
Datum: 30.06.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 929/19
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0630.2K929.19.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 11.023,-- EUR festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, eine Vorsteuervergütung zu erhalten, insbesondere darum, ob eine Zusammenfassung mehrerer Rechnungen in einer Antragsposition sowie ausnahmsweise eine Antragstellung in Papierform zulässig ist.

2

Die Klägerin ist ein in den USA ansässiges Unternehmen in der Rechtsform einer Limited Liability Company (LLC), deren Geschäftsgegenstand die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Geräten aus der ... und aller damit im Zusammenhang stehender Tätigkeiten ist.

3

Am 30. Mai 2017 (Eingang beim Beklagten) stellte die Klägerin unter Verwendung des Papiervordrucks USt 1 T 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 11.023,63 EUR für den Zeitraum Januar bis Dezember 2016. Dem Antrag beigelegt war – ebenfalls auf dem amtlichen Papiervordruck – als Anlage eine (handgeschriebene) Einzelaufstellung der insgesamt 90 Rechnungen, aus denen die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht. In dem Antrag wurde als Zustellungsvertreter der Prozessbevollmächtigte der Klägerin benannt. Dem Vorsteuervergütungsantrag beigelegt war ein Begleitschreiben der inländischen Niederlassung der Klägerin vom 22. Mai 2017 (Bl. 11 der vom Beklagten geführten

4

Verwaltungsakte -VA-), in dem mitgeteilt wurde, dass das Finanzamt Q mit Schreiben vom 4. Mai 2017 (vgl. Bl. 14 der VA) erstmals die eingereichte Umsatzsteuererklärung abgelehnt habe, da das Unternehmen in 2016 keine Umsätze (im Inland) getätigt habe. Aufgrund dessen müsse nunmehr die in 2016 gezahlte Vorsteuer im Vorsteuervergütungsverfahren geltend gemacht werden. Des Weiteren wurde in dem Schreiben der inländischen Niederlassung der Klägerin mitgeteilt, dass sich „die Kollegen in USA und unser deutscher Steuerberater darum bemühen, die für die Registrierung im Online-Portal (BOP) und zur elektronischen Antragstellung notwendigen Informationen und Unterlagen zusammenzutragen.“ (vgl. Bl. 11 der VA). Aufgrund der bestehenden Gefahr, die Ausschlussfrist für die Antragstellung (30. Juni 2017) zu versäumen, werde der Antrag daher in Papierform gestellt. Abschließend wurde um eine Benachrichtigung gebeten, ob für 2016 ausnahmsweise die Antragstellung in Papierform genehmigt wird.

Daraufhin teilte der Beklagte mit Schreiben vom 16. Juni 2017 (Bl. 26 der VA) dem Zustellungsvertreter der Klägerin mit, dass seit dem 1. Juli 2016 Anträge auf Vorsteuervergütung ausschließlich elektronisch über das Online-Portal einzureichen seien. Zudem sei der Zustellungsvertreter mit der BZ-Nummer x im Online-Portal des Beklagten registriert. Der auf dem Postweg übermittelte Antrag könne daher nicht anerkannt werden. Der Beklagte bat um Übermittlung des Antrags über das Online-Portal bis zum 30. Juni 2017. Sollte bis zu diesem Termin kein elektronischer Antrag vorliegen, werde der Papierantrag abgelehnt.

Am 27. Juni 2017 reichte der Prozessbevollmächtigte der Klägerin über das Online-Portal des Beklagten erneut einen Antrag auf Vorsteuervergütung für den Streitzeitraum über einen Betrag von 11.023,63 EUR ein. In der zum Antrag gehörenden tabellarischen Einzelaufstellung (Anlage) der Rechnungen, aus denen der Anspruch auf Vorsteuervergütung abgeleitet wird, ist nur ein Datensatz, d.h. nur eine Antragsposition, eingetragen. Darin finden sich folgende Eintragungen (vgl. Bl. 32 der VA):

Spalte	Eintragung
Art des erworbenen Gegenstandes bzw. der empfangenen sonstigen Leistung	Ziffer 10 („Sonstiges“)
Name und Anschrift des Leistenden	laut Anlage 000 laut Anlage
St.Nr/USSt-Id	0000000
Datum/Typ	Rechnung
Nummer	Gesamtbetrag laut Anlage
Beantragt (EUR)	11.023,63
Berücks. (EUR)	11.023,63

5

6

7

8

Nach einer an den Beklagten gerichteten Sachstandsanfrage seitens der inländischen Niederlassung der Klägerin per E-Mail vom 22. August 2017 (Bl. 33 der VA) wandte sich der Beklagte mit Schreiben vom 26. September 2017 (Bl. 35 der VA) an den Klägerbevollmächtigten und bat um Übersendung einer Unternehmerbescheinigung sowie um weitere Erläuterungen bzw. Unterlagen, um beurteilen zu können, ob es sich bei der Niederlassung der Klägerin in Deutschland um eine inländische Betriebsstätte handelt.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2017 (Bl. 39 der VA) übersandte die Niederlassung der Klägerin dem Beklagten die angeforderten Auskünfte zur Ausstattung und Tätigkeit der Niederlassung in Deutschland. Mit Schreiben vom 7. Dezember 2017 (Bl. 42 der VA) übersandte der Klägerbevollmächtigte die angeforderte Unternehmerbescheinigung.

Mit weiterem Schreiben vom 6. Februar 2018 (Bl. 47 der VA) wies der Beklagte den Klägerbevollmächtigten darauf hin, dass in dem am 27. Juni 2017 über das Online-Portal des Beklagten übermittelten Vorsteuervergütungsantrag die gesamte Antragssumme lediglich in einer Position angegeben sei. Aufgrund der fehlenden Einzelaufstellung der Rechnungen sei eine Antragsbearbeitung derzeit nicht möglich. Wenngleich eine Verlängerung der Antragsfrist (vorliegend 30. Juni 2017) nicht möglich sei, werde dennoch unter Berücksichtigung der besonderen Umstände Wiedereinsetzung gewährt, wenn die noch erforderlichen Unterlagen innerhalb eines Monats vorgelegt würden.

Daraufhin reichte der Klägerbevollmächtigte am 27. Februar 2018 erneut einen inhaltsgleichen Vorsteuervergütungsantrag in elektronischer Form ein. Die zum Antrag gehörende tabellarische Einzelaufstellung (Anlage) der Rechnungen, aus denen der Anspruch auf Vorsteuervergütung abgeleitet wird, enthält wiederum nur zu einer Antragsposition folgende Eintragungen (vgl. Bl. 50 der VA):

Spalte	Eintragung
Art des erworbenen Gegenstandes bzw. der empfangenen sonstigen Leistung	Ziffer 10 („Sonstiges“)
Name und Anschrift des Leistenden	laut Anlage laut Anlage laut Anlage 000 laut Anlage
St.Nr./USt-Id	00000000
Datum/Typ	Einfuhrbeleg
Beantragt (EUR)	11.023,63
Berücks. (EUR)	11.023,63

Mit Schreiben ebenfalls vom 27. Februar 2018 (Bl. 52 der VA) teilte der Klägerbevollmächtigte unter Beifügung eines Formularausdruck des am 27. Februar 2018 gestellten elektronischen Antrags dem Beklagten mit, dass Bezug nehmend auf das Schreiben des Beklagten vom 6. Februar 2018 der Antrag erneut gestellt und in der Anlage

eine Einzelaufstellung der Rechnungen über das Online-Portal hochgeladen und mitversendet worden sei. Diesem Schreiben war zudem eine (maschinengeschriebene) Einzelaufstellung der 90 Rechnungen, aus denen die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht, beigelegt.

Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 30. März 2018 (Bl. 65 der VA) den Vorsteuervergütungsantrag mit der Begründung ab, der Antrag sei nicht rechtswirksam in elektronischer Form gestellt worden, da auch in dem am 27. Februar 2018 gestellten elektronischen Antrag erneut keine Einzelaufstellung der Rechnungen, sondern lediglich die Zusammenfassung in einer Antragsposition mit einer Gesamtsumme enthalten sei. 14

Dagegen wandte sich der Klägerbevollmächtigte und teilte dem Beklagten mit Schreiben vom 13. April 2018 (Bl. 68 der VA) unter Vorlage zweier Ausdrücke von Eingangsbestätigungen des Beklagten zum Antrag vom 27. Februar 2018 mit, dass der Vorsteuervergütungsantrag am 27. Februar 2018 elektronisch eingereicht und hierbei auch eine Einzelaufstellung mitübertragen worden sei. 15

Mit Hinweisschreiben vom 27. November 2018 (Bl. 71 der VA) teilte der Beklagte mit, in dem Antrag vom 27. Februar 2018 sei in der Anlage lediglich eine Zeile mit der Zusammenfassung der beantragten Vorsteuervergütungsbeträge enthalten gewesen. Eine Einzelaufstellung zu den einzelnen Rechnungen sei nicht enthalten gewesen. Der Grund, weshalb die Einzelaufstellung nicht eingegangen sei, sei unerheblich. 16

Im Nachgang hierzu erläuterte der Klägerbevollmächtigte mit Schreiben vom 10. Januar 2019 (Bl. 73 der VA), dass er die Einzelaufstellung der Rechnungen in einer Excel-Datei erstellt, diese in eine CSV-Datei umgewandelt und sodann als Anhang in den Antrag importiert habe. Der Eingang sei vom Beklagten auch bestätigt worden. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 15. März 2019 (Bl. 76 der VA) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück, da die Klägerin mit der Zusammenfassung aller Rechnungen in einer Antragsposition keinen wirksamen Vorsteuervergütungsantrag gestellt habe. 18

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden, am 10. April 2019 bei Gericht eingegangenen Klage. Zur Begründung trägt sie vor, der Vorsteuervergütungsantrag sei fristgerecht und formgültig gestellt worden, und zwar in dreifacher Hinsicht: Zunächst in Papierform am 22. Mai 2017, sodann über das Internet am 27. Juni 2017 und schließlich nochmals mit Postversand am 27. Februar 2018. Unabhängig davon, dass unerklärlich sei, weshalb die an den Beklagten übertragenen Dateien durch diesen nicht bearbeitet worden seien bzw. dort nicht angekommen seien, müsse vorliegend eine Ausnahme von der elektronischen Antragstellung gemäß § 61a UStDV gewährt werden. Aufgrund der neuen, seit 1. Juli 2016 geltenden Rechtslage und der damit ausschließlich elektronisch möglichen Antragstellung über das Online-Portal des Beklagten sei eine pünktliche Registrierung nicht möglich gewesen. Im Übrigen habe der Beklagte den Eingang des vollständigen Antrags und der Einzelaufstellung der Belege in einer Excel-Liste bestätigt. 19

In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung teilte der Bevollmächtigte mit, dass er am 17. Juni 2020 an den Beklagten eine Anfrage nach dem Verbleib des vollständigen Vergütungsantrags vom 27. Februar 2018 inklusive der diesem Antrag beigelegten Anlage mit den Einzelangaben zu den Rechnungen („vollständiger Antrag mit der Pos. 3, dort wo auch die Liste der einzelnen Rechnung importiert ist“) gerichtet habe (vgl. Bl. 219 ff., 247 der Gerichtsakte -GA-). 20

In der mündlichen Verhandlung am 30. Juni 2020 legte der Klägerbevollmächtigte Unterlagen vor, aus denen sich ergibt, dass er am Vortag testweise den streitgegenständlichen Antrag erneut einschließlich der erforderlichen Anlage, diesmal mit Angaben im Datensatzformat zu den einzelnen Rechnungen, beim Beklagten elektronisch über das Portal eingereicht hat. 21

Des Weiteren ergänzte er den klägerischen Vortrag dahingehend, dass der Beklagte der Klägerin mit Schreiben vom 6. Februar 2018 eine Verlängerung der Antragsfrist gewährt habe, um einen wirksamen elektronischen Vergütungsantrag nachreichen zu können. Diese Fristgewährung sei maßgeblich, so dass der Antrag der Klägerin nicht mit Verweis auf den Ausschlusscharakter der Antragsfrist abgelehnt werden könne. Ein Verweis auf die Ausschlussfrist sei Unrecht. Schließlich betone auch der Europäische Gerichtshof stets, dass dem materiell-rechtlichen Anspruch auf Vorsteuerabzug Vorrang vor formalen Anforderungen eingeräumt werden müsse. Im Übrigen habe der Beklagte nicht nachweisen können, dass er keinen vollständigen elektronischen Antrag der Klägerin erhalten habe. 22

Zudem sei die Einspruchsentscheidung des Beklagten schon deshalb rechtswidrig, weil darin die nicht mehr existierende Steuerdatenübermittlungsverordnung erwähnt werde. 23

Die Klägerin beantragt, 24

unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 30. März 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2019 die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2016 auf 11.023,63 EUR festzusetzen, 25

hilfsweise die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Zur Begründung trägt der Beklagte vor, die Klägerin habe mit dem einzig zulässigen elektronischen Antrag vom 27. Juni 2017 bzw. vom 27. Februar 2018 einen unvollständigen Vergütungsantrag gestellt, da in der Anlage zum Antrag keine Einzelaufstellung der Rechnungen enthalten gewesen sei. Der darüber hinaus in Papierform eingereichte Antrag vom 30. Mai 2017 sei unzulässig. 29

Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer habe gemäß § 18 Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. § 61a Abs. 1 S. 1, 2 UStDV den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Auf Antrag könne zur Vermeidung von unbilligen Härten auf die erforderliche elektronische Antragstellung verzichtet werden. Dies sei insbesondere der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung des amtlichen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre, oder wenn der Unternehmer nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage sei, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. Soweit eine solche wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit nicht vorliege, habe die Finanzbehörde im Rahmen des ihr durch § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG eingeräumten Ermessens über den Antrag des Unternehmers, den Vergütungsantrag in herkömmlicher Form nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgeben zu dürfen, zu entscheiden. Vorliegend sei ein solcher Fall unbilliger Härte nicht gegeben. Eine drohende Fristversäumung stelle keinen solchen Härtefall dar. Die im späteren Verlauf des Antragsverfahrens auf elektronischem Wege eingereichten Vorsteuervergütungsanträge zeigten vielmehr, dass die technischen 30

Möglichkeiten und individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten auf Seiten der Klägerin bzw. ihres Vertreters gegeben seien.

Der in elektronischer Form beim Beklagten eingegangene Antrag sei inhaltlich unvollständig und genüge daher nicht für die Vorsteuervergütung. Eine Zusammenfassung von Rechnungen unter einer Position sei grundsätzlich nicht möglich. Nur ausnahmsweise könne aus Gründen der Arbeitsvereinfachung für bestimmte Umsätze eine Zusammenfassung unter einer Position in der Anlage zum Vergütungsantrag erfolgen. Dann müssten jedoch in einer besonderen Aufstellung die einzelnen Angaben aufgelistet werden. Eine solche Handhabung sei jedoch nur bei Kleinbetragsrechnungen der gleichen Kostenart, Fahrausweisen und Einfuhrumsatzsteuerbelegen statthaft. 31

Entscheidungsgründe 32

I. Die zulässige Klage ist unbegründet. 33

Der angefochtene Vorsteuervergütungsbescheid vom 30. März 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf die für den Streitzeitraum begehrte Vorsteuervergütung. 34

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). 35

a) Gemäß § 150 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, wenn keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben ist. Gemäß § 155 Abs. 4 AO sind die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. 36

Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens mit Zustimmung des Bundesrates 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. Von dieser Ermächtigung hat der Ordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht und das Vergütungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer – wie die Klägerin – in § 61a UStDV geregelt. 37

Gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV in der seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung hat ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV kann das Bundeszentralamt für Steuern zur Vermeidung von unbilligen Härten auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichten. In diesem Fall hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer gemäß § 61a Abs. 1 Satz 3 UStDV die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu beantragen und den Vergütungsantrag eigenhändig zu unterschreiben. 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. 38

Das elektronische Antragsverfahren – wie es gemäß § 61 UStDV für Antragsteller aus den EU-Mitgliedsstaaten bereits seit dem 1. Januar 2010 gilt – ist mit Änderung von § 61a UStDV durch Art. 6 Nr. 9 der Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen und weiterer Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I 2014, 2392) für Antragsteller aus Drittstaaten eingeführt worden. Infolge dessen müssen seither auch die im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer ihre Vorsteuervergütungsanträge auf elektronischem Weg übermitteln (vgl. zur Begründung des Ordnungsgebers BR-Drucks. 535/14, S. 17). Diese zum 30. Dezember 2014 in Kraft getretene Neufassung von § 61a UStDV ist gemäß § 74a Abs. 4 UStDV auf Anträge auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2016 gestellt werden.

Die zunächst noch in § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV enthaltene Bestimmung, dass der Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist, wurde mit Art. 21 Abs. 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom (BGBl. I 2016, 1679) im Zuge des Wegfalls der bisherigen Verordnungsermächtigung in § 150 Abs. 7 AO und Übernahme der bisher in der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung angesiedelten Regelungen in § 72a Abs. 1 bis 3 und § 87a Abs. 6 sowie die §§ 87b bis 87d AO sodann mit Wirkung zum 1. Januar 2017 in § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV aufgehoben, indem die Wörter „nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung“ gestrichen wurden (vgl. BT-Drucks. 18/7457, 116).

b) Diese nationalen Vorschriften für das Vorsteuervergütungsverfahren beruhen für Antragsteller aus dem Gemeinschaftsgebiet 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, ABI. EU L 347, 1) auf der hierfür maßgeblichen Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (Mehrwertsteuererstattungs-Richtlinie, -Richtlinie 2008/9/EG-, ABI. EU 44, 23). Gemäß 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).

Für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Antragsteller – wie im Streitfall die Klägerin – findet nicht die Richtlinie 2008/9/EG, sondern gemäß Art. 171 Abs. 2 Mehrwertsteuersystemrichtlinie die Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABI. EG L 326/1986, 40, -Dreizehnte Richtlinie-) Anwendung. 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.

2. Gemäß diesen Rechtsgrundlagen hat die Klägerin keinen Anspruch auf die für den Streitzeitraum begehrte Vorsteuervergütung. Weder der am 30. Mai 2017 in Papierform gestellte Antrag noch die am 27. Juni 2017 und am 27. Februar 2018 in elektronischer Form

beim Beklagten eingegangenen Anträge genügen den gesetzlichen Voraussetzungen.

a) Die Frist für die Beantragung der Vorsteuervergütung für den im Streitverfahren maßgeblichen Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2016 gemäß § 61a Abs. 2 Satz 1 UStDV von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres 2016 lief am 30. Juni 2017 ab. 44

Bei dieser Sechs-Monats-Frist handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. Januar 2014, XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915; vom 14. Dezember 2012, V B 19/12, BFH/NV 2013, 602; vom 14. Dezember 2012, V B 20/12, BFH/NV 2013, 996; vom 24. Juli 2012, V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840; Urteil vom 21. Oktober 1999, V R 76/98, BStBl. II 2000, 214; so auch durch den EuGH bestätigt, Urteile vom 21. Juni 2012, C-294/11 – Elsacom, ABl. EU 2012, Nr. C 250, 8, DStR 2012, 1272; vom 2. Mai 2019, C-133/18, ABl. EU 2019, Nr. C 220, 6, HFR 2019, 619). Eine unzureichende Antragstellung innerhalb dieser Frist kann nur ausnahmsweise unter den Voraussetzungen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nachgeholt werden. Wenngleich diese Rechtsprechung zu dem bis Ende 2009 geltenden Antragsverfahren in Papierform ergangen ist, hat sich hieran auch nach der Umstellung des Antragsverfahrens auf eine elektronische Antragstellung nichts geändert (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Juli 2016, V B 5/16, BFH/NV 2016, 1594; FG Köln, Urteil vom 16. September 2015, 2 K 3594/11, EFG 2015, 2247). 45

b) Innerhalb dieser Frist hat die Klägerin keinen wirksamen Vergütungsantrag gestellt, da sie bis zum Fristablauf nicht alle für die Vorsteuervergütung erforderlichen Angaben an den Beklagten übermittelt hat. 46

aa) Der auf dem Papiervordruck eingereichte Antrag vom 30. Mai 2017 stellt keinen wirksamen Antrag auf Vorsteuervergütung dar, da die Klägerin damit die gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV gesetzlich vorgeschriebene elektronische Form bei der Antragstellung nicht gewahrt hat. 47

(1) Mit § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV ist eine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben und damit eine Ausnahme von der Abgabe einer Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gemäß § 150 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geregelt. Einer Qualifizierung des Vorsteuervergütungsantrags als Steuererklärung im Sinne von § 150 Abs. 1 AO und mithin einer Gestattung von Ausnahmeregelungen von der Einreichung in Papierform steht nicht entgegen, dass es dem Antragsteller mit einem Antrag nach § 18 Abs. 9 UStG nicht um eine Steuerfestsetzung, sondern um eine Steuervergütung (vgl. §§ 37, 43 AO) geht, denn gemäß § 155 Abs. 4 AO sind die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. Der gesetzlich vorgeschriebenen elektronischen Form genügt der Antrag vom 30. Mai 2017 nicht. 48

(2) Zugunsten der Klägerin greift keine Ausnahme von der Pflicht zur Einreichung eines Vorsteuervergütungsantrags in elektronischer Form. Eine solche Ausnahme ist gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV nur dann möglich, wenn der Beklagte auf einen entsprechenden Antrag hin auf das Erfordernis der elektronischen Antragstellung verzichtet, um im Einzelfall eine unbillige Härte zu vermeiden. 49

Ein solcher Verzicht ist vorliegend nicht erfolgt, da die Klägerin zwar eine Ausnahmeregelung beantragt, diese jedoch vom Beklagten ausdrücklich abgelehnt wurde. 50

(3) Die Entscheidung des Beklagten, der Klägerin bzw. dessen Bevollmächtigten keine Ausnahme zuzubilligen und nicht auf das Erfordernis einer elektronischen Antragstellung zu 51

verzichten, ist nicht zu beanstanden. Wie auch die Klägerin anerkennt, handelt es sich bei der Entscheidung über eine Ausnahme gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV um eine dem Beklagten zustehende Ermessensentscheidung, die gerichtlich nur in den Grenzen gemäß § 102 FGO überprüfbar ist.

?) Vorliegend ist weder ersichtlich, dass der Beklagte die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten hat, noch dass er von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Der Beklagte hat in rechtlich nicht zu beanstandender Weise darauf abgestellt, dass es dem Klägerbevollmächtigten sehr wohl möglich gewesen wäre, rechtzeitig einen elektronischen Vorsteuervergütungsantrag für die Klägerin zu stellen. Zum einen war der Klägerbevollmächtigte seinerzeit bereits beim Online-Portal des Beklagten registriert. Zum anderen bestätigt dies der weitere Geschehensablauf nach der Einreichung des Antrags in Papierform am 30. Mai 2017, denn bereits am 27. Juni 2017 und nochmals am 27. Februar 2018 reichte der Klägerbevollmächtigte gerade einen Antrag in elektronischer Form ein, allerdings ohne eine detaillierte Auflistung der einzelnen Rechnungen in Form einer entsprechenden Datensatzsammlung als Anlage zum Vergütungsantrag. Nachvollziehbare Gründe, weshalb eine formwirksame elektronische Antragstellung unter Beifügung der erforderlichen Datensätze zu allen einzelnen Antragspositionen nicht innerhalb der Antragsfrist möglich gewesen sein könnte, hat die Klägerin nicht vorgetragen. Sie hat sich lediglich auf den pauschalen – aus den vorstehenden Gründen nicht überzeugenden – Vortrag beschränkt, dass innerhalb der Antragsfrist eine solche Antragstellung nicht möglich gewesen sei und die Ablehnung der Ausnahmeregelung gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV durch den Beklagten unverständlich sei.

52

?) Auch darüber hinaus ist für den Senat nicht erkennbar, dass der Klägerin wegen Unbilligkeit gemäß § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV hätte gestattet werden müssen, ausnahmsweise einen Antrag nach amtlichem Vordruck in Papierform zu stellen.

53

Soweit der Klägerin gegebenenfalls der Aufwand, der mit der Erstellung eines elektronischen Antrags und der Erfassung der Einzelangaben zu allen Rechnungen verbunden ist, unangemessen hoch erschienen sein sollte, ändert dies nichts an der Beurteilung des Streitfalls. Auch dann begründet die vorliegende Sachlage keine unbillige Härte im Sinne von § 61a Abs. 1 Satz 2 UStDV.

54

Eine Regelung zur Abmilderung einer möglichen unbilligen Härte findet sich allgemein in § 150 Abs. 8 AO. Danach gilt für Fälle, in denen die Steuergesetze anordnen, dass die Finanzbehörde auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine Übermittlung der Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten kann, einem solchen Antrag zu entsprechen ist, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (Satz 1). Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre, oder wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (Satz 2). Dies entspricht auch der Intention des Verordnungsgebers der UStDV. Nach der amtlichen Begründung der 2014 verordneten Änderung von § 61a UStDV liegt eine unbillige Härte insbesondere dann vor, wenn es dem Unternehmer nicht zuzumuten ist, die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Übermittlung zu schaffen (vgl. BR-Drucks. 535/14, S. 17).

55

Der Anwendungsfall einer derartigen Ausnahmeregelung aus Billigkeitsgründen ist vorliegend nicht eröffnet. Zumindest der bereits im Antragsverfahren und noch vor Ablauf der für den Streitzeitraum maßgeblichen Antragsfrist für die Klägerin tätig gewordene Klägerbevollmächtigte war bei dem Online-Portal des Beklagten registriert und damit persönlich und technisch in der Lage, einen fristgerechten und formal ordnungsgemäßen Vorsteuervergütungsantrag in elektronischer Form zu stellen. Der Klägerbevollmächtigte war auch tatsächlich mit der elektronischen Antragstellung beauftragt und hatte am 27. Juni 2017 einen (ersten) Antrag im elektronischen Verfahren gestellt. 56

Insoweit ist der Streitfall vergleichbar mit dem Fall, dass ein Unternehmer beantragt, von der Pflicht, gemäß § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG eine Umsatzsteuer-Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, befreit zu werden und zur Vermeidung von unbilligen Härten die Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform abgeben zu dürfen. Einem solchen Antrag muss das Finanzamt (nur) entsprechen, wenn dem Unternehmer die elektronische Datenübermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2012, XI R 33/09, BStBl. II 2012, 477). Dies ist vorliegend in Bezug auf die Klägerin nicht der Fall. 57

bb) Die mit den inhaltsgleichen Anträgen vom 27. Juni 2017 und vom 27. Februar 2018 im elektronischen Antragsverfahren an den Beklagten übermittelten Informationen genügen ebenfalls nicht den Anforderungen für eine Vorsteuervergütung. Auch bei diesen handelt es sich jeweils um einen unvollständigen und damit unwirksamen Antrag. 58

(1) Zwar sind diese Anträge – wie es für den vorliegenden Vergütungszeitraum gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV, wie vorstehend ausgeführt, erforderlich ist – in elektronischer Form gestellt worden. 59

(2) Jedoch genügen beide Anträge nicht den gesetzlichen Anforderungen, da sie jeweils nicht alle erforderlichen Angaben enthalten und damit nicht die gesetzlichen Anforderungen gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV erfüllen. 60

?) Der deutsche Gesetzgeber hat mit § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 61a Abs. 1 UStDV die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Richtlinie 2008/9/EG und der Dreizehnten Richtlinie umgesetzt und darin geregelt, dass der Vorsteuervergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist. Gegenstand des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes, auf den § 61a 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. Dabei ist zu jeder Rechnung u.a. Name und vollständige Anschrift des Leistenden, dessen Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Datum und Nummer des Rechnungsbelegs, Bemessungsgrundlage und Umsatzsteuerbetrag sowie die Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen einzutragen. Diese Regelung beruht auf Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG. 61

So wie der Gesetzgeber in der vorhergehenden, bis 2016 geltenden Fassung von § 61a UStDV für Anträge von Unternehmern aus Drittlandstaaten – wie im Übrigen auch in der Vorgängerregelung zu § 61 UStDV für Anträge von Unternehmen aus einem EU-Mitgliedstaat – auf den amtlich vorgeschriebenen Vordruck Bezug nahm und auf diese Weise die formellen Voraussetzungen der seinerzeit für Antragsteller aus dem Gemeinschaftsgebiet geltenden Achten Richtlinie (vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11) in nationales Recht umgesetzt und auch für Antragsteller aus 62

Drittlandstaaten für anwendbar erklärt hat, übernimmt der Gesetzgeber nunmehr mit der Bezugnahme auf den amtlich vorgeschriebenem Datensatz die formellen Voraussetzungen der Richtlinie 2008/9/EG in das nationale Recht, und zwar auch für Antragsteller – wie die Klägerin – aus Drittlandsstaaten.

?) Der Senat hat bereits für das elektronische Vorsteuervergütungsverfahren für Antragsteller aus den EU-Mitgliedsstaaten entschieden, dass in Form entsprechender Datensätze Angaben zu jeder einzelnen Rechnung, aus denen die Vorsteuervergütung geltend gemacht wird, erforderlich sind. Die Zusammenfassung einzelner Rechnungen zu einem Datensatz mit einem Gesamtbetrag ist unzulässig (vgl. FG Köln, Urteil vom 16. September 2015, 2 K 2040/12, EFG 2016, 159). 63

?) Vor diesem Hintergrund genügt sowohl der Antrag der Klägerin vom 27. Juni 2017 als auch der Antrag am 27. Februar 2018 nicht den Anforderungen an eine wirksame Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV. Insoweit gilt für Antragsteller aus Drittstaaten wie der Klägerin nichts anderes als für Antragsteller aus den EU-Mitgliedstaaten. 64

In beiden Anträgen fehlen die einzelnen Datensätze zu den Rechnungen, aus denen die Klägerin den Anspruch auf Vorsteuervergütung ableitet. Beide Anträge enthalten als Datensatz lediglich die Zusammenfassung der Vorsteuerbeträge aus den einzelnen Rechnungen. Eine derartige Zusammenfassung von Rechnungen in einer Antragsposition ist – ebenso wie für Anträge gemäß § 61 Abs. 1 UStDV von Unternehmern aus den EU-Mitgliedstaaten – unzulässig. Ein solcher Antrag ohne Angaben zu einzelnen Rechnungen ist unvollständig und unwirksam. 65

Hinsichtlich der Einzelangaben wird in den Anträgen der Klägerin zwar auf eine separate Anlage verwiesen, die jedoch nicht mit dem elektronischen Antrag eingereicht wurde, sondern lediglich am 27. Februar 2018 in Papierform an den Beklagten übersandt worden ist. Eine derartige, nicht in Form von zum elektronischen Antrag gehörenden Datensätzen eingereichte Rechnungsaufstellung genügt nicht den gesetzlichen Anforderungen gemäß § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV. 66

Entgegen der Behauptung der Klägerin ist für den Senat nicht erkennbar, dass dem Antrag vom 27. Juni 2017 oder dem inhaltsgleichen Antrag vom 27. Februar 2018 eine Einzelaufstellung der Rechnungen in Form von Datensätzen beigelegt war. Insbesondere die Behauptung der Klägerin, sie bzw. ihr Bevollmächtigter habe mit dem Antrag vom 27. Februar 2018 über das Online-Portal eine entsprechende Aufstellung „hochgeladen und mitversendet“, ist durch nichts belegt. Die von der Klägerin vorgelegten Ausdrucke der Erfassungsmasken zur elektronischen Antragstellung lassen eine solche Anlage zum Antrag (ob als Excel-Datei oder als CSV-Datei) nicht erkennen. Ebenso wenig folgt aus der Eingangsbestätigung des Beklagten zum Antrag vom 27. Februar 2018, dass diesem Antrag eine Einzelaufstellung der Rechnungen bzw. Datensätze zu den Rechnungen beigelegt war. Die Mitteilung des Beklagten enthält lediglich eine Bestätigung, dass – unstreitig – unter dem Datum 27. Februar 2018 ein Antrag der Klägerin eingegangen ist. Zum Inhalt des Antrags oder zu einem eventuellen Dateianhang zum Antrag enthält die Eingangsbestätigung keine Angabe. 67

Diesbezüglich ist auch – trotz der vom Klägerbevollmächtigten im Juni 2020 an den Beklagten gerichteten Bitte um weitere Aktenrecherche – keine weitere Sachverhaltsaufklärung erforderlich. Sowohl nach der Aktenlage als auch den Vortrag der Klägerin ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Klägerbevollmächtigte einem der 68

von ihm elektronisch gestellten Anträge die erforderliche Aufstellung die Datensätze mit den Einzelangaben zu den Rechnungen beigefügt hatte, diese aber möglicherweise im Geschäftsgang beim Beklagten verlorengegangen sind. Der Vergütungsantrag der Klägerin vom 27. Februar 2018, auf den sich die im Juni 2020 seitens des Klägerbevollmächtigten angestoßene Recherche bezieht, ist ausweislich der in der Verwaltungsakte des Beklagten abgelegten Unterlagen (vgl. Bl. 49 und 50 der VA) an diesem Tag auch beim Beklagten eingegangen. Einen dreiseitigen Ausdruck dieses Antrags hatte der Klägerbevollmächtigte mit Schreiben ebenfalls vom 27. Februar 2018 nochmals per Briefpost an den Beklagten übersandt, wie es ebenfalls in der Verwaltungsakte (vgl. Bl. 52-56 der VA) dokumentiert ist. Das Schreiben vom 27. Februar 2018 nebst Anlage hatte der Klägerbevollmächtigte sodann im gerichtlichen Verfahren noch einmal dem Gericht vorgelegt. Aus all diesen Unterlagen ergibt sich jedoch – wie bereits dargelegt –, dass der elektronisch eingegangene Antrag vom 27. Februar 2018 lediglich eine Antragsposition enthält, in der auf eine Anlage („laut Anlage“) verwiesen wird und eine beantragte Vergütungssumme von 11.023,63 EUR aufgeführt ist. Auch der per Post beim Beklagten eingegangene Ausdruck dieses Antrags enthält unter der Überschrift „Anlage zum Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer“ in dem Abschnitt mit der Einzelaufstellung der Rechnungen zu „1. Anlage“ ebenfalls lediglich eine Position, in der auf eine Anlage („gesonderte Aufstellung Einfuhrbeleg“) verwiesen wird. Dazu findet sich bei den einzelnen Datenfeldern („Name/Unternehmen“, „Vorname“, „Straße und Hausnummer“) jeweils die Eintragung „laut Anlage“ und abschließend die Angabe eines Betrages von 11.023,63 EUR. Insoweit sind der vorgelegte Ausdruck und der beim Beklagten eingegangene Antrag vom 27. Februar 2018 inhaltsgleich. Darüber hinaus ist aus dem Antragsausdruck vom 27. Februar 2018 gerade nicht ersichtlich, dass diesem Antrag eine Datei angefügt gewesen ist. Ein solcher Anhang zum Antrag ist nach Aktenlage auch nicht beim Beklagten eingegangen. Abweichend vom elektronisch eingegangenen Antrag ist allein dem dreiseitigen Ausdruck dieses Antrags, den der Klägerbevollmächtigte am 27. Februar 2018 in Papierform an den Beklagten übersandt hatten, eine tabellarische Einzelaufstellung mit Angaben zu allen 90 Rechnungen beigefügt gewesen (vgl. Bl. 57 ff. der VA). Die Rechnungsaufstellung zum Antrag vom 27. Februar 2018 ist somit soweit ersichtlich nur in Papierform – und damit in ungenügender Form – an den Beklagten übermittelt worden.

?) Es ist im Übrigen nicht zu beanstanden, dass der Verordnungsgeber mit § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61a UStDV ebenso wie für Antragsteller aus den EU-Mitgliedstaaten auch für Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet seit 2017 die Antragstellung im elektronischen Antragsverfahren vorschreibt und nur noch in Ausnahmefällen nach vorheriger Gestattung die Einreichung eines Vorsteuervergütungsantrags in Papierform genügen lässt. 69

Nach den Erwägungsgründen der Dreizehnten Richtlinie ist eine harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern beabsichtigt und zur Erreichung dieses Ziels eine Ausrichtung an der für das Gemeinschaftsgebiet geltende unionsrechtlichen Vorgaben vorgesehen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 8. August 2013 – V R 3/11, BStBl. II 2014, 46). Hieraus kann zwar nicht gefolgert werden, dass die Vorsteuervergütung für Unternehmer in Drittstaaten identisch ist mit der für Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, denn aus der Dreizehnten Richtlinie folgt nicht, dass die beiden Vergütungsverfahren gleich ausgestaltet sind. Vielmehr räumt die Dreizehnte Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht unerhebliche Umsetzungsspielräume ein (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 – V R 3/11, BStBl. II 2014, 46). So gibt etwa die Dreizehnte Richtlinie den Mitgliedstaaten – im Unterschied zu Anhang A der früheren Achten EG-Richtlinie, die durch die nunmehr geltende Richtlinie 2008/9/EG abgelöst wurde – kein zu verwendendes Antragsformular vor. Ebenso wenig schreibt die Dreizehnte Richtlinie ein bestimmtes Antragsverfahren vor. Allerdings ist es hiernach gerade nicht zu beanstanden, wenn sich der 70

Gesetzgeber bei der Umsetzung der Vorgaben der Dreizehnten Richtlinie für Antragsteller aus Drittlandsstaaten an der für das Unionsgebiet geltenden Richtlinie 2008/9/EG orientiert und insoweit ein vergleichbares elektronisches Antragsverfahren vorschreibt.

?) Der Senat hat bereits für das bis Anfang 2016 für Antragsteller aus Drittstaaten geltende Antragsverfahren nach amtlichem Papiervordruck entschieden, dass die Anlage zum Vergütungsantrag nicht vollständig ausgefüllt ist, wenn die Rechnungen nicht einzeln mit den jeweils geforderten Angaben aufgelistet werden (vgl. FG Köln, Urteil vom 19. Februar 2014, 2 K 2170/11, n.v., Juris). Auch insoweit gelten für den vorliegenden Fall der Antragstellung im elektronischen Verfahren keine anderen Maßstäbe. 71

cc) Unbeachtlich ist zudem der Umstand, dass der Beklagte in der Einspruchsentscheidung noch auf die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung Bezug nimmt, die in der Vorgängerfassung von § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV erwähnt war. Diese insoweit nicht dem Wortlaut von § 61a Abs. 1 Satz 1 UStDV in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung entsprechende Begründung der Einspruchsentscheidung ändert nichts an den für den Fall maßgeblichen rechtlichen Grundlagen, anhand derer über den Anspruch der Klägerin auf Vorsteuer Vergütung zu entscheiden ist. Denn gleichwohl setzt die Vorsteuer Vergütung einen ordnungsgemäß elektronisch gestellten Antrag voraus, wenn auch nicht nach der (nicht mehr geltenden) Steuerdaten-Übermittlungsverordnung, sondern nach den (unmittelbar) geltenden §§ 72a Abs. 1 bis 3, 87a Abs. 6, 87b-d AO. 72

dd) Eine andere rechtliche Beurteilung rechtfertigt sich – entgegen der Ansicht der Klägerin – auch nicht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa Urteil vom 15. September 2016, C-516/14 – Barlis 06, HFR 2016, 1031), wonach das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Insoweit betont der EuGH tatsächlich und zu Recht das sog. Neutralitätsprinzip und ist die Behebung auch formeller Mängel grundsätzlich möglich, wenn der materiell-rechtliche Vorsteueranspruch besteht. Dies betrifft jedoch im Wesentlichen – mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbare – Fallkonstellationen, in denen es um die Frage geht, inwieweit formal fehlerhafte Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen. In solchen Fällen darf die Steuerverwaltung hinsichtlich des Rechts eines Steuerpflichtigen auf Ausübung des Vorsteuerabzugs keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung des Rechts vereiteln könnte. 73

Der vorliegende Streitfall ist mit diesen Fallkonstellationen jedoch nicht vergleichbar. Die angeführte Rechtsprechung betrifft gerade nicht die für den Streitfall relevante Frage, welche Folgen eine nicht fristgemäße Vorlage formal ordnungsgemäßer Rechnungen bzw. – wie hier – eine nicht fristgerechte ordnungsgemäße Antragstellung zur Geltendmachung des Vorsteueranspruchs hat. Im Zusammenhang mit dem besonderen Vorsteuer Vergütungsverfahren und der hierbei zu beachtenden Antragsfrist hat nicht die Steuerverwaltung die besondere „Hürde“ der Antragsfrist aufgestellt. Vielmehr ergibt sich die Notwendigkeit, den Vorsteuer Vergütungsantrag innerhalb einer bestimmten Frist zu stellen, unmittelbar aus Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG (vgl. FG Köln, Urteile vom 13. September 2017, 2 K 395/16, EFG 2017, 1775; vom 16. September 2015, 2 K 3594/11, EFG 2015, 2247). Insoweit hat gerade auch der EuGH diesbezüglich den Charakter der Antragsausschlussfrist im Vorsteuer Vergütungsverfahren bestätigt (vgl. EuGH-Urteile vom 21. Juni 2012, C-294/11 – Elsacom, ABI. EU 2012, Nr. C 250, 8, DStR 2012, 1272; vom 2. Mai 2019, C-133/18, ABI. EU 2019, Nr. C 220, 6, HFR 2019, 619). 74

ee) Diese strengen formalen Anforderungen sind der starken Formalisierung des Vorsteuervergütungsverfahrens generell sowie im Besonderen der seit 2010 für Antragsteller aus EU-Mitgliedstaaten und seit Mitte 2016 auch für Antragsteller aus Drittstaaten geltenden zusätzlichen Automatisierung des elektronischen Antragsverfahrens, so wie der EU-Richtliniengeber es vorgesehen hat, geschuldet.

c) Entgegen der Auffassung der Klägerin ändert sich an dieser rechtlichen Beurteilung nichts dadurch, dass der Beklagte mit Schreiben vom 6. Februar 2018 dem Klägerbevollmächtigten in Aussicht gestellt hat, im Falle der Nachreichung der erforderlichen Unterlagen den Antrag als fristgerecht anzusehen. 76

Zum einen folgt aus dem Charakter einer Ausschlussfrist gerade, dass diese nicht verlängerbar ist und damit nicht zur Disposition einer Finanzbehörde steht. Die Behörde kann vielmehr lediglich, was im Übrigen auch der Beklagte getan hat, auf die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO bezüglich einer versäumten Ausschlussfrist hinweisen bzw. über die Frage, ob Wiedereinsetzung zu gewähren ist, entscheiden. Zudem sind sowohl die Frage, ob die Antragsfrist als Ausschlussfrist gewahrt ist oder nicht, als auch die Frage, ob Wiedereinsetzung in den von Stand zu gewähren ist, Rechtsfragen, die der erkennende Senat eigenständig und unabhängig von der vorhergehenden behördlichen Entscheidung zu beantworten hat. 77

Zum anderen hat die Klägerin selbst innerhalb der vom Beklagten mit Schreiben vom 6. Februar 2018 gesetzten Frist, um weitere Unterlagen vorzulegen bzw. den Vorsteuervergütungsantrag zu ergänzen und der Klägerin sodann gegebenenfalls Wiedereinsetzung in die Antragsfrist gewähren, keinen ordnungsgemäßen elektronischen Antrag mit der erforderlichen Einzelaufstellung der antragsgegenständlichen Rechnungen eingereicht. 78

d) Der vom Kläger am 29. Juni 2020 beim Beklagten eingereichte Antrag enthält zwar die einzelnen Datensätze zu allen antragsgegenständlichen Rechnungen und dürfte damit den formalen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Antragstellung genügen, ist jedoch ebenfalls außerhalb der Antragsausschlussfrist eingegangen. 79

e) Der Klägerin ist hinsichtlich der Einreichung eines ordnungsgemäß gestellten Antrags einschließlich der Einzelangaben zu allen Rechnungen keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren. 80

aa) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 AO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 110 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Satz 3 AO). 81

bb) Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. 82

(1) Die Klägerin hat nicht hinreichend dargetan, inwieweit sie gehindert gewesen sein könnte, innerhalb der Antragsfrist den Antrag in der gesetzlich vorgeschriebenen Form, d.h. mit Datensätzen zu allen streitgegenständlichen Rechnungen, einzureichen. Der Vortrag der Klägerin im Zusammenhang mit der Antragstellung in Papierform am 30. Mai 2017, sie sei an einer Antragstellung im elektronischen Antragsverfahren gehindert gewesen, ist bereits 83

deshalb unschlüssig, weil der Klägerbevollmächtigte sehr wohl für die Klägerin mit dem Antrag vom 27. Juni 2017 einen elektronischen Antrag gestellt hat. Eine Antragstellung war der Klägerin daher grundsätzlich möglich. Allerdings enthielt der Antrag nicht alle erforderlichen Angaben. Inwieweit technische oder sonstige Probleme die Klägerin bzw. ihren Bevollmächtigten daran gehindert haben könnten, die erforderlichen Datensätze zu den einzelnen Rechnungen an den Beklagten zu übermitteln, hat die Klägerin nicht dargetan.

(2) Darüber hinaus ist weder vorgetragen noch sonst für den Senat erkennbar, inwieweit die Klägerin daran gehindert gewesen sein könnte, sich selbst für das Online-Portal (BOP) des Beklagten rechtzeitig anzumelden bzw. registrieren zu lassen, um gegebenenfalls unabhängig von dem Klägerbevollmächtigten einen elektronischen Antrag zu stellen. In diesem Zusammenhang hätte es zu den Pflichten der Klägerin, die die Erstattung der Vorsteuerbeträge begehrt, gezahlt, sich über die im Jahre 2016 aufgrund der Einführung des elektronischen Antragsverfahrens geänderten Antragsvoraussetzungen rechtzeitig zu informieren und darauf einzustellen. Inwieweit dies der Klägerin nicht möglich gewesen sein könnte, ist weder von ihr vorgetragen worden noch sonst ersichtlich. 84

(3) Schließlich wurde der Klägerin bereits seitens des Beklagten die Möglichkeit eingeräumt, die unwirksame Antragstellung nachzuholen, und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezüglich der bereits abgelaufenen Antragsfrist in Aussicht gestellt. Der Beklagte hatte der Klägerin noch Anfang des Jahres 2018 mit Schreiben vom 6. Februar 2018 (Bl. 47 der VA) nach nochmaligem Hinweis auf die bislang unzureichende Antragstellung eine Monatsfrist zur Nachbesserung des Antrags eingeräumt und insoweit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Aussicht gestellt. Gleichwohl hat die Klägerin über ihren Bevollmächtigten am 27. Februar 2018 erneut lediglich einen Antrag an den Beklagten übermittelt, der statt der einzelnen Datensätze zu den Rechnungen eine Zusammenfassung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge in einem einzigen Datensatz enthält, und die Einzelaufstellung der antragsgegenständlichen Rechnungen zwar in einer maschinengeschriebenen tabellarischen Übersicht, allerdings lediglich in Papierform an den Beklagten übermittelt. Inwieweit die Klägerin ohne Verschulden daran gehindert gewesen sein könnte, auch diese bereits eingeräumte Nachholfrist zu wahren, ist ebenfalls nicht ersichtlich. 85

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 86

III. Die Revision ist nicht zuzulassen, da angesichts der angeführten Rechtsprechung weder dem Streitfall eine grundsätzliche Bedeutung zukommt noch die Fortbildung des Rechts eine weitere höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage, welche Angaben für eine wirksame elektronische Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren notwendig sind, erfordert. 87

IV. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 88