, sie habe fristgerecht und ordnungsgemäß die für die Vorsteuervergütung notwendigen Rechnungsbelege vorgelegt. Die Antragspositionen 12-14, 24, 25, 27, 41-43, 58, 60, 62-64 betreffen Rechnungen, die von der Q KG nicht in Papierform, sondern ausschließlich elektronisch an die Klägerin übermittelt worden seien. Diese Rechnungen seien von der Klägerin sodann ausgedruckt, mithin in ein Papierformat umgewandelt und dem Vergütungsantrag beigelegt worden. Dies seien – gerade auch unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 2. Juli 2012 (BStBl. I 2012, 726) – die Originalrechnungen, die zur Vorsteuervergütung berechtigten.

15

Da § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV für das Vorsteuervergütungsverfahren keine spezielle Regelung dazu enthalte, wie Originalrechnungen einzureichen seien, die ausschließlich in elektronischer Form ausgestellt worden seien, sei auf die allgemeinen Grundsätze zurückzugreifen. Danach gelte, dass elektronische Rechnungen, die per E-Mail im PDF-Format dem Empfänger zugehen, grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigten. Eine elektronische Rechnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG liege vor, wenn die Rechnung in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werde. Dies sei hier der Fall.

16

Insoweit seien papierhafte und elektronische Rechnungen umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln.

Bei den Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86 handele es sich um Rechnungen, die der Klägerin entweder sowohl elektronisch als auch in Papier oder aber ausschließlich in Papier übermittelt worden seien. 17

Eine genaue Abgrenzung zwischen den sowohl elektronisch als auch in Papier übermittelten Rechnungen einerseits und den ausschließlich in Papier ausgestellten Rechnungen andererseits war der Klägerin bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht möglich. 18

Jedenfalls handele es sich für beide Konstellationen bei den mit dem Vergütungsantrag eingereichten Rechnungen jeweils um die Ausdrucke der elektronischen Rechnungen. Dies sei auch erfolgt, soweit eine Antragsposition eine Rechnung betreffe, die der Klägerin sowohl elektronisch als auch in Papier zugegangen sei. In diesen Fällen seien die parallel erhaltenen Rechnungen in Papier bei der Klägerin verblieben und erst im Laufe des Einspruchsverfahrens nach Aufforderung des Beklagten vorgelegt worden. Entgegen der Auffassung des Beklagten handele es sich bei den ausgedruckten Rechnungen nicht um Kopien bzw. Duplikate von Originalrechnungen in Papier, sondern – wie bereits bei der vorstehend geschilderten Konstellation, in denen ausschließlich elektronische Rechnungen ausgestellt worden seien – um Ausdrucke elektronischer Rechnungen. Der Klägerin lägen damit zwei Exemplare von Originalrechnungen in unterschiedlichen Formaten vor. Sie könne entscheiden, welches Original sie beim Beklagten vorlege, um die Vorsteuersteuervergütung zu erhalten. Die nach Ablauf der Antragsfrist beim Beklagten eingereichten papierhaften Originalrechnungen seien lediglich zu dem Zwecke vorgelegt worden, um alle Zweifel einer doppelten Erstattung der Umsatzsteuer auszuräumen. 19

Darüber hinaus trägt die Klägerin vor, ordnungsgemäße Rechnungen lägen auch insoweit vor, als der Klägerin Rechnungen ausschließlich in Papierform erteilt worden seien, die sodann von der Klägerin eingescannt worden seien. Auch mit diesen eingescannten Rechnungen habe die Klägerin Originalrechnungen im Sinne von § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV vorgelegt. Papierhafte und elektronische Rechnungen seien umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln; die Regelung zur Vorsteuervergütung schließe die Vorlage eines eingescannten Rechnungsexemplars als Originalrechnung nicht aus. Hierzu verweist die Klägerin ergänzend auf § 147 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 2 AO, wonach Buchungsbelege auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden könnten, wenn dies den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung entspreche und sichergestellt sei, dass die Daten lesbar gemacht werden können und innerhalb der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar seien. Ein weiteres Vorhalten der Originalbelege sei nicht notwendig. 20

Die Klägerin beantragt, 21

1. unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 29. März 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2018 sowie des Änderungsbescheides vom 11. Januar 2019 die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2014 auf 294.028,34 € EUR festzusetzen, 22

2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

- Zur Begründung trägt der Beklagte vor, die in Rechnung gestellten Lieferungen von Marketingmaterialien an die Vermittler in anderen EU-Mitgliedstaaten seien in Deutschland nicht umsatzsteuerbar, so dass in den Rechnungen der Q KG insoweit zu Unrecht Umsatzsteuerbeträge ausgewiesen worden seien. Es handele sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Der umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Ort der Lieferung läge in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten, da dort die Beförderung bzw. Versendung des Liefergegenstands ende. Es obliege der Klägerin in diesem Zusammenhang sicherzustellen, dass der Q KG als Lieferanten ein ordnungsgemäßer Beleg- und Buchnachweis zur Verfügung gestellt werde, um tatsächlich die Steuerbefreiung gemäß § 6a UStG in Anspruch nehmen zu können. Insoweit sei insbesondere nachzuweisen, dass die Klägerin in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten umsatzsteuerrechtlich geführt sei und die hier vorliegenden Lieferungen als sog. innergemeinschaftliche Erwerbe angemeldet und versteuert habe. 26
- Entsprechendes gelte für Lieferungen der Q KG direkt an die Klägerin (betr. Antragsposition 11). Hierbei handele es sich um ebenfalls von der Umsatzsteuerpflicht befreite Ausfuhrlieferungen in das sog. Drittland (vgl. § 1 Abs. 2a Satz 2 UStG). 27
- Lediglich in den Rechnungen zu den Antragspositionen 4, 22, 27, 31, 33, 39, 71, 73, 78 und 80 seien Umsatzsteuerbeträge zu Recht ausgewiesen worden, denn damit seien Lieferungen von Werbematerialien an Vertragspartner der Klägerin in Deutschland abgerechnet worden. Allerdings scheitere auch insoweit die Vergütung der Vorsteuerbeträge – bis auf die Rechnung zur Antragsposition 27 –, da diesbezüglich keine Originale der betroffenen Rechnungen beim Beklagten eingegangen seien, wie dies § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV verlange. Für Antragsteller aus Drittstaaten komme die Vorsteuervergütung grundsätzlich nur bei Vorlage von Originalbelegen in Betracht. Diese Anforderung habe die Klägerin nicht erfüllt, da sie für die meisten Rechnungen lediglich einen Ausdruck eines elektronischen Dokuments übermittelt habe, obwohl die Rechnungen auch in Papierform erstellt worden seien. Der Beklagte geht davon aus, dass der Klägerin zu allen diesen Antragspositionen – jedenfalls auch – Originalrechnungen in Papierform vorgelegen hätten. Insoweit könne es sich bei dem mit dem Antrag eingereichten Ausdrucken nur um zuvor eingescannte Originalrechnungen handeln. Statt der Ausdrücke hätte die Klägerin jedoch mit dem Antrag diese Originalbelege einreichen müssen. Soweit hinsichtlich der Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86 nach dem Vortrag der Klägerin nicht klar sei, ob es sich bei den Rechnungen um Rechnungen handle, die der Klägerin ausschließlich in elektronischer Form oder daneben auch in Papierform zugegangen seien, und auch sonst nicht festgestellt werden könne, ob die mit dem Antrag übersandten Ausdrücke von digitalen Fassungen der Rechnungsbelege tatsächlich die einzig vorliegenden elektronischen Rechnungsdokumente seien oder in diesen Fällen doch Rechnungen in Papierform erstellt worden seien, gehe dies zu Lasten der Klägerin. 28
- Ausdrücke von elektronischen Rechnungen genügten nur dann dem Erfordernis, zum Nachweis der Vorsteuerbeträge die Originale der Rechnungen vorzulegen, wenn dem Empfänger die Rechnungen ausschließlich in elektronischer Form zugegangen seien. Dies sei vorliegend – neben dem berechtigten Umsatzsteuerausweis – allein in Bezug auf die Rechnung zur Antragsposition 27 der Fall. Zwar handele es sich bei den Rechnungen zu den Antragspositionen 12-14, 24, 25, 27, 41-43, 58, 60, 62-64 um lediglich elektronische Rechnungen, jedoch scheide insoweit die Vorsteuervergütung wiederum wegen des unberechtigten Umsatzsteuerausweises aus. 29

Hinsichtlich der damit versäumten Antragsfrist sei der Klägerin keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO zu gewähren. Unabhängig davon, ob die Klägerin mit den im Einspruchsverfahren am 26. Mai 2016 nachgereichten Originalrechnungen die versäumte Handlung zumindest für einige Rechnungen nachgeholt habe, scheide eine Wiedereinsetzung jedenfalls aufgrund schuldhaften Verhaltens der Klägerin aus. Durch die Neustrukturierung der Arbeitsabläufe in der Finanzbuchhaltung der Klägerin verbunden mit gegebenenfalls zulässigen Vereinfachungen in der Rechnungsablage sei die Versäumung der Antragsfrist nicht zu entschuldigen. Die Klägerin habe vielmehr organisatorisch dafür sorgen müssen, dass die Rechnungen fristgerecht im Original eingereicht werden. Der verspätete Eingang der maßgeblichen Originalrechnungen sei auf einen Organisationsmangel in der Sphäre der Klägerin zurückzuführen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage hat überwiegend Erfolg.

Die Klage ist zum größten Teil begründet, und zwar hinsichtlich eines Vorsteuerbetrages von – über die bereits vom Beklagten gewährte Vergütung von 5.434,95 EUR bzgl. der Antragsposition 27 hinaus – weiteren 280.140,32 EUR. Dies betrifft die Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86, die der Klägerin ausschließlich oder zumindest auch – d.h. zusätzlich zu einer Rechnung in Papier – in elektronischer Form erteilt worden sind. Diese Rechnungen stellen als Ausdrucke elektronischer Rechnungsversionen Originalrechnungen im Sinne des Vorsteuervergütungsrechts dar (dazu nachfolgend unter I. 3. c) und sind zu Recht mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt worden (dazu nachfolgend unter I. 3. d). Im Übrigen, d.h. hinsichtlich der von der Klägerin geltend gemachten Antragspositionen 50-57 (Vorsteuerbetrag insgesamt 8.453,07 EUR) ist die Klage unbegründet.

I. Der angefochtene Vorsteuervergütungsbescheid vom 29. März 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2018 und des Änderungsbescheides vom 11. Januar 2019 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als ihr die Vorsteuervergütung nur in Höhe von 5.434,95 EUR gewährt wird. Der Klägerin steht für den Streitzeitraum eine Vorsteuervergütung – über die bereits vergüteten 5.434,95 EUR hinaus – in Höhe von weiteren 280.140,32 EUR zu. Insoweit hat die Klägerin im Vorsteuervergütungsverfahren fristgerecht ordnungsgemäße Rechnungen mit berechtigtem Umsatzsteuerausweis und als Ausdrucke der in elektronischer Form erstellten Rechnungen beim Beklagten eingereicht.

1. Die Vergütung von Vorsteuerbeträgen an im Ausland ansässige Unternehmer erfolgt im Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UStG) i.V.m. [§§ 59 ff. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung \(UStDV\)](#).

Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG in einem besonderen Verfahren regeln. Hierbei kann unter anderem gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 2 UStG angeordnet werden, innerhalb welcher Frist der Vergütungsantrag zu stellen ist, sowie gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 4 UStG, wie und in welchem Umfang Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen nachzuweisen sind. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. Gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1

UStDV in der ab 1. Januar 2013 bis zum 29. Dezember 2014 geltenden und wegen des Vergütungszeitraums 2014 auch für den vorliegenden Streitfall anwendbaren Fassung (UStDV) hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer – wie die Klägerin – die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu beantragen. Hiernach gilt für Antragsteller aus Drittstaaten noch das papiergebundene Antragsverfahren. Lediglich fakultativ kann abweichend hiervon der Unternehmer gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung dem Bundeszentralamt für Steuern übermitteln, d.h. einen elektronischen Vergütungsantrag stellen. Die zum 30. Dezember 2014 in Kraft getretene Neufassung von § 61a UStDV, die grundsätzlich auch für Antragsteller aus Drittstaaten das elektronische Antragsverfahren vorschreibt, findet für den Streitfall keine Anwendung, denn sie ist gemäß § 74a Abs. 4 UStDV (erst) auf Anträge auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2016 gestellt werden. Bis dahin, und damit auch für den im Streitfall vorliegenden Vergütungsantrag der Klägerin, der im Juni 2015 gestellt wurde, findet noch § 61a UStDV in der bis zum 29. Dezember 2014 geltenden Fassung Anwendung.

Gemäß § 61a Abs. 2 Satz 1 UStDV ist die Vergütung binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen. Gemäß § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV sind die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen. 37

2. Diese nationalen Vorschriften für das Vorsteuervergütungsverfahren beruhen für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Antragsteller – wie die Klägerin – gemäß Art. 171 Abs. 2 Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf der Dreizehnten Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABl. EG L 326/1986, 40, -Dreizehnte Richtlinie?). Gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Dreizehnten Richtlinie bestimmen die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung zur Erstattung der Mehrwertsteuer. Die Erstattung darf gemäß Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. Dabei können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen. 38

Für Antragsteller aus dem Gemeinschaftsgebiet ist demgegenüber 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) die 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) maßgeblich. Die Richtlinie 2008/9/EG schreibt seither ein elektronisches Antragsverfahren vor, bei dem die einzelnen Mitgliedstaaten gemäß Art. 10 der Richtlinie 2008/9/EG verlangen können, dass der Antragsteller zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreichen muss. Gleichwohl aber kann der Mitgliedstaat, der über einen Vergütungsantrag zu entscheiden hat, gemäß Art. 20 der Richtlinie 2008/9/EG im Einzelfall die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der einschlägigen Rechnung verlangen, wenn begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung bestehen. Diese Vorgaben sind für Antragsteller aus den EU-Mitgliedstaaten durch § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 UStDV in nationales Recht umgesetzt worden. 39

Die Dreizehnte Richtlinie ist nach Verabschiedung der Richtlinie 2008/9/EG hingegen nicht geändert worden, so dass sich allein schon deshalb darin keine Regelungen dazu finden, ob und inwieweit Elemente des elektronischen Antragsverfahrens (insbesondere die grundsätzliche Entbehrlichkeit der Einreichung von Originalrechnungen) auch für Antragsteller aus Drittstaaten gelten sollen.

3. Nach diesen Rechtsgrundlagen hat die Klägerin einen Anspruch auf Vorsteuervergütung in Höhe von weiteren 280.140,32 EUR, mithin für den Streitzeitraum in Höhe von insgesamt 285.575,27 EUR. 41

a) Die Frist für die Beantragung der Vorsteuervergütung für den im Streitverfahren maßgeblichen Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2014 gemäß § 61a Abs. 2 Satz 1 UStDV von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres 2014 lief am 30. Juni 2015 ab. 42

b) Innerhalb dieser Frist hat die Klägerin am 25. Juni 2015 einen wirksamen Vergütungsantrag gestellt und hinsichtlich der Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 ordnungsgemäße Rechnungen im Original beim Beklagten eingereicht. Bei diesen Rechnungen handelt es sich zum einen um Ausdrucke der zuvor von der Rechnungsausstellerin an die Klägerin übermittelten Rechnungen und damit um „Originale“ im Sinne des Vorsteuervergütungsrechts. Zum anderen weisen sie zu Recht Umsatzsteuer aus. 43

c) Für den Nachweis der begehrten Vorsteuervergütung schreibt § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV vor, dass die Originalrechnungen vorgelegt werden müssen. 44

Die im Streitfall entscheidende Frage, ob es sich bei den der Klägerin elektronisch erteilten Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 50-62 und 65-86, die sie sodann für die Einreichung des Vergütungsantrags ausgedruckt hat, um Originalrechnungen im Sinne von § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV handelt, ist zu bejahen, und zwar obwohl der Rechnungsersteller (zumindest für einen Teil dieser elektronisch erteilten Rechnungen) auch noch Rechnungen in Papierform erstellt und an die Klägerin übermittelt hat. 45

aa) Zunächst handelt es sich bei den von der Q KG an die Klägerin übermittelten elektronischen Rechnungen um ordnungsgemäße Rechnungen. Es kommt hierbei auf das für den Rechnungsaussteller maßgebliche Recht an, nach dem zu beurteilen ist, was als für den Vorsteuerabzug maßgebliche Originalrechnung bei elektronischer Rechnungserstellung anzusehen ist. 46

Ursprünglich wurde aufgrund der zum 1. Januar 2002 eingeführten Möglichkeit der elektronischen Abrechnung zunächst nur eine Abrechnung, die mit einer digitalen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen war, als taugliche Rechnung anerkannt. Sodann wurden zum 1. Januar 2004 auch Rechnungen zugelassen, die im sog. EDI-Verfahren zwischen Handelspartnern übermittelt wurden. Schließlich wurde mit Wirkung zum 1. Juli 2011 – in Umsetzung der Richtlinie 2010/45/EU – eine elektronische Rechnung einer Papierrechnung gleichgestellt. Zur elektronischen Rechnungserteilung bestimmt § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG seither, dass Rechnung jedes Dokument ist, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG müssen die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihrer Lesbarkeit gewährleistet werden. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG sind Rechnungen auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers elektronisch zu übermitteln. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG 47

ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.

Seither sind die Anforderungen an die Übermittlung elektronischer Rechnungen gegenüber der früheren Rechtslage deutlich reduziert und können Rechnungen auch per E-Mail mit einem entsprechenden Bilddatei- oder Textdokumenten Anhang übermittelt werden (so auch BMF vom 2. Juli 2012, BStBl. I 2012, 726). Unter elektronischen Rechnungen im Sinne des UStG fallen nach der Rechtslage ab dem 1. Juli 2011 daher Rechnungen, die z.B. per E-Mail, De-Mail oder im speziellen elektronischen Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (sog. EDI-Verfahren, vgl. § 14 Abs. 3 UStG) übermittelt werden (vgl. dazu Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 21; Huschens in UStG-eKommentar, § 14 Rn. 37). 48

bb) Vor diesem historischen Hintergrund bestimmt nach wie vor § 14 Abs. 3 UStG Verfahren, mit denen die Echtheit der Herkunft sowie die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet werden. Allerdings haben diese Verfahren lediglich noch Indizwirkung bzw. beispielhaften Charakter für die Echtheit der Herkunft sowie die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung (vgl. Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 21). Unabhängig davon können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG durch jegliches innerbetriebliches Kontrollverfahren gewährleistet werden, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen kann. Durch ein solches innerbetriebliches Kontrollverfahren soll die korrekte Übermittlung von Rechnungen bzw. ein Abgleich der Rechnung mit den Zahlungspflichten des Leistungsempfängers sichergestellt werden (vgl. dazu im Einzelnen BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012, BStBl. I 2012, 726; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 21). 49

Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts sowie die Lesbarkeit der Rechnung wird bei elektronischen Rechnungen im Falle der Anwendung eines Verfahrens im Sinne von § 14 Abs. 3 Nr. 1 und 2 UStG unterstellt, darüber hinaus müssen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger weiterhin diese Erfordernisse gewährleisten (vgl. Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 69b). 50

cc) Elektronische Rechnungen im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG sind folglich nur solche Rechnungen, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werden. Die Rechnung muss dabei nicht nur mithilfe elektronischer Medien übermittelt werden (wie bisher etwa bei einer Faxübermittlung); vielmehr muss die Rechnung selbst, d.h. ihr Inhalt, in einem elektronischen Format wiedergegeben werden. Dies bedeutet, dass das elektronische Format auf dem Weg zwischen Ausstellung der Rechnung und Empfang unverändert sein muss (vgl. Huschens in UStG-eKommentar, § 14 Rn. 36). Ein besonderes elektronisches Format ist hierbei jedoch nicht vorgeschrieben. 51

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind wirksam, wenn sie derart in den Machtbereich des Empfängers gelangt sind, dass dieser bei Annahme gewöhnlicher Umstände die Möglichkeit ihrer Kenntnisnahme hat. Regelmäßig ist dies mit Zugang beim Empfänger im elektronischen Briefkasten gegeben (vgl. Huschens in UStG-eKommentar, § 14 Rn. 40). Aufbau und Ablauf des bei einer elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen für die Finanzbehörde nachprüfbar sein (vgl. § 145 AO). Insoweit ist eine Dokumentation erforderlich, dass dieses Verfahren den Anforderungen der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) genügt. 52

Zusätzlich ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG erforderlich, dass der Empfänger diese Abrechnungsform, d.h. der elektronischen Rechnungserstellung, zustimmt. Die Zustimmung zur Ausstellung einer Rechnung in elektronischer Form bedarf hierbei keiner bestimmten Form. Sie gilt etwa auch als erteilt, wenn der Leistungsempfänger stillschweigend die elektronische Abrechnung hinnimmt (vgl. Huschens in UStG-eKommentar, § 14 Rn. 35; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 59).

dd) Hiernach sind elektronische Rechnungen grundsätzlich für den Vorsteuerabzug anzuerkennen und stehen einer Rechnung in Papierform gleich, wenn die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der elektronischen Rechnung gewährleistet werden können und der Empfänger der elektronischen Rechnungserstellung zugestimmt hat. 54

Die von der Klägerin in elektronischer Form empfangenen, für Zwecke des vorliegenden Vorsteuervergütungsantrags ausgedruckten Rechnungen der Q KG genügen diesen gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnungserstellung. Es handelt sich um ordnungsgemäße elektronische Rechnungen im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG. Dies gilt nicht nur für den Fall, in dem die Klägerin ausschließlich eine elektronische Rechnung erhalten hat (Antragspositionen 12-14, 24, 25, 27, 41-43, 58, 60, 62-64), sondern auch in den Fällen, in denen die Klägerin neben der elektronischen Rechnung eine inhaltsgleiche Rechnung in Papierform erhalten hat (Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86). 55

?) Es bestehen hier nach dem schlüssigen Vortrag der Klägerin und der Aktenlage keine Zweifel bzgl. der Rechnungsqualität der in einem elektronischen Format wiedergegebenen und mittels elektronischer Medien (E-Mail) an die Klägerin übersandten Rechnungen der Q KG. Erforderlich für die Anerkennung der elektronischen Rechnung für den Vorsteuerabzug ist neben der Ordnungsgemäßheit der Rechnung (vgl. § 14 Abs. 4 UStG) vor allem, dass es sich bereits bei dem elektronisch übersandten Rechnungsexemplar um eine durch den Rechnungsaussteller bewusst in den Geschäftsverkehr gegebene Rechnung (und nicht etwa um eine bloße Auftragsbestätigung, Vorab-Abrechnungsinformation oder Ähnliches) handelt. Dies ist im vorliegenden Fall anzunehmen, da die Rechnungen inhaltlich nicht erkennen lassen, dass es sich nicht um eine wirksame Rechnungserteilung seitens der Q KG gegenüber der Klägerin handelt. Auch der Beklagte hat die streitgegenständlichen, als Ausdruck der elektronisch empfangenen Rechnungen vorgelegten Rechnungen inhaltlich nicht beanstandet. 56

?) Daneben muss der Rechnungsempfänger, vorliegend die Klägerin, mit der Übersendung einer elektronischen Rechnung einverstanden sein (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG). Auch davon ist hier auszugehen. 57

?) Die einmal bejahte Rechnungsqualität – hier der elektronisch übermittelten Rechnungen – kann dann aber auch nicht nachträglich wieder entfallen, wenn der Rechnungsaussteller – aus welchen Gründen auch immer – die Rechnung nochmals als Papierexemplar übersandt hatte. 58

Insoweit kommt darauf, dass die Klägerin neben diesen elektronischen Rechnungen zusätzlich noch in Papierform empfangene Rechnungen zulässigerweise eingescannt und sodann in der weiteren Verwaltungsorganisation nur noch in dieser elektronischen Form verwendet hat, sowie für Zwecke der Vorsteuervergütung sodann wieder auf Papier ausgedruckt hat, nicht an. Vielmehr erfolgt der berechnete Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuervergütung bereits auf Basis der durch die Q KG erstellten (insoweit allein 59

ausreichenden) elektronischen, für Zwecke der Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren ausgedruckten Rechnungen.

?) Mögliche Bedenken dahingehend, dass in diesen Fällen quasi zwei Originalrechnungen bzw. Originalrechnungen in zwei verschiedenen Formaten in den Geschäftsverkehr gelangen können, und unter Umständen die Gefahr einer doppelten Erstattung von Vorsteuerbeträge besteht, überzeugen nicht. Denn eine solche – abstrakt immer bestehende – Gefahr ist der grundsätzlichen Zulassung elektronischer Rechnungsdokumente sowie dem – anders als nach früherem Recht – nicht mehr bestehenden Erfordernis einer elektronischen Signatur zur Rechnung geschuldet. 60

Im Übrigen dürfte auch nach Ansicht der Finanzverwaltung der Umstand, dass von ein und derselben Rechnung eine elektronische und eine Papierversion existieren, einem Vorsteuerabzug nicht entgegenstehen. Denn im BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012 (BStBl. I 2012, 726) ist ausdrücklich der – mit dem Streitfall vergleichbare – Fall erwähnt, in dem „für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt (werden), ohne dass sie als Duplikat Fotokopie gekennzeichnet werden“. In diesem Fall schulde der Unternehmer grundsätzlich den darin ausgewiesenen Steuerbetrag gemäß § 14c Abs. 1 UStG, allerdings nicht, wenn „inhaltlich identische (s. § 14 Absatz 4 UStG) Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden“. Den möglichen Missbrauchsgefahren, die mit der Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung einhergehen, hat der Gesetzgeber mit Ausweitung der Kontrollinstrumente für den Bereich der Umsatzsteuer vor allem durch die Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG entgegengewirkt, worauf auch das BMF (vom 2. Juli 2012, BStBl. I 2012, 726) ausdrücklich hinweist. Gemäß § 27b Abs. 2 UStG kann die Finanzverwaltung vom Unternehmer Einsicht in die gespeicherten Daten verlangen. Es genügt im Prüfungsfall daher gerade nicht, dass der Unternehmer nur Papiausdrucke der von ihm erstellten Rechnungen aus dem Datenverarbeitungssystem bereitstellt. 61

ee) Hiervon abzugrenzen sind die Fälle, in denen die Klägerin ausschließlich eine Rechnung in Papierform erhalten hat. In diesen Fällen kann – anders als die Klägerin meint – nicht von einer elektronisch übermittelten bzw. elektronischen Rechnung im Sinne von § 14 Abs. 1 Sätze 7, 8 UStG ausgegangen werden, denn eine in Papierform erstellte und übermittelte Rechnung wird nicht dadurch zur elektronischen Rechnung im vorstehenden Sinne, dass sie vom Rechnungsempfänger elektronisch weiterverarbeitet, d.h. praktisch eingescannt, gespeichert und in der elektrischen Form weiter verwendet wird. Vielmehr bleibt es – unabhängig davon, wie der Steuerpflichtige die Rechnungen für Buchführungszwecke organisiert, aufbewahrt, speichert etc. – dabei, dass es sich bei dem (einzigen) Original exemplar der Rechnung um eine Rechnung in Papier handelt. 62

ff) Hiernach geht der Senat davon aus, dass die Klägerin die Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 zumindest auch in elektronischer Form erhalten hat und diese für Zwecke der Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren ausgedruckt und beim Beklagten eingereicht hat. 63

?) Zwar hat die Klägerin lediglich zu den Antragspositionen 12?14, 24, 25, 27, 41-43, 58, 60 und 62 vorgetragen, dass es sich insoweit um ausschließlich elektronisch übermittelte Rechnungen handelt, im Übrigen, d.h. hinsichtlich der Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86 jedoch nicht eindeutig zuordnen zu können, welche dieser Rechnungen sie ausschließlich in Papierform erhalten hat. Allerdings hat die Klägerin damit nicht ausgeschlossen, dass in all diesen Fällen die Rechnungen zumindest auch elektronisch übermittelt worden sind. Des Weiteren obliegt es grundsätzlich der Klägerin, die den Vorsteuerabzug geltend macht, darzulegen, in welchen Fällen sie Rechnungen in welchem 64

Format (elektronisch oder in Papier) erhalten hat, um die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungserstellung und Vorlage der Nachweise für den Vorsteuerabzug prüfen zu können, denn sie trifft insoweit die Feststellungs- und Beweislast. Gleichwohl entbindet dies das Gericht nicht von der Pflicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären (vgl. § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) und sowohl den Sachvortrag der Beteiligten als auch die Aktenlage zu würdigen.

?) Nach dem zum Schluss der mündlichen Verhandlung ersichtlichen Sachverhalt und der Aktenlage geht der Senat nicht davon aus, dass alle Rechnungen zu den Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86, bei denen nach den Schilderungen der Klägerin offen ist, in welchem Format die Rechnungen bei ihr eingegangen sind, ausschließlich in Papierform übermittelt worden sind. Im Gegenteil ist der Senat überzeugt, dass diese Rechnungen elektronisch erstellt, von der Rechnungsausstellerin an die Klägerin elektronisch übermittelt und sodann von der Klägerin für Zwecke der Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren ausgedruckt worden sind. Die Klägerin hatte mit der Klageschrift die Rechnungen, aus denen sie den Vorsteuerabzug geltend macht, nochmals eingereicht. Aus diesen sowohl in der Vorbereitung der mündlichen Verhandlung als auch in der mündlichen Verhandlung selbst in Augenschein genommenen Rechnungsunterlagen hat der Senat die Überzeugung gewonnen, dass die Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 der Klägerin tatsächlich (zumindest auch) in elektronischer Form erteilt wurde. Nur zu einem geringen Teil (Antragspositionen 50-57) ist hingegen davon auszugehen, dass Rechnungen ausschließlich in Papierform erteilt wurden.

65

Dies folgt vor allem aus dem Rechnungslayout dieser Rechnungsunterlagen, die folgende Unterschiede aufweisen: Die von der Klägerin eingereichten Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 weisen ein gestochen scharfes Schriftbild auf. Dies spricht dafür, dass diese Rechnungen vom Rechnungsaussteller an die Klägerin in elektronischer Form übermittelt und sodann von der Klägerin ausgedruckt wurden. Demgegenüber weisen die Rechnungen zu den Antragspositionen 50-57 im von der Klägerin vorgelegten Ausdruck Unschärfen, Schattierungen und leichte Brüche im Liniendruck auf. Dies spricht dafür, dass es sich – vergleichbar mit einer Fotokopie – lediglich um den Ausdruck zuvor eingescannter Papierrechnungen handelt. Dieser Unterscheidung steht nicht entgegen, dass beide Arten von Rechnungen Unschärfen bzw. Schattierungen im Rechnungskopf aufweisen. Dies hängt zur Überzeugung des Senats mit im Rechnungsoriginal (gilt sowohl für die Papierform als auch für die elektronische Version) verwendeten Farben zusammen, die im Ausdruck in Schwarzweiß zu Schattierungen etc. führen. Diese Schattierungen, Unschärfen und Brüche sind bei den Rechnungen zu den Antragspositionen 50-57 deutlich auffälliger, während sie im Liniendruck im Rechnungskopf bei den Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 nicht so ausgeprägt. Zudem weisen nur die letztgenannten Rechnungen ansonsten ein gestochen scharfes Schriftbild auf.

66

Gegen diese Würdigung der dem Gericht vorliegenden Rechnungsunterlagen, auf die der Senat in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat, haben die Beteiligten keine Einwände erhoben. Hinzu kommt, dass der Beklagte selbst hinsichtlich der Rechnung zur Antragsposition 27, die nach dem Vortrag der Klägerin ausschließlich elektronisch erstellt wurde, den Ausdruck dieser Rechnung für die Vorsteuervergütung ausreichen lässt. Zudem hat der Beklagte eine Vorsteuervergütung für die weiteren, ebenfalls ausschließlich elektronisch erstellten Rechnungen zu den Antragspositionen 12-14, 24, 25, 41-43, 58, 60, 62-64 auch nicht wegen Zweifeln an einer ordnungsgemäßen Rechnungserstellung abgelehnt, sondern allein wegen des seiner Ansicht nach unberechtigten

67

- ?) Soweit hiernach der Senat hinsichtlich der Rechnungen zu den Antragspositionen 50-57 keine elektronisch erstellten Rechnungen annimmt, sondern – mangels entgegenstehender Anhaltspunkte – davon ausgeht, dass die Klägerin nur Rechnungen in Papierform erhalten, diese eingescannt und sodann ausgedruckt beim Beklagten eingereicht hat, scheidet eine weitere Sachverhaltsaufklärung durch das Gericht aus. Die Klägerin selbst hat erklärt, dass sie hinsichtlich dieser Rechnungen zumindest nicht ausschließen kann, dass diese lediglich in Papierform vorlagen. Andere Möglichkeiten der Sachaufklärung bezüglich der Frage, was als Original der streitgegenständlichen Rechnungen anzusehen ist, sind nicht ersichtlich. Dies wurde auch von den Beteiligten nicht vorgetragen. Im Übrigen gehen insoweit noch bestehende Unsicherheiten bezüglich des Sachverhalts zulasten der Klägerin, die dafür die Feststellungs- und Beweislast trägt. Die Frage, in welcher Form (elektronisch oder in Papier) Rechnungen erstellt und ihr, der Klägerin, übermittelt worden sind, betrifft tatsächliche Umstände aus der Sphäre der Klägerin, die den Vorsteuerabzug begehrt. 68
- gg) Die von der Klägerin – jedenfalls auch – in elektronischer Form empfangenen Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86, die für Zwecke des vorliegenden Vorsteuervergütungsantrags ausgedruckt und dem streitgegenständlichen Vergütungsantrag beigelegt wurden, genügen auch dem Erfordernis der Vorlage von Originalrechnungen im Sinne von § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV. 69
- ?) Wie ausgeführt, sind bei elektronischen Rechnungen diese in elektronischer Form erstellten Rechnungen die „Originale“. Derartige elektronische Originalrechnungen können in einem papiergebundenen Antragsverfahren zur Vorsteuervergütung, wie es hier für die Klägerin im Streitraum noch maßgeblich war, nur in ausgedruckter Form vorgelegt werden. Zwar spricht § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV von „Original“-Rechnungen und nicht von „Papier“-Rechnungen. Jedoch war für den Streitzeitraum der Antrag noch „nach amtlichen Vordruck“ (vgl. § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV), mithin in Papier einzureichen. Wenn gemäß § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV die Vorsteuerbeträge durch „Vorlage“ von Originalrechnung nachzuweisen sind, kann damit für das papiergebundene Antragsverfahren nur die Vorlage von Papierrechnungen gemeint sein. Diese Anforderung lässt sich nur durch den Ausdruck und damit die papiergebundene Reproduktion elektronischer Rechnungen erfüllen. 70
- ?) Die Klägerin war auch nicht angehalten, die ihr elektronisch erteilten Rechnungen in dieser Form beim Beklagten einzureichen („vorzulegen“). Zum einen ist die „Vorlage“ einer (durch die Q KG als Rechnungsausstellerin) gemäß § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG zulässigerweise in elektronischer Form erstellten Rechnung in einem papiergebundenen Antragsverfahren nicht denkbar. Zum anderen bestand für Antragsteller aus Drittstaaten keine Pflicht, das bereits ab dem Jahre 2013 grundsätzlich mögliche elektronische Antragsverfahren, in dem eine „Vorlage“ des Rechnungsdokument in elektronischer Form möglich gewesen wäre, zu nutzen. Die elektronische Antragstellung war seinerzeit lediglich eine Option. Eine Pflicht zur elektronischen Antragstellung besteht erst für nach dem 30. Juni 2016 gestellte Anträge (vgl. § 74a Abs. 4 UStDV). 71
- ?) Dies gilt sowohl für die Rechnungen, die ausschließlich elektronisch erstellt wurden (Antragspositionen 12?14, 24, 25, 27, 41-43, 58, 60, 62-64), als auch für die zusätzlich noch in Papierform erstellten Rechnungen (Antragspositionen 1-11, 15-23, 26, 28-40, 44-57, 59, 61, 65-86). Denn – wie bereits dargelegt – kann die einmal bejahte Rechnungsqualität nicht deshalb wieder entfallen, weil der Rechnungsaussteller die Rechnung inhaltsgleich nochmals als Papierexemplar übermittelt. 72

hh) In den Fällen, in denen die Klägerin hingegen ausschließlich eine Rechnung in Papierform erhalten hat, genügt im Vorsteuervergütungsverfahren die Vorlage lediglich eines Ausdrucks einer zuvor eingescannten Originalrechnung in Papierform nicht, denn gemäß § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV wird die Vorlage der Originalrechnung verlangt. Im Falle der ausschließlichen Rechnungserteilung in Papierform ist allein diese Papierrechnung das Originaldokument. Ein hiervon gefertigtes und in elektronischer Form gespeichertes Abbild wird damit – anders als eine originäre elektronisch erstellte Rechnung – nicht zur elektronischen Rechnung im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG.

Dies gilt nach Überzeugung des Senats für die Rechnungen zu den Antragspositionen 50-57, da nach der Sachlage zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht ersichtlich ist, dass der Klägerin insoweit ebenfalls noch elektronische Rechnungen vorlagen. Im Gegenteil ist wegen der vom Senat festgestellten Unschärfen, Umbrüchen etc. in den von der Klägerin vorgelegten Rechnungsausdrücken zu den Antragspositionen 50-57 davon auszugehen, dass – wie die Klägerin dem Grunde nach auch einräumt – bezüglich dieser Antragspositionen durch die Rechnungsausstellerin lediglich Rechnungen in Papierform ausgestellt worden sind. 74

Insoweit ist es auch ohne Belang, dass es – worauf die Klägerin abstellt – für andere steuerliche Zwecke, vor allem im Ertragsteuerrecht, zulässig ist, Rechnungsbelege und andere Geschäftsunterlagen in eine elektronische Form zu überführen (z.B. durch Einscannen) und sodann durch Speicherung dieser elektronischen Form die steuerlichen Nachweis- und Aufbewahrungspflichten erfüllt werden können. Durch die allgemeinen Vorschriften wie etwa § 147 Abs. 1, 2 AO zur Aufbewahrung von Buchungsbelegen auch in elektronischer Form werden spezielle Vorschriften in den Steuergesetzen (wie vorliegend in § 61a UStDV) nicht obsolet. Etwas anderes ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) sowohl in der im Jahr 2014 (BMF vom 14. November 2014, BStBl. I 2014, 1450) als auch im Jahr 2019 (BMF vom 28. November 2019, BStBl. I 2019, 1269) verabschiedeten Fassung bzw. der zuvor bis Ende 2014 geltenden Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS; BMF vom 7. November 1995, BStBl. I 1995, 738). Diese Grundsätze gelten für im Inland ansässige Steuerpflichtige. Zudem sind die vom BMF als Verwaltungsanweisungen erlassenen GoBD bzw. die zuvor geltenden GoBS Ausfluss bzw. dienen der Konkretisierung der gesetzlichen Ordnungsvorschriften für die Buchführung und das Führen von Aufzeichnungen im Sinne der §§ 146 ff. AO. Zwar sind diese Regelungen in der AO enthalten und gelten daher gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 AO für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen. Jedoch knüpfen diese Bestimmungen im Ausgangspunkt an die Buchführungspflicht (vgl. §§ 140, 141 AO) und die daran gekoppelten Aufzeichnungspflichten an und dienen primär dazu sicherzustellen, dass ein sachverständiger Dritter sich mit angemessenem (zeitlichen) Aufwand einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann (vgl. § 145 Abs. 1 Satz 1 AO). Für das Vorsteuervergütungsverfahren gelten jedoch keine besonderen Aufzeichnungspflichten und sind auch sonst die GoBD nicht für diesen Bereich übernommen worden. Jedenfalls hält der Gesetzgeber gemäß § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 4 UStG i.V.m. § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV für Zwecke der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Vergütungsverfahren, noch dazu durch im Ausland ansässige Steuerpflichtige, an dem Erfordernis der Vorlage der Originalrechnungen fest. Für das spezielle Vorsteuervergütungsverfahren ist ein originalersetzendes Scannen nicht zulässig. Insoweit bleibt es im Zusammenhang mit dem für 2014 noch geltenden papiergebundenen Antragsverfahren dabei, dass Originalrechnungen einzureichen sind, vor allem wegen der 75

damit gegebenen Möglichkeit des Beklagten, diese Rechnungen nach Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu entwerten. Erst mit der Einführung des – allerdings für den Streitzeitraum nicht maßgeblichen – elektronischen Antragsverfahrens besteht grundsätzlich kein Bedarf mehr, Originalrechnungen zum Zwecke der Entwertung einzureichen. Lediglich für – zumindest auch, d.h. zusätzlich zu in Papier erstellten identischen Rechnungen – elektronisch erstellte Rechnungen muss aus den dargelegten Gründen und aufgrund der ab 2011 gemäß § 14 Abs. 1 Satz. 7 UStG erfolgten Gleichbehandlung elektronischer und papiergebundener Rechnungen die Vorlage eines Ausdrucks der elektronischen Rechnungen genügen. Ein Ausdruck einer zuvor eingescannten Papierrechnung ist aber – wie ausgeführt – gerade keine elektronisch erstellte Rechnung.

Dies gilt im Übrigen nicht nur für Antragsteller aus Drittstaaten, sondern grundsätzlich auch für Antragsteller aus den EU-Mitgliedstaaten, da diese zwar grundsätzlich nur noch eine Rechnungsausfertigung auf elektronischem Wege vorzulegen haben, im Bedarfsfalle jedoch nach wie vor die Originalrechnungen vorlegen müssen, um die Vorsteuervergütung zu erhalten (vgl. § 61 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStDV). 76

ii) Im Übrigen bestehen für den Senat keine Bedenken vor allem hinsichtlich der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts der elektronischen Rechnungen. Die Klägerin hat die mit ihrer Zustimmung erfolgte Erstellung elektronischer Rechnungen durch die Q KG schlüssig geschildert. Die Klägerin hat zudem in der mündlichen Verhandlung eine Auflistung der Rechnungen nebst der dazugehörige(Sammel-)Überweisungsbelege vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass die streitgegenständlichen Rechnungen von der Klägerin an die Rechnungsausstellerin bezahlt worden sind. Auch sonst sind weder Zweifel daran ersichtlich, dass die Rechnungserstellung ordnungsgemäß erfolgt ist und dem ein tatsächlicher Leistungsaustausch zugrunde liegt, noch diesbezüglich Bedenken seitens des Beklagten vorgetragen worden. 77

d) Die Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 berechtigen auch zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG, insbesondere da es sich um einen ordnungsgemäßen Umsatzsteuerausweis handelt. 78

aa) Eine Vorsteuervergütung setzt einen berechtigten Vorsteuerabzug voraus, denn gemäß § 18 Abs. 9 UStG wird für nicht im Inland ansässige Unternehmer lediglich ein besonderes Verfahren zur Erreichung des Vorsteuerabzugs (im Wege der Vergütung der Vorsteuerbeträge) geregelt. Die allgemeinen Voraussetzungen für einen berechtigten Vorsteuerabzug müssen auch für diese Antragsteller in jedem Falle gegeben sein. 79

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. 80

bb) Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind hier für die Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 gegeben, insbesondere ist der Umsatzsteuerausweis zu Recht erfolgt, da es sich um im Inland steuerbare und steuerpflichtige Umsätze handelt. Dies gilt sowohl für die Rechnungen über Lieferungen innerhalb Deutschlands (Antragspositionen 4, 22, 31, 33, 39, 71, 73, 78, 80) als auch für Lieferungen in andere EU-Mitgliedsstaaten (Antragspositionen 1-3, 5-10, 12-21, 23-26, 28-30, 32, 34-38, 40-49, 58-62, 65-70, 72, 74-77, 79, 81-86) und ins Drittland (hier: Schweiz, Antragsposition 11). 81

(1) Bezüglich der Lieferung von Marketingunterlagen innerhalb Deutschlands ist der Umsatzsteerausweis auch nach Ansicht des Beklagten berechtigterweise erfolgt. Die Rechnungen berechtigen somit zum Vorsteuerabzug.

(2) Gleiches gilt – entgegen der Ansicht des Beklagten – auch hinsichtlich der Lieferungen der Marketingunterlagen an Vermittler in anderen EU-Mitgliedstaaten. Hierbei handelt es sich nicht um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von § 6a UStG, sondern um im Inland steuerbare und steuerpflichtige Umsätze. 83

?) Die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung finden sich im innerstaatlichen Recht in § 6a Abs. 1, 2 UStG. Gemäß § 6a Abs. 3 UStG muss der (leistende) Unternehmer, um die Umsatzsteuerfreiheit zu erlangen, die Voraussetzungen gemäß § 6a Abs. 1, 2 UStG nachweisen. Gemäß § 6a Abs. 4 UStG ist die Lieferung, die der Unternehmer als steuerfrei behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die Einzelheiten des sog. Buch- und Belegnachweis sind in § 17c UStDV geregelt. Gemäß § 17c Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer unter anderem die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers nachweisen, d.h. aufzeichnen. 84

?) Diese innerstaatlichen Regelungen beruhen auf EU-rechtlichen Vorgaben, wonach 85

- ein Rechnungsdokument sowohl die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen im Inland sowie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers in einem anderen Mitgliedstaat enthalten muss, 86

- die Mitgliedstaaten unter Beachtung der Gleichbehandlung weitere Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu meiden, 87

- die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen, unter anderem die Lieferungen von Gegenständen, die in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, von der Steuer befreien, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solche/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt (vgl. Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten). 88

?) Nach der Rechtsprechung des EuGH sind diese Bestimmungen, insbesondere Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, dahin auszulegen, dass es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt ist, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt; dies gilt allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Steuerbefreiung nicht allein aus dem Grund verweigert wird, dass diese Verpflichtung nicht erfüllt worden ist, wenn der Liefererredlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat (vgl. EuGH 89

- ?) Hiervon ausgehend sind die hier zu beurteilenden Materiallieferungen in andere EU-Mitgliedstaaten nicht steuerfrei. Die Marketingmaterialien wurden durch die Klägerin von der Q KG erworben und auf Geheiß der Klägerin direkt an die als Vermittler tätigen anderen Gesellschaften des W-Verbundes geliefert. Es handelt sich hierbei um Lieferungen der Q KG an die Klägerin. Diese Lieferungen sind im Inland – trotz Gelangens der Gegenstände ins Ausland – im Inland umsatzsteuerpflichtig, da die Klägerin keine Erwerbsbesteuerung im jeweiligen Bestimmungsland durchgeführt hat und auch die Q KG die Lieferungen nicht als steuerfrei behandelt hat. Vorliegend stellt sich insbesondere nicht die Frage, ob der Rechnungsaussteller (hier: die Q KG) alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers zu erbringen. Insoweit ist kein Anwendungsfall der vorstehend angeführten Rechtsprechung bzw. der Vertrauensschutzregelung gemäß § 6a Abs. 4 UStG eröffnet. Denn die Q KG als Vertragspartner der Klägerin hat als Rechnungsausstellerin gerade darauf verzichtet, überhaupt irgendeine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufzuzeichnen oder sonst irgendwelche Angaben zu machen, aus denen hinreichend belegt sein könnte, dass der Erwerber (hier: die Klägerin) ein Steuerpflichtiger ist bzw. der Erwerbsvorgang im Bestimmungsland der Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Klägerin trägt insoweit schlüssig vor, dass sie den Lieferanten (Q KG) lediglich angewiesen hat, die Marketingmaterialien an die jeweiligen Adressen der Vermittler in den EU-Mitgliedstaaten zu versenden. Insoweit haben die an den streitgegenständlichen Umsätzen beteiligten Personen die Lieferung der Marketingunterlagen bewusst und in Ansehung der eintretenden Umsatzsteuerpflicht des Umsatzes durchgeführt.
- e) Die übrigen Voraussetzungen für den von der Klägerin aus den Rechnungen zu den Antragspositionen 1-26, 28-49, 58-62 und 65-86 – über die bereits gewährte Vorsteuervergütung aus der Rechnung zur Antragsposition 27 hinaus – geltend gemachten Vorsteueranspruch liegen ebenfalls vor. Insoweit hat auch der Beklagte keine Bedenken vorgetragen.
4. Im Übrigen, d.h. bzgl. der Antragspositionen 50-57 scheidet aus den bereits dargelegten Gründen eine Vorsteuervergütung aus, da es sich bei den Rechnungen zu diesen Antragspositionen jeweils um Ausdrucke zuvor eingescannter Originalrechnungen in Papier handelt, für die eine Vorsteuervergütung mangels Vorlage der Rechnungen im Original nicht möglich ist.
- II. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Der Umstand, dass die Klägerin mit ihrem Begehren, die Vorsteuervergütung auch aufgrund der Rechnungen zu den Antragspositionen 50-57 mit einem Vorsteuerbetrag von insgesamt 8.453,07 EUR zu erhalten, keinen Erfolg hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Klägerin unterliegt insoweit lediglich zu einem geringen Teil, so dass es gerechtfertigt ist, dem Beklagten die gesamten Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.
- III. Die Revision wird zugelassen, da der Frage, ob das Erfordernis der Vorlage von Originalrechnungen im Sinne von § 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV auch dann gewahrt ist, wenn neben in Papierform erstellten Rechnungen vom Rechnungsaussteller identische elektronische Rechnungen erteilt werden und der Antragsteller im Vorsteuervergütungsverfahren sodann lediglich Ausdrucke dieser elektronischen Rechnungen zum Nachweis der Vorsteuerbeträge vorlegt, eine grundsätzliche Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zukommt. Die Fallkonstellation der gleichzeitigen Erstellung von elektronischen Rechnungen und Rechnungen in Papierform ist – soweit ersichtlich –

bislang weder im Zusammenhang mit §§ 14, 15 UStG für das reguläre Umsatzsteuerverfahren noch im Zusammenhang mit dem Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG entschieden worden. Wenngleich im Streitfall § 61a UStDV in der bis zum 29. Dezember 2014 geltenden Fassung und damit noch das papiergebundene Antragsverfahren maßgeblich sind, kommt dieser Frage auch unter Geltung der seit dem 30. Dezember 2014 geltenden Fassung und dem seither auch für Antragsteller aus Drittstaaten vorgeschriebenen elektronischen Antragsverfahren weiterhin Bedeutung zu, da nach der aktuellen Gesetzesfassung nach wie vor die Vorlage von Rechnungen im Original verlangt wird.

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 95

V. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 96