
Datum: 19.10.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1629/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1019.2K1629.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Klägerin ist ein italienisches Industrieunternehmen. Am2004 stellte sie beim
Beklagten nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V. §§ 59 ff. der
Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) einen Antrag auf Vergütung von
Vorsteuern für den Zeitraum 10-12/2003 (Vergütungszeitraum) in Höhe von € 1105,60. Der
Antrag war unterschrieben von einem Mitarbeiter der Bevollmächtigten der Klägerin und trug
auch einen entsprechenden Firmenstempel.

2

Durch Ablehnungsbescheid vom 2004 lehnte der Beklagte die Vergütung mit der
Begründung ab, der Antrag sei nicht vom Unternehmer eigenhändig unterschrieben und bis
zum Ablauf der Antragsfrist sei auch kein entsprechend unterschriebener Antrag
nachgereicht worden. Ein Antrag durch einen Bevollmächtigten sei nicht fristwährend.
Deshalb nütze auch die Nachholung der Unterschrift nichts, weil jedenfalls angesichts der
klaren Rechtslage eine Wiedereinsetzung nicht in Betracht komme.

3

Gegen den vorgenannten Bescheid legte die Klägerin am 2004 Einspruch ein, den sie
zunächst nicht begründete, sondern am 2004, beim Beklagten eingehend am ...
..... 2004, einen erneuten Vergütungsantrag stellte, der diesmal die eigenhändige
Unterschrift des Unternehmers enthielt.

4

Durch Einspruchsentscheidung vom2005 wies der Beklagte den Einspruch der
Klägerin als unbegründet zurück, weil innerhalb der in § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG geregelten
Antragsfrist der Vergütungsantrag zu stellen und dieser nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG vom

5

Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben sei. Da nur ein entsprechend unterschriebener Antrag rechtswirksam sei, müsse die eigenhändige Unterschrift bis zum Ablauf der Antragsfrist bei ihm, dem Beklagten, vorliegen. Daran fehle es im Streitfall, weil erst eingehend am 2004 ein entsprechend unterschriebenes Antragsdeckblatt vorgelegt worden sei. Wiedereinsetzungsgründe seien weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich.

Am 2005 hat die Klägerin gegen den Ablehnungsbescheid vom 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2005 Klage erhoben, die sie im Wesentlichen wie folgt begründet: Das Europarecht verlange keine eigenhändige Unterschrift, denn nach den Vorgaben der am 6. Dezember 1979 ergangenen 8. Richtlinie (Richtlinie 79/1072/ EWG, ABl.EG Nr. L 331/1979, 11; im Folgenden: Achte Richtlinie) müsse der Antragsteller lediglich "schriftlich erklären", dass er im Inland keine Gegenstände geliefert und allenfalls bestimmte unschädliche Dienstleistungen erbracht habe. Das entsprechende Formular "USt 1 T (EG)" verlange in Übereinstimmung mit dem Muster nach der Richtlinie nur eine Unterschrift, nicht aber eine eigenhändige Unterschrift des Antragstellers. Demgegenüber verlange § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG eine eigenhändige Unterschrift und sei dies zunächst auch nur in der UStDV geregelt gewesen. Zuvor habe nach Abschn. 242 Abs. 7 der Umsatzsteuerrichtlinien 1990 (UStR 1990) der Antrag auch durch einen Steuerberater unterschrieben werden dürfen. Wenn es in der Gesetzesbegründung des Jahressteuergesetzes 1996 (BT/Drs. 13/901 S. 151) heiße, die Regelung in der UStDV sei aus Gründen der Rechtsklarheit in das Gesetz genommen worden, so sei dies wenig nachvollziehbar und deute darauf hin, dass in Wahrheit der Antragsflut habe begegnet werden sollen. Dies sei aber durch die Achte Richtlinie nicht gedeckt. Das gelte auch deshalb, weil die Achte Richtlinie zwar keine Vertretungsregelung enthalte, aber eben keine eigenhändige Unterschrift verlange, so dass auch ein gewillkürter Vertreter die Erklärung abgeben könne. Eine Öffnungsklausel für den nationalen Gesetzgeber enthalte das EU-Recht jedenfalls nicht. 6

Zwar sehe § 61 UStDV vor, dass der Vergütungsantrag auf "amtlich vorgeschriebenem Vordruck" zu stellen sei. Wo allerdings vorgeschrieben sei, welchen Vordruck der ausländische Unternehmer benutzen müsse, sei nicht erkennbar. Jedenfalls verlange der deutsche Vordruck die eigenhändige Unterschrift, während das EU-Formular nur eine Unterschrift vorsehe. Die Achte Richtlinie bestimme insoweit aber abschließend, welche Pflichten den ausländischen Unternehmern auferlegt werden dürften und verstoße der deutsche Gesetzgeber mit § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG gegen die Richtlinienvorgaben sowie das Diskriminierungsverbot. Immerhin werde nämlich im Ausland keine eigenhändige Unterschrift verlangt und verbiete die Achte Richtlinie im 5. Absatz der Erwägungsgründe insoweit eine unterschiedliche Sachbehandlung. 7

Dem sei noch hinzuzufügen, dass ein schriftlicher Antrag lediglich gewährleisten solle, dass aus dem Schriftstück der Erklärungsinhalt und der Erklärende zuverlässig entnommen werden könnten; dies sei aber auch bei einem von einem Bevollmächtigten unterschriebenen schriftlichen Antrag der Fall. Die eigenhändige Unterschrift solle demgegenüber dem Erklärenden die Bedeutung seiner Erklärung als Wissenserklärung bewusst machen, er solle die Verantwortung für seine Angaben übernehmen und er solle sich über die Richtigkeit der Angaben vergewissern können. Beachte man, dass sie, die Klägerin, eine Steuervergütung begehre, so gehe eine fehlerhafte Ausfüllung des Antrags ohnehin zu ihren Lasten und sei für die strenge Vorgabe einer eigenhändigen Unterschrift kein Bedarf gegeben, weil der Unternehmer insoweit nicht schützenswert sei und auch nicht geschützt werden wolle. Nichts anderes ergebe sich im Übrigen daraus, dass der Unternehmer erklären müsse, im Inland keine steuerschädlichen Umsätze ausgeführt zu haben und er sich verpflichten müsse, 8

unrechtmäßige bezogene Vergütungen zurückzuzahlen. Diese Verantwortung treffe den Unternehmer nämlich auch dann, wenn lediglich ein Berater unterschreibe. Immerhin werde ja auch diskutiert, ob eine per Telefax eingereichte Steuererklärung ausreichend sei, obwohl doch auch insoweit eine eigenhändige Unterschrift gesetzlich vorgesehen sei.

Hinzu komme, dass sie, die Klägerin, durch längere Abwesenheit (Auslandsaufenthalt) nach § 150 Abs. 3 der Abgabenordnung 1977 (AO 1977) an der Leistung der eigenhändigen Unterschrift gehindert gewesen sei. Insoweit sei nicht nur auf das Ausland, sondern auch auf den Geltungsbereich der AO 1977 abzustellen, weil nur dort die zeitnahe postalische Übermittlung des Schriftstücks gewährleistet sei. Auch habe der für sie, die Klägerin, vertretungsberechtigte Mitarbeiter keine hinreichenden deutschen Sprachkenntnisse gehabt und sei auch deshalb die Unterschrift durch einen sprachkundigen Bevollmächtigten ausreichend. § 126 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) gelte nur für öffentlich-rechtliche Verträge und es sei ohnehin vorrangig auf die insoweit autonomen europarechtlichen Vorgaben abzustellen. Nichts anderes ergebe sich aus § 87a AO 1977, weil es insoweit auf eine qualifizierte elektronische Signatur ankomme, die aber bislang wenig verbreitet sei.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 2004 und der Einspruchsentscheidung vom 2005 dazu zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum 10-12/2003 in Höhe von € 1.105,60 festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt er aus, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 4 der Achten Richtlinie vorsehe, dass der Vergütungsantrag spätestens sechs Monate nach Ende des Kalenderjahres zu stellen sei, in dem die Steuer fällig geworden sei. Diese Vorgabe erlaube weder eine Ausnahme noch eine Fristverlängerung. Nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG i.V. mit § 150 Abs. 2 und 3 AO 1977 sei der Antrag nicht nur vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben, sondern auch schriftlich zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe. Dies solle dem Unternehmer den Inhalt seiner Erklärung als Wissenserklärung deutlich machen, was der Gesetzgeber auch durch § 150 Abs. 2 AO 1977 zeige. Durch die eigene Unterschrift könne die Verwaltung im Regelfall davon ausgehen, dass die in der Erklärung vorgebrachten Tatsachen vollständig und richtig seien. Der Unternehmer müsse sich gerade infolge seiner eigenen Unterschrift am Erklärungsinhalt festhalten lassen. Dem widerspreche es, wenn der Unternehmer bei Antragstellung durch eine andere Person den Erklärungsinhalt gar nicht zur Kenntnis genommen habe, zumal auch nur er selbst seine Verhältnisse kenne. Die eigenhändige Unterschrift sei deshalb Zulässigkeitsvoraussetzung für den Vergütungsantrag, weshalb eine verspätet eingereichte eigenhändige Unterschrift außer in Wiedereinsetzungsfällen nicht zu akzeptieren sei. Wiedereinsetzungsgründe lägen aber schon deshalb nicht vor, weil der seit Jahren verwendete Vordruck gerade die eigenhändige Unterschrift verlange und ein entschuldbarer Rechtsirrtum ausgeschlossen sei.

Die Regelung in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG sei auch vom Europarecht gedeckt: So enthalte bereits Art. 18 Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie eine Öffnungsklausel, welche es den Mitgliedstaaten erlaube, die Pflichten, welche der den Vorsteuerabzug begehrende

Unternehmer zu erfüllen habe, zu präzisieren. Außerdem setze Art. 3 Buchst. c der Achten Richtlinie eine schriftliche Erklärung darüber voraus, dass der Unternehmer im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht habe. Dies aber ziehe unter Anwendung des § 126 BGB eine eigenhändige Unterschrift zwingend nach sich, weil danach vorausgesetzt sei, dass in den Fällen, in denen das Gesetz eine schriftliche Erklärung verlange, die entsprechende Urkunde eigenhändig zu unterschreiben oder mit notariell beglaubigten Handzeichens zu unterzeichnen sei. Das Europarecht fordere zweifelsfrei die Schriftform und es stehe auch § 87a AO 1977 den entsprechenden gesetzgeberischen Vorgaben nicht entgegen, weil der Gesetzgeber am Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift festgehalten habe. Letztlich werde dem Postulat der schriftlichen Erklärung durch die verlangte eigenhändige Unterschrift Rechnung getragen. Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie verwiesen insoweit auf den als Muster angefügten Anhang A und verlangten die Abgabe schriftlicher Erklärungen, während Vertretungsregelungen –anders als zu anderen Rechtsmaterien-- nicht vorgesehen seien. Nach alledem sei § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG europarechtskonform und es komme auf die Verwaltungspraxis anderer Staaten nicht an, weil der Richtliniengesetzgeber den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Ausgestaltung des Vergütungsverfahrens Spielräume gewährt habe.

Eine längere Abwesenheit nach § 150 Abs. 3 AO 1977 erfordere eine Abwesenheit vom Heimatort. Auf das Inland könne es schon deshalb nicht ankommen, weil ein längerer Aufenthalt des Geschäftsführers im Inland dort einen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin begründen würde. Dann sei aber das Vergütungsverfahren gar nicht einschlägig. Außerdem gehe § 18 Abs. 9 UStG den §§ 80, 150 AO 1977 vor. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist unbegründet. 20

Der Ablehnungsbescheid vom 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 21
..... 2005 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung im Ergebnis zu Recht unter Berufung auf § 18 Abs. 9 Sätze 3 und 5 UStG sowie § 110 AO 1977 verweigert, weil die Klägerin in der in § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG genannten Frist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt hat und insoweit auch keine Wiedereinsetzungsgründe vorliegen.

1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG in der für das Antragsjahr geltenden Fassung kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. Die Vorschriften beruhen für im EU-Ausland ansässige Steuerpflichtige auf den Vorgaben der Achten Richtlinie. Nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Bei der vorgenannten Sechs-Monats-Frist handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 293, BStBl II 2000, 214; Stadie in Rau/Dürwächter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 881.2 mwN). Die vorgenannte Ausschlussfrist ist dabei nicht nur in der Zusammenschau mit § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG (so bereits der erkennende Senat im Urteil vom 24. Februar 2005 2 K 5219/01, EFG 2005, 913), sondern auch mit § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG zu verstehen, weshalb ein ordnungsgemäßer Vergütungsantrag zumindest auch eine Unterschrift des Unternehmers aufweisen muss. 22

- a) Nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG ist "der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben". Bereits der parallele Normwortlaut von § 18 Abs. 9 Satz 3 einerseits und § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG andererseits, wo jeweils von "dem Vergütungsantrag" die Rede ist, spricht dafür, dass dieser Begriff in beiden Sätzen gleich zu verstehen ist. Dies folgt auch aus dem systematischen Zusammenhang der Vorschriften. Es mag zwar sein, dass vor der Einführung des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG nach Abschn. 242 Abs. 7 UStR 1990 eine Antragstellung durch einen Steuerberater unterschrieben werden durfte. Das ändert aber nichts daran, dass der deutsche Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetzes 1996 (vom 11. Oktober 1995, BGBl. I 1995, 1250) eine andere und für den Senat verbindliche Regelung gewählt hat, auch wenn insoweit die Gesetzesbegründung mit ihrem Hinweis auf die Rechtsklarheit wenig Klarheit über die gesetzgeberischen Motive bringen mag. 23
- b) Vor allem aber spricht für die vorgenannte Auffassung, wonach ein fristgerechter Vergütungsantrag zumindest auch eine Unterschrift des Unternehmers enthalten muss, der europarechtliche Hintergrund des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG. Dabei ist zu beachten, dass eine europarechtskonforme Auslegung der nationalen Vorschrift Sache der nationalen Gerichte ist, soweit die nationale Vorschrift Auslegungsspielräume eröffnet. Auslegungsmaßstab ist insoweit allerdings alleine das Europarecht und nicht etwa identisch formulierte nationale Rechtsvorschriften anderer Rechtsgebiete wie etwa § 126 BGB oder § 87a AO 1977. 24
- aa) Art. 3 Buchst. a der Achten Richtlinie schreibt insoweit zunächst vor, dass ein in Art. 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, bei der zuständigen Behörde "nach dem in Anhang A aufgeführten Muster" einen Antrag zu stellen hat. Das entsprechende Muster selbst sieht aber eine "Unterschrift" vor. Das gilt nicht nur für die deutsche Fassung der Achten Richtlinie, sondern ebenso für deren englische und französische Fassungen, welche entsprechende Regelungen enthalten und ebenfalls in der Anlage A eine "signature" verlangen. 25
- bb) Es ist offensichtlich, dass sich die vorgenannte "Unterschrift" auf den antragstellenden Steuerpflichtigen bezieht. Dieser muss durch diverse Angaben seinen unternehmerischen Status belegen und dazu Wissenserklärungen abgeben, welche regelmäßig nicht durch einen Bevollmächtigten abgegeben werden können. Entsprechend enthält die Achte Richtlinie keinen Hinweis auf eine "Antragsstellvertretung". Dem vorgenannten Ergebnis steht es –wiederum entgegen der Ansicht der Klägerin– nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige nach Art. 3 Buchst. c der Achten Richtlinie lediglich "schriftlich erklären" muss, dass er während des Vergütungszeitraums im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat. Daraus folgt ausweislich des Anhangs A gerade nicht, dass generell nur eine Erklärung des Unternehmers verlangt wäre. Immerhin sieht das Muster nämlich noch vor der Unterschrift eine derartige Erklärung vor, welche wiederum als Wissenserklärung nur vom Antragsteller selbst abgegeben werden kann. 26
- cc) Vor dem vorgenannten Hintergrund kann es offen bleiben, ob § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG auch insoweit europarechtskonform ist, als er durch die Formulierung "eigenhändige Unterschrift des Unternehmers" ggf. die Antragstellung per Fax ausschließt. Jedenfalls ist nach den Vorgaben der Richtlinie eine Unterschrift des Unternehmers erforderlich, weshalb eine solche eines Bevollmächtigten jedenfalls dann nicht ausreichend ist, wenn der Unternehmer nicht i.S. des § 150 Abs. 3 AO 1977 an der Leistung der Unterschrift gehindert ist (ebenso Stadie, aaO, § 18 UStG Rz. 700; Rothenberger in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 44). 27
- dd) Diese Handhabung verstößt auch nicht gegen das Diskriminierungsverbot, weil insoweit die Vorgaben der Achten Richtlinie vorgehen und nicht erkennbar ist, dass diese Vorgaben 28

selbst primäres Europarecht verletzen würden.

- c) Ein Fall des § 150 Abs. 3 AO 1977 liegt im Streitfall erkennbar nicht vor: Abgesehen davon, dass die Klägerin einen angeblich längeren Auslandsaufenthalt ihres vertretungsberechtigten Geschäftsführers in dessen Heimatstaat nicht nachgewiesen hat, erfordert eine Abwesenheit i.S. des § 150 Abs. 3 AO 1977 bei ausländischen Unternehmern bzw. ihren handelnden Personen, dass diese von ihrem gewöhnlichen Ansässigkeitsstaat längerfristig abwesend sind und eine postalische Verbindung ansonsten unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 150 AO Rz. 11 mwN). Dazu hat aber die Klägerin nichts vorgetragen und ist es auch nicht nachvollziehbar, warum für eine hinreichend schnelle Postzustellung alleine eine Aufgabe in Deutschland ausreichend sein soll. Immerhin werden heute auch Briefsendungen aus anderen europäischen Staaten grenzüberschreitend schon in wenigen Tagen postalisch übermittelt. 29
2. Wiedereinsetzungsgründe i.S. des § 110 AO 1977 hat die Klägerin nach dem zuvor Gesagten bereits nicht hinreichend glaubhaft gemacht. Auf die fehlenden Sprachkenntnisse ihrer maßgeblichen Mitarbeiter kann sie sich im Übrigen schon deshalb nicht berufen, weil dieser Umstand nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 regelmäßig vom ausländischen Steuerpflichtigen zu vertreten ist, wenn er sich nicht um eine zeitnahe Übersetzung bemüht (vgl. Brockmeyer, aaO, § 110 AO Rz. 13 mwN). 30
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 31