
Datum: 25.01.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1092/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0125.2K1092.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Tatbestand

Die Klägerin ist ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen. Am 28. Juni 2002 stellte sie beim Beklagten nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung - UStDV - einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Januar bis Dezember 2001 in Höhe von € 2.161,73. Der Antrag trägt die Unterschrift der Prokuristin der Klägerin, Frau AB. Frau AB ist nach den Eintragungen in der "Schweizer Wirtschaftsauskunft" Prokuristin ohne Einzelzeichnungsrecht.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2002 lehnte der Beklagte den Vergütungsantrag ab.

Gegen den Ablehnungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein.

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2005 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

Mit der erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Ansicht, dass der streitige Vergütungsantrag wirksam gestellt worden sei.

Ihre Prokuristin, Frau AB sei in den schweizerischen X-Firmen für sämtliche Steuerangelegenheiten zuständig. Sie sei ausdrücklich bevollmächtigt, sich um die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaften zu kümmern und alle Erklärungen der Firmen zu unterschreiben.

1

2

3

4

5

6

7

8

Die Prokura ermächtigt nach § 49 des Handelsgesetzbuchs - HGB - zu allen Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Handelsgewerbes mit sich bringe. Hierzu gehöre unzweifelhaft auch die Stellung von Steuererstattungsanträgen.

Der Rechtsansicht des Beklagten, dass die Unterschrift unter Steuererklärungen nicht den Betrieb eines Handelsgewerbes betreffe, könne nicht gefolgt werden. Die Klägerin könne als schweizerische GmbH ihre Steuererklärungen nicht persönlich unterschreiben. Da sie aus Deutschland Leistungen beziehe, selbst jedoch nicht in Deutschland zur Umsatzsteuer veranlagt werde, bringe es der Betrieb ihres Handelsgewerbes zwangsläufig mit sich, Vergütungsanträge zu stellen. 9

Der vom Beklagten gerügte fehlende Zusatz "ppa" könne an der Wirksamkeit der Antragstellung nichts ändern. Der Zusatz solle nur einem Dritten auf einfache Weise darlegen, dass der Unterzeichner Prokura hat. Das sei aber auch auf andere Weise, z.B. durch Rückfrage, Einsichtnahme ins Handelsregister oder Vorlage einer entsprechenden Urkunde möglich. 10

Im Übrigen sei durch die umfassende Vollmacht, die Frau AB erteilt worden sei, die Erstellung und Weiterleitung von Steuererklärungen und Steueranmeldungen abgedeckt. Bereits durch diese Vollmacht hätten die gesetzlichen Vertreter zum Ausdruck gebracht, dass Frau AB in ihrem Namen und mit ihrem Willen in den Steuerangelegenheiten tätig sei. 11

Die Klägerin beantragt, 12

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 13. Dezember 2002 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2005 den Beklagten zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2001 in Höhe von € 2.161,79 festzusetzen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er ist der Ansicht, dass der Vergütungsantrag vom 28. Juni 2002 nicht rechtswirksam gestellt worden sei, da er nicht die eigenhändige Unterschrift des vertretungsberechtigten Geschäftsführers der Klägerin trage. 16

Nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG, der die in Art 3c der 8. EG-Richtlinie bzw. Art. 3 Abs. 1 letzter Satz der 13. EG-Richtlinie enthaltenen europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht umgesetzt habe, müsse der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig unterschrieben werden. 17

Der EU-Gesetzgeber habe von der Möglichkeit, bei der Antragstellung im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens eine Stellvertreterregelung vorzusehen, bewusst keinen Gebrauch gemacht. 18

Die Prokuristin der Klägerin sei damit nicht berechtigt gewesen, diese bei der Antragstellung wirksam zu vertreten. Nach den Vorschriften des GmbH-Gesetzes sei es Aufgabe der Geschäftsführung, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten. Das Handeln des bzw. der Geschäftsführer werde dabei als Handeln der Gesellschaft selbst gewertet. Die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis könne nicht insgesamt einem Dritten anvertraut werden, ohne diesen gleichzeitig zum Geschäftsführer zu bestellen. Die 19

Prokura sei demgegenüber eine handelsrechtliche Bevollmächtigung, die durch den Geschäftsführer erteilt werde und im Handelsregister eingetragen werden müsse. Sie ermächtige grundsätzlich zu allen Arten von Geschäften und Rechtshandlungen, die dem Interesse des Handelsgewerbes, der Erhaltung seiner Substanz und der Erzielung von Gewinn dienen.

Dem Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift nach § 18 Abs. 9 UStG sei demnach nur 20
genügt, wenn der gesetzliche Vertreter der Gesellschaft und somit der Geschäftsführer den Antrag persönlich unterzeichne. Denn die Stellung des Vergütungsantrags sei ebenso wie die Abgabe einer Steuererklärung ein Akt der Außenvertretung der GmbH, welche in die ausschließliche Zuständigkeit des Geschäftsführers als des gesetzlichen Vertretungsorgans falle.

Dies ergebe sich auch aus § 150 Abs. 3 Satz 1 Abgabenordnung - AO -, nach dem bei 21
gesetzlich angeordneter Eigenhändigkeit der Unterschrift die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten, z.B. einen Prokuristen, nur ausnahmsweise zulässig sei, wenn der gesetzliche Vertreter infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert sei. Durch die Unterschrift auf dem Antragsvordruck solle sichergestellt werden, dass sich der gesetzliche Vertreter über die Richtigkeit der im Antragsformular getätigten Eintragungen vergewissere. Denn er müsse als gesetzlicher Vertreter auch die Verantwortung für die Angaben im Antragsformular übernehmen.

Im Streitfall hätte der Vergütungsantrag damit nur von dem Geschäftsführer der Klägerin 22
wirksam unterschrieben werden können, da die Klägerin keine Gründe vorgetragen habe, die nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO ausnahmsweise auch die Unterschrift der Prokuristin der Klägerin für eine wirksame Antragstellung genügen ließen.

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist unbegründet. 24

Der Ablehnungsbescheid vom 13. Dezember 2002 und die hierzu ergangenen 25
Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2005 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung im Ergebnis zu Recht 26
unter Berufung auf § 18 Abs. 9 Sätze 3 und 5 UStG sowie § 110 AO verweigert, weil die Klägerin in der in § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG genannten Frist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt hat und insoweit auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist.

I. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG in der für die Antragsjahre geltenden Fassung kann zur 27
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 UStG 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.

1. Diese nationalen Vorschriften beruhen für Steuerpflichtige, die - wie die Klägerin - nicht im 28
Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auf den Vorgaben der 13. Richtlinie vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABl.EG Nr. L 326/1986, 40, im Folgenden: 13. EG-Richtlinie). Nach Art.

3 Abs. 1 Satz 1 der 13. EG-Richtlinie erfolgt die Erstattung der Mehrwertsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der 13. EG-Richtlinie bestimmten die Mitgliedsstaaten die Modalitäten für die Antragstellung einschließlich der Antragsfristen, des Zeitraums, auf den der Antrag sich beziehen muss, der für die Einreichung zuständigen Behörden und der Mindestbeträge, für die die Erstattung beantragt werden kann.

2. Diese europarechtlichen Vorgaben für Anträge von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber in den Vorschriften des § 18 Abs. 9 Sätze 3 ff. UStG umgesetzt. Danach ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist (§ 18 Abs. 9 Satz 3 UStG). Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen und die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG). Außerdem ist der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG). 29

3. Bei der Sechs-Monats-Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Urteil 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 m.w.N.). Die vorgenannte Ausschlussfrist steht dabei nicht nur in Zusammenhang mit § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG (so bereits Urteil des erkennenden Senats vom 24. Februar 2005 2 K 5219/01, EFG 2005, 913), sondern auch mit § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG. Deshalb muss ein ordnungsgemäßer, innerhalb der Ausschlussfrist gestellter Vergütungsantrag auch eine eigenhändige Unterschrift des Unternehmers aufweisen. Andernfalls ist der Vergütungsantrag als Verfahrenshandlung unwirksam (vgl. Urteil des erkennenden Senats vom 19. Oktober 2006 2 K 1629/05, n.v.). 30

II. Im Streitfall weist der am 28. Juni 2002 beim Beklagten eingegangenen Vergütungsanträge für den Zeitraum Januar bis Dezember 2001 keine eigenhändige Unterschrift der "Klägerin" auf. 31

1. Für die Klägerin als juristische Person in der Rechtsform einer GmbH, die als solche nach §§ 2 Abs. 1, 18 Abs. 9 Satz 1 ff. UStG zwar antragsberechtigter Unternehmer, selbst aber verfahrensrechtlich nicht handlungsfähig ist, ist nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO grundsätzlich nur ihr gesetzlicher Vertreter zur Vornahme von Verfahrenshandlungen und somit zur Stellung eines Vorsteuervergütungsantrags fähig. 32

a) Zwar führt § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO neben den gesetzlichen Vertretern auch "besonders Beauftragte" als handlungsfähige natürliche Personen für die in § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO genannten juristischen Personen, Vereinigungen oder Vermögensmassen an. Diese Regelung ist jedoch dahingehend zu verstehen, dass nur die nichtrechtsfähigen Vereinigungen und Vermögensmassen durch besonders Beauftragte handeln können. Für juristische Personen, die gesetzliche Vertreter haben, müssen demgegenüber bei der Vornahme von Verfahrenshandlungen die gesetzlichen Vertreter auftreten (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 III R 58/95, BFHE 187, 141, BStBl II 1999, 237 m.w.N.). 33

b) Im Streitfall konnte damit die Prokuristin der Klägerin, Frau AB, nicht als "besonders Beauftragte" i.S.d. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO den streitigen Vorsteuervergütungsantrag wirksam unterzeichnen. Zu dieser Verfahrenshandlung war nur der bzw. die gesetzlichen Vertreter der Klägerin berechtigt. Gesetzliche Vertreter der Klägerin in dem streitigen Jahr 2001 waren nach Art. 811 und 812 des in diesem Jahr geltenden Obligationenrechts der Schweiz entweder alle Gesellschafter gemeinsam (sog. Selbstorganschaft) oder aber ein oder mehrere in den Statuten der Klägerin benannte Geschäftsführer. 34

2. Die Wirksamkeit der Unterschrift der Prokuristin der Klägerin, Frau AB, ergibt sich im Streitfall auch nicht aus einer entsprechenden Anwendung des § 126 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB -.	35
a) Zwar gilt nach § 126 Abs. 1 BGB als "eigenhändige Unterschrift" auch die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten (Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 66. Aufl. 2007, § 126 Rz. 8).	36
b) Diese Regelung ist indes im Steuerrecht nicht unmittelbar anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juni 1989 III R 119/85, BFHE 158, 270, BStBl II 1989, 1022 m.w.N.). Wie sich aus § 150 Abs. 3 AO ergibt, ist bei Steuererklärungen dem Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift des Steuerpflichtigen vielmehr nur dann genügt, wenn dieser bzw. sein gesetzlicher Vertreter die Unterschrift tatsächlich höchstpersönlich leistet. Die Unterschrift durch einen rechtsgeschäftlich Bevollmächtigten ist als Ausnahme hiervon nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. In diesem Fall kann nach § 150 Abs. 3 Satz 2 AO die eigenhändige Unterschrift nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist.	37
c) Entsprechendes gilt auch für die Eigenhändigkeit der Unterschrift des vergütungsberechtigten Unternehmers nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG. Nach Ansicht des erkennenden Senats ist § 150 Abs. 3 AO insoweit zumindest entsprechend anwendbar. Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, die Anforderungen an die Eigenhändigkeit der Unterschrift und die ausnahmsweise Zulässigkeit der Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten mit der Möglichkeit der Nachholung der Unterschrift bei einem Vergütungsantrag nach § 18 Abs. 9 Satz 3 ff UStG anders zu beurteilen als bei den in § 150 Abs. 3 Satz 1 AO ausdrücklich genannten Steuererklärungen. In beiden Fällen dient die Eigenhändigkeit der Unterschrift dazu den Steuerpflichtigen bzw. den vergütungsberechtigten Unternehmer die Verantwortung für die Richtigkeit der der Erklärung zugrunde liegenden Tatsachen und Belege übernehmen zu lassen. Dies gilt auch im Hinblick auf die in dem für den Vergütungsantrag amtlich vorgeschriebenen Vordruck (vgl. § 61 Abs. 1 UStDV) geforderten Angaben (z.B. dazu, im Inland keine Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt und keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt zu haben) und die Erklärungen mit strafrechtlicher Bedeutung. Derartige Erklärungen sind keine Besonderheit des Umsatzsteuervergütungsverfahrens. Auch bei Steuererklärungen dient das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift der erkennbaren Übernahme der Verantwortung des Steuerpflichtigen für die tatsächlichen Angaben in der Steuererklärung (vgl. hierzu auch die Rechtsprechung des BFH zum Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift bei Anträgen auf Investitionszulage, BFH-Urteile vom 16. Mai 2002 III R 27/01, BFHE 198, 283, BStBl II 2002, 668; vom 13. Dezember 2001 III R 24/99, BFHE 196, 464, BStBl II 2002, 159; vom 15. Oktober 1998 III R 58/95, BFHE 187, 141, BStBl II 1999, 237; vom 30. Juni 1998 III R 5/97, BFH/NV 1999, 363).	38
Im Ergebnis folgt hieraus, dass der streitige Vergütungsantrag wirksam nur von den gesetzlichen Vertretern der Klägerin hätte unterschrieben werden können, nicht auch von deren Prokuristin.	39
3. Diese Auslegung des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern verstößt auch nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz. Die Klägerin wird im Hinblick auf das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift nicht schlechter behandelt als Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind.	40

Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 19. Oktober 2006 (Az. 2 K 1629/05, n.v.) auch bei Vergütungsanträgen von Unternehmern, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die eigenhändige Unterschrift des Unternehmers als erforderlich angesehen. Nach Ansicht des Senats ist insoweit aus Art. 3 Buchst. a der 8. Richtlinie vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, im Folgenden: 8. EG-Richtlinie) i.V.m. dem in Anhang A der 8. EG-Richtlinie aufgeführten "Muster" zu folgern, dass die Unterschrift eines rechtsgeschäftlich Bevollmächtigten außerhalb des Anwendungsbereichs des § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nicht ausreichend ist. Dies bedeutet aber, dass auch bei im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern die Unterschrift eines Prokuristen für die Wirksamkeit des Vergütungsantrags grundsätzlich nicht genügt.	41
4. Im Streitfall war die Unterzeichnung durch die Prokuristin der Klägerin auch nicht ausnahmsweise nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO zulässig.	42
a) Die Klägerin hat nicht vorgetragen, dass ihr gesetzlicher Vertreter infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert war. Auch aus den vorliegenden Akten des Beklagten sind für den erkennenden Senat keine Gesichtspunkte ersichtlich, die auf das Vorliegen dieser Ausnahmetatbestände schließen ließen.	43
b) Im Übrigen war die Prokuristin der Klägerin nicht berechtigt, diese bei der Antragstellung allein zu vertreten. Da die Prokuristin kein Einzelzeichnungsrecht besaß, konnte sie den Vergütungsantrag nicht rechtswirksam alleine unterzeichnen.	44
III. Der Klägerin ist im Hinblick auf die versäumte Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO zu gewähren.	45
1. Gemäß § 110 Abs. 3 AO kann nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war.	46
2. Im Streitfall lief die Ausschlussfrist hinsichtlich des Vergütungsantrags für den Zeitraum Januar bis Dezember 2001 am 30. Juni 2002 ab. Die Klägerin hat bislang noch keinen mit einer eigenhändigen Unterschrift ihres gesetzlichen Vertreters versehenen Vergütungsantrag beim Beklagten eingereicht. Da die Klägerin auch nicht infolge höherer Gewalt an der nach § 110 Abs. 2 Satz 3 AO erforderlichen Nachholung des ordnungsgemäßen Vergütungsantrags gehindert war, scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon aus diesem Grund aus.	47
IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	48