Urteil vom 08. August 2013, V R 3/11

Unterschriftserfordernis bei Vergütungsanträgen von Unternehmern in Drittstaaten - Vereinbarkeit mit Unionsrecht, Abkommensrecht und Verfassungsrecht - Anwendungsvorrang von EU-Recht - Umfang der Grundrechtsberechtigung des Art. 19 Abs. 3 GG - Prüfung von Verstößen gegen das GATT-Abkommen und das GATS-Abkommen

BFH V. Senat

UStG § 18 Abs 9, EWGRL 1072/79 Art 6, EWGRL 560/86 Art 2, EWGRL 560/86 Art 3, EWGRL 560/86 Art 4, AO § 79 Abs 1 Nr 3, AO § 89, AO § 110, AO § 150 Abs 3, GG Art 3, GG Art 19 Abs 3, GATTAbk Art 1 Abs 1, GATSAbk Art 2 Abs 2, EG Art 12, AEUV Art 18, DBA CHE Art 25, AEUV Art 26 Abs 2, UStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 08. November 2010, Az: 2 K 2047/08

Leitsätze

Der Antrag auf Vorsteuervergütung eines im Drittland ansässigen Unternehmers erfordert --anders als der eines im Unionsgebiet ansässigen Unternehmens-- dessen eigenhändige Unterschrift (Abgrenzung zum EuGH-Urteil C-433/08, Yaesu Europe BV, Slg. 2009, I-11487) .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) den Antrag der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 zu Recht abgelehnt hat.

2 Die Klägerin ist ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen in der Rechtsform einer AG, das Schuhhandel betreibt. Am 31. Januar 2007 stellte sie einen beim BZSt am 2. Februar 2007 eingegangenen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 in Höhe von 36.391,94 €. Der Antrag ging in Kopie ein und enthielt auf Seite 2 das Ausstellungsdatum "20.04.2006", den Firmenstempel der Klägerin sowie die Unterschrift "H.B.". In dem Begleitschreiben gab die Klägerin an, dass sie das Original des Antrags am 20. April 2006 beim BZSt eingereicht habe.

3 Nachdem das BZSt der Klägerin am 23. April 2007 mitgeteilt hatte, dass kein Antrag vom 20. April 2006 vorliege und auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hingewiesen hatte, reichte die Klägerin mit einem am 3. Mai 2007 beim BZSt eingegangenen Schreiben vom 30. April 2007 eine weitere Kopie des Antragsformulars vom 20. April 2006 sowie Rechnungskopien ein. Zum Antrag vom 20. April 2006 trug die Klägerin vor, dass dieser mit normaler Post versandt worden und ein Postabsendevermerk nicht erstellt worden sei.

4 Mit Bescheid vom 17. Oktober 2007 lehnte das BZSt die beantragte Vergütung ab und verwies zur Begründung darauf, dass der Vergütungsantrag erst nach Ablauf der Antragsfrist eingegangen sei und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vorlägen. Außerdem sei der Antrag nicht eigenhändig vom Unternehmer, sondern von der Prokuristin des Unternehmens (H.B.) unterschrieben worden. Hiergegen legte die Klägerin am 6. November 2007 Einspruch ein. Mit dem am 20. März 2008 beim BZSt eingegangenen Schreiben vom 18. März 2008 reichte die Klägerin weitere Unterlagen ein und beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Dem Schreiben war nunmehr ein vom gesetzlichen Vertreter der Klägerin (Verwaltungsrat T.M.) eigenhändig unterschriebener Vergütungsantrag beigefügt.

5 Das BZSt wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2008 als unbegründet zurück, weil der Vergütungsantrag verspätet eingegangen sei. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden, denn die versäumte Handlung ("eigenständig vom gesetzlichen Vertreter unterschriebener Antrag") sei erst am 18. März 2008 und damit nach Ablauf der Monatsfrist des § 110 der Abgabenordnung (AO) beim BZSt eingegangen.

6 Die dagegen eingelegte Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem --nur als Leitsatz-- in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 841 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.

7 Der Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stehe der Ablauf der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO entgegen, da die Klägerin erstmals am 20. März 2008 und damit nach Ablauf der Jahresfrist einen ordnungsgemäß von ihrem gesetzlichen Vertreter (Verwaltungsrat T.M.) unterschriebenen Vergütungsantrag eingereicht habe. Die innerhalb der Jahresfrist eingegangenen Anträge vom 2. Februar 2007 und vom 3. Mai 2007 seien lediglich von der Prokuristin der Klägerin und damit nicht "eigenhändig" i.S. von § 18 Abs. 9 Satz 5 des Umsatzsteuergesetzes in der im Vergütungszeitraum geltenden Fassung (UStG) unterschrieben worden.

8 Von dem Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des gesetzlichen Vertreters könne auch nicht im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben abgesehen werden. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe zwar mit Urteil vom 3. Dezember 2009 C-433/08 (Slg. 2009, I-11487) in der Sache Yaesu Europe BV entschieden, dass das Erfordernis der Eigenhändigkeit in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG gegen Art. 6 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (Achte EG-Richtlinie) verstoße. Der Streitfall betreffe jedoch ein im Drittland (Schweiz) ansässiges Unternehmen, für das nicht die Achte EG-Richtlinie, sondern die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Dreizehnte EG-Richtlinie) gelte. In der unterschiedlichen Behandlung von im Drittland zu im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern liege kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot aus Art. 12 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV-- (nunmehr Art. 18 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--).

9 Die Klägerin könne sich im Rahmen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) auch nicht darauf berufen, von der Versäumung der Jahresfrist infolge eines fehlenden Hinweises des BZSt auf die nicht ordnungsgemäße Unterzeichnung des Vergütungsantrags keine Kenntnis gehabt zu haben. Denn sie sei nicht durch ein aktives Verhalten des BZSt von einer ordnungsgemäßen Antragstellung abgehalten worden.

10 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, ihr sei vom FG zu Unrecht Wiedereinsetzung in den vorigen Stand versagt worden:

11 Das FG habe übersehen, dass der nationale Gesetzgeber in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift sowohl für Unternehmer mit Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet als auch für Unternehmer mit Ansässigkeit in Drittstaaten einheitlich geregelt habe und im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben in beiden Fällen von dem Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift abzusehen sei.

12 Eine unterschiedliche Behandlung könne weder dem Gesetzestext noch den -materialien entnommen werden. In § 18 Abs. 9 Sätze 6 bis 8 UStG habe der Gesetzgeber lediglich Sonderregelungen für Unternehmer getroffen, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind. Auch die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sehe für den Streitzeitraum keine Unterscheidung vor. In § 59 UStDV werde einheitlich von "im Ausland ansässigen Unternehmern" gesprochen, § 60 UStDV regele den Vergütungszeitraum einheitlich und § 61 UStDV den Vordruck für das Vergütungsverfahren. § 61 Abs. 2 UStDV regele eine Differenzierung nur für den Mindestbetrag der Erstattung. Die Gesetzessystematik zeige somit, dass der deutsche Gesetzgeber von einer Gleichbehandlung der im Ausland ansässigen Unternehmer ausgehe und abweichende Regelungen nur dort getroffen habe, wo er es für notwendig gehalten habe. Für eine Gleichbehandlung spreche auch die Präambel der Dreizehnten EG-Richtlinie, wonach eine harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern dadurch gewährleistet werden solle, dass man sich an der Achten EG-Richtlinie ausrichte und dabei den unterschiedlichen Verhältnissen in den Drittländern Rechnung trage.

13 Das EuGH-Urteil Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 entfalte Rechtswirkungen auch für solche Fälle, in denen das Vergütungsverfahren auf der Dreizehnten EG-Richtlinie beruhe. Demnach genüge die Unterschrift eines Bevollmächtigten des Unternehmens und es liege innerhalb der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO ein ordnungsgemäßer Antrag auf Vorsteuervergütung vor.

14 Im Hinblick auf die versäumte Ausschlussfrist sei Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Die Versäumnis beruhe ausschließlich auf einem Postversehen und sei deshalb von der Klägerin nicht zu vertreten. Dies und genaue Angaben dazu, wann, in welcher Weise und von welcher Person die Unterlagen zur Post gegeben worden sind, habe die Klägerin durch eidesstattliche Versicherung glaubhaft gemacht. Der Antrag auf

Wiedereinsetzung sei auch innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt und die versäumte Handlung innerhalb der Antragsfrist nachgeholt worden. Sie habe bereits am 20. April 2006 ordnungsgemäß unter Verwendung eines den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Formblattes unter Beifügung der Originalbelege die Vergütung der Umsatzsteuer beantragt. Da diese per Post versandten Unterlagen beim BZSt nie eingetroffen seien, habe sie am 2. Februar 2007 und am 30. April 2007 die kopierten Unterlagen nachgereicht. Damit hätten spätestens ab dem 2. Februar 2007 alle zu beurteilenden Unterlagen vorgelegen. Die vom BZSt am 23. April 2007 angeforderten Nachweise zu den Umständen der Postversendung seien mit Schreiben vom 30. April 2007 dargelegt worden. Dem BZSt hätten somit die für die Frage der Wiedereinsetzung entscheidungserheblichen Tatsachen spätestens am 30. April 2007 und damit innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses vorgelegen.

15 Hilfsweise sei Wiedereinsetzung zu gewähren, weil die Fristversäumnis im Hinblick auf die Eigenhändigkeit der Unterschrift des Antrags auf einer Verletzung des § 89 Abs. 1 AO durch das BZSt beruhe. Dieses habe seine Hinweis- und Auskunftspflicht nicht im erforderlichen Maße wahrgenommen und dadurch den Rechtsirrtum der Klägerin bezüglich des Eigenhändigkeitsgebots aufrechterhalten. Das BZSt habe den bereits in früheren Veranlagungszeiträumen aufgetretenen Unterschriftmangel nicht beanstandet und so gegen seine Hinweispflicht aus § 89 AO verstoßen. Die für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen seien vor Ablauf der Jahresfrist aus den vorliegenden Akten erkennbar gewesen. Bei sofortiger Entscheidung des BZSt hätte daher eine Wiedereinsetzung gewährt werden müssen.

16 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 9. November 2010 2 K 2047/08 und die Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2008 aufzuheben und das BZSt zu verpflichten, Vorsteuern für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2005 entsprechend dem Antrag der Klägerin zu vergüten.

17 Das BZSt beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

18 Es schließt sich der Begründung des FG an und führt ergänzend aus: Soweit die Klägerin geltend mache, der deutsche Gesetzgeber habe durch § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG Antragsteller aus Mitgliedstaaten und solche aus Drittstaaten nicht unterschiedlich behandeln wollen, lasse die Gesetzessystematik einen solchen Schluss nicht zu. Es fänden sich keine Anhaltspunkte für eine bewusste Gleichbehandlung von beiden Gruppen von Antragstellern. Vielmehr sei aus dem Wortlaut des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG abzuleiten, dass alle Antragsteller das besondere Formerfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Unternehmers erfüllen müssten. Obwohl § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG nach der EuGH-Entscheidung Yaesu Europe EV in Slg. 2009, I-11487 dahingehend auszulegen sei, dass Antragsteller aus den Mitgliedstaaten auch durch einen Bevollmächtigten den Vergütungsantrag wirksam zeichnen könnten, habe der Gesetzgeber nicht geregelt, dass § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG keine Anwendung mehr beanspruchen sollte, vielmehr habe er für Drittstaaten unverändert an der gesetzlichen Regelung festgehalten.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Klägerin hat innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt und die Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO liegen nicht vor.

20 1. Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG 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.

21 Der Vergütungsantrag ist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Bei dieser Frist handelt es sich nicht nur um eine sog. Ordnungsfrist, sondern um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214; EuGH-Urteil vom 21. Juni 2012 C-294/11, Elsacom,

BFH/NV 2012, 1404 zur sechsmonatigen Frist nach Art. 7 Abs. 1 der Achten EG-Richtlinie). Der Antrag ist ferner eigenhändig zu unterschreiben (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG).

22 Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschriften ist für die Vorsteuervergütung an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Achte EG-Richtlinie, für die Vorsteuervergütung an nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer wie die Klägerin dagegen die Dreizehnte EG-Richtlinie.

23 a) Da juristische Personen zwar antragsberechtigte Unternehmer, verfahrensrechtlich aber nicht handlungsfähig sind, ist die eigenhändige Unterschrift ihres gesetzlichen Vertreters oder eines besonders Beauftragten erforderlich (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO).

24 Gesetzlicher Vertreter ist bei einer juristischen Person deren Vorstand oder Geschäftsführer (vgl. BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008 III R 107/07, BFHE 223, 571, BStBl II 2009, 352, unter II.2.). Unter "besonders Beauftragte" fallen diejenigen natürlichen Personen, die nicht zu den gesetzlichen Vertretern natürlicher oder juristischer Personen i.S. von § 34 Abs. 1 AO gehören und die kraft Steuerverfahrensrecht die steuerlichen Pflichten sonstiger verfahrenshandlungsunfähiger Steuerrechtssubjekte erfüllen müssen und deren Rechte wahrnehmen. Das sind die Geschäftsführer nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S. von § 34 Abs. 2 und 3 AO, die entsprechende Pflichten zu erfüllen haben. Dementsprechend handeln für juristische Personen und Personenvereinigungen, soweit sie gesetzliche Vertreter haben, diese (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 III R 58/95, BFHE 187, 141, BStBl II 1999, 237 zur Investitionszulage). Ein Antrag durch einen Prokuristen --wie im Streitfall-- ist daher unwirksam (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2002 III R 27/01, BFHE 198, 283, BStBl II 2002, 668 zur Investitionszulage).

25 b) Vom Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift bei in Drittstaaten ansässigen Unternehmern kann weder aufgrund der EuGH-Rechtsprechung in der Sache Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 noch aufgrund der Gesetzessystematik des § 18 Abs. 9 UStG und auch nicht nach der Dreizehnten EG-Richtlinie abgesehen werden.

26 aa) Im Urteil Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 hat der EuGH entschieden, dass das Erfordernis einer "eigenhändigen Unterschrift" nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG in der für 2006 gültigen Fassung gegen Art. 6 i.V.m. Anhang A der Achten EG-Richtlinie verstoße. Die Unterschrift eines Bevollmächtigten sei ausreichend, weil der Begriff der Unterschrift in der Achten EG-Richtlinie nicht definiert und daher gemeinschaftsrechtlich einheitlich auszulegen sei. Da in der Achten EG-Richtlinie lediglich eine nicht näher spezifizierte "Unterschrift" gefordert werde, die Mitgliedstaaten aber keine über die Richtlinie hinausgehenden Erfordernisse aufstellen dürften, seien sie nicht berechtigt, eine "eigenhändige" Unterschrift des Unternehmers zu fordern. Diese Grundsätze führen jedoch nicht dazu, dass auch im Streitfall eine Vertretung durch einen Bevollmächtigten (Prokuristen) zulässig wäre. Denn der dem EuGH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt betraf einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer, während es sich bei der Klägerin um eine im Drittlandgebiet ansässige Unternehmerin handelt, für deren Vergütungsanspruch nicht die Achte EG-Richtlinie, sondern die Dreizehnte EG-Richtlinie gilt.

27 bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich aus der Gesetzessystematik des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG nicht, dass in Drittstaaten ansässige Unternehmer ihren Vergütungsantrag nicht eigenhändig unterzeichnen müssen. Das zu Unternehmern in Mitgliedstaaten ergangene EuGH-Urteil Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 ändert nichts an der Wirksamkeit des Eigenhändigkeitserfordernisses für Unternehmen aus Drittstaaten.

28 § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG ist im Hinblick auf die unionrechtswidrige Regelung für Mitgliedstaaten nicht nichtig, sondern insoweit lediglich unanwendbar. Denn das supranationale Recht der Europäischen Union entfaltet keine rechtsvernichtende Wirkung gegenüber dem mitgliedstaatlichen Recht, sondern drängt nur dessen Anwendung insoweit zurück, wie es die Verträge erfordern und es die durch das Zustimmungsgesetz erteilten Rechtsanwendungsbefehle erlauben. Mitgliedstaatliches Recht wird somit lediglich im Umfang der Unionsrechtswidrigkeit unanwendbar (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19. Juli 2011 1 BvR 1916/09, Le Corbusier, BVerfGE 129, 78, Leitsatz 1e sowie Rz 81). Der Anwendungsvorrang führt im Rahmen der unionsrechtskonformen Auslegung zur Zurückdrängung des Eigenhändigkeitserfordernisses nur für Unternehmer mit Sitz in den Mitgliedstaaten, nicht aber für Unternehmer mit Sitz in Drittstaaten. Eine vom nationalen Recht abweichende Auslegung aufgrund Unionsrecht kommt für Unternehmer in Drittstaaten daher nicht in Betracht. Das EuGH-Urteil Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 schränkt somit lediglich den Anwendungsbereich des Eigenhändigkeitserfordernisses in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG für Unternehmen mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet ein.

29 cc) Ein Absehen vom Eigenhändigkeitserfordernis des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG zugunsten der im Drittland

ansässigen Klägerin käme nur dann in Betracht, wenn nach der für Drittlandunternehmen geltenden Dreizehnten EG-Richtlinie dieselbe Rechtslage wie nach der für Gemeinschaftsunternehmen geltenden Achten EG-Richtlinie bestünde. Dies ist indes nicht der Fall: Zwar weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass die Präambel der Dreizehnten EG-Richtlinie eine "harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern" beabsichtigt und zur Erreichung dieses Ziels eine Ausrichtung an der Achten EG-Richtlinie vorgesehen ist. Dies bedeutet aber nicht, dass die beiden Vergütungsverfahren gleich ausgestaltet sind.

30 Während die Achte EG-Richtlinie regelt, dass die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen außer den in Art. 3 und 4 bezeichneten Pflichten keine anderen Pflichten auferlegen dürfen, geht die Dreizehnte EG-Richtlinie weit darüber hinaus. Denn die Mitgliedstaaten können nach Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten EG-Richtlinie den Ausschluss bestimmter Ausgaben vorsehen oder die Erstattung von "zusätzlichen Bedingungen" abhängig machen. Hinzu kommt, dass Art. 3 der Dreizehnten EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten ermöglicht, die Modalitäten des Erstattungsverfahrens (z.B. Antragstellung einschließlich Antragsfristen, Erstattungszeitraum, zuständige Erstattungsbehörden, Mindestbeträge, Erstattungsfristen, Nachweis der Unternehmereigenschaft) selbst zu bestimmen, soweit sie beachten, dass die Erstattungsbedingungen für Drittlandunternehmen nicht günstiger sind als für Unternehmer, die in der EU ansässig sind. Im Hinblick auf diese Umsetzungsspielräume der Mitgliedstaaten schreibt die Dreizehnte EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten --im Unterschied zur Achten EG-Richtlinie (Anhang A)-- kein zu verwendendes Antragsmuster mit der Rubrik "Unterschrift" vor. Schließlich ergibt sich aus Art. 2 Abs. 3 der Dreizehnten EG-Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen können. Diese Regelung spricht nicht, wie teilweise im Schrifttum vertreten wird (Slapio in Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht --EWS-- 2010, 153 ff.; Burgmaier, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 146 ff., 150), für die Zulässigkeit einer Bevollmächtigtenunterschrift, sondern bedeutet lediglich, dass es den Mitgliedstaaten frei steht, von dieser Möglichkeit durch nationales Recht Gebrauch zu machen oder stattdessen die eigenhändige Unterschrift des antragstellenden Unternehmers zu verlangen. Machen sie von der Ermächtigung --wie die Bundesrepublik Deutschland-- keinen Gebrauch und fordern die Eigenhändigkeit der Unterschrift, kann nicht von einem Wahlrecht des Unternehmers ausgegangen werden. Vielmehr ist trotz des EuGH-Urteils Yaesu Europe BV in Slg. 2009, I-11487 für Drittlandunternehmen am Erfordernis der Eigenhändigkeit des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG festzuhalten (vgl. auch Treiber in Sölch/Ringleb, § 18 Rz 154; Leonard in Bunjes, UStG, 11. Aufl., § 18 Rz 43; Huschens in Plückebaum/Widmann, UStG, § 18 Abs. 9 Rz 58 und Rz 140; Sterzinger in Birkenfeld/Wäger, UStG, § 214 Rz 307; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Rz 714 und 224 f.; Nieskens, EU-Umsatzsteuer-Berater 2010, 4; Burgmaier, UR 2010, 146; a.A. Prätzler/Bach, Umsatzsteuer-Berater 2010, 341; Slapio in EWS 2010, 153; Haupt, UR 2007, 602, 606).

31 c) Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Unternehmers verstößt nicht gegen das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip. Es ist zur Erreichung eines legitimen Zieles geeignet und geht nicht über das erforderliche Maß hinaus:

32 aa) Das Unterschriftserfordernis ist zur Erreichung eines legitimen Zieles geeignet. Nach der Präambel der Dreizehnten EG-Richtlinie sowie Art. 4 Abs. 1 der Dreizehnten EG-Richtlinie müssen bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung vermieden werden. Durch die eigenhändige Unterschrift übernimmt der vergütungsberechtigte Unternehmer --wie allgemein bei Steuererklärungen-- die Verantwortung für die Richtigkeit der erklärten Tatsachen und eingereichten Belege (vgl. BFH-Urteile in BFHE 198, 283, BStBl II 2002, 668; vom 13. Dezember 2001 III R 24/99, BFHE 196, 464, BStBl II 2002, 159; in BFHE 187, 141, BStBl II 1999, 237 zum Erfordernis der Eigenhändigkeit bei Anträgen auf Investitionszulage). Das Erfordernis der Eigenhändigkeit geht mit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Unternehmers für die erklärten Tatsachen einher und trägt daher zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen bei.

33 bb) Das Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift ist nicht unverhältnismäßig, denn es gilt nach nationalem Recht nicht ausnahmslos, vielmehr sieht § 150 Abs. 3 Satz 1 AO Ausnahmen hiervon vor, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist.

34 d) Die Unterscheidung zwischen Unternehmen in den Mitgliedstaaten und solchen in Drittstaaten führt weder zu einem Verstoß gegen unionsrechtliche noch gegen abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote.

35 aa) Die dem Anwendungsbereich der Dreizehnten EG-Richtlinie unterliegenden Unternehmer in Drittländern werden hinsichtlich des Unterschriftserfordernisses zwar anders behandelt als die dem Anwendungsbereich der Achten EG-Richtlinie unterliegenden Unternehmer im Unionsgebiet. Dies verstößt aber nicht gegen das Verbot der

Diskriminierung nach Art. 12 EGV; nunmehr Art. 18 AEUV. Danach ist unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Dieses Diskriminierungsverbot setzt voraus, dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaats nur aufgrund seiner Staatsangehörigkeit gegenüber den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats anders behandelt wird. Das Verbot findet somit --wie im Streitfall-- keine Anwendung im Falle einer Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der Mitgliedstaaten und Drittstaatsangehörigen (vgl. EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009 C-22/08 und C-23/08, Vatsouras Koupatantze, Slg. 2009, I-4585 Rdnr. 52).

36 bb) Der Senat kann offen lassen, ob die in der Schweiz ansässige und Schuhhandel betreibende Klägerin aus dem Inland Waren oder Dienstleistungen bezieht und damit in den Anwendungsbereich des General Agreement on Tariffs and Trade --GATT 1994-- (BGBl II 1994, 1438) oder des General Agreement on Trade in Services --GATS-- (BGBl II 1994, 1643) fällt, da beide Abkommen inhaltsgleiche Diskriminierungsverbote enthalten (Art. 1 Abs. 1 GATT 1994, Art. 2 Abs. 2 GATS). Diese Abkommen gewähren jedoch dem Einzelnen keine subjektiven Rechte. Denn etwaige Verstöße sind nur im Rahmen eines von den Mitgliedstaaten einzuleitenden Verfahrens zu überprüfen (vgl. Keil, Internationales Steuerrecht 1996, 561, 563, unter 5., m.w.N.), während sich der Einzelne vor nationalen Behörden und Gerichten nicht auf das GATT oder andere Welthandelsorganisations-Regeln berufen oder ihre Verletzung geltend machen kann (vgl. Herdegen, Internationales Wirtschaftsrecht, 9. Aufl., München 2011, § 10 Rz 100; zum GATT: EuGH-Urteil vom 9. September 2008 C-120/06 P und C-121/06 P, Slg. 2008, I-6513-6618, Leitsatz 3, sowie grundlegend EuGH-Urteil vom 5. Oktober 1994 C-280/93, Slg. 1994, I-4973, Deutschland/Rat Rdnrn. 103 ff., 108/109, m.w.N., sog. Bananenstreit, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1995, 48, Leitsatz 9).

37 cc) Auch aus Art. 25 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Schweiz) vom 19. Januar 1973 (BGBl II 1973, 74) ergibt sich nichts Anderes; denn dieser regelt ebenso wie Art. 11 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftsteuern (BGBl II 1980, 1341, BStBl I 1980, 786), dass die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter den gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. Selbst wenn man zugunsten der Klägerin davon ausgeht, dass das Diskriminierungsverbot nach Art. 25 Abs. 1 DBA-Schweiz auch im Bereich der Umsatzsteuer gilt (vgl. Hardt in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 25 DBA-Schweiz Rz 67), scheidet ein Verstoß gegen diese Diskriminierungsverbote jedoch bereits deswegen aus, weil § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG hinsichtlich des Eigenhändigkeitserfordernisses nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern auf die Ansässigkeit des Unternehmens abstellt. Die Ansässigkeit richtet sich gemäß Art. 1 Nr. 1a der Dreizehnten EG-Richtlinie sowie nach Art. 1 der Achten EG-Richtlinie nicht nach der Staatsangehörigkeit des Unternehmers, sondern nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens, dem Ort der Niederlassung oder dem Wohnsitz oder dem üblichen Aufenthaltsort des Unternehmers. Dementsprechend gilt das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift auch für deutsche Staatsangehörige, die ihr Unternehmen in der Schweiz betreiben und dort ansässig sind.

38 dd) Nach Art. 2 des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 2. September 2001 (BGBl II 2001, 810 ff.) dürfen Staatsangehörige einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden. Dieses Diskriminierungsverbot betrifft nur natürliche Personen und ist damit im Falle einer juristischen Person --wie im Streitfall-- nicht anwendbar. Im Übrigen läge auch kein Verstoß gegen das Gebot der Nichtdiskriminierung vor, da sich die unterschiedliche Behandlung aus der Nichtansässigkeit der Klägerin im Gemeinschaftsgebiet ergibt.

39 e) Schließlich kommt auch ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) schon deshalb nicht in Betracht, weil Art. 19 Abs. 3 GG eine Anwendung von Grundrechten nur für inländische juristische Personen vorsieht. Nach dem Beschluss des BVerfG in BVerfGE 129, 78 erstreckt sich die Grundrechtsberechtigung des Art. 19 Abs. 3 GG aufgrund des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten im Binnenmarkt (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und des allgemeinen Diskriminierungsverbots wegen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV) zwar auch auf juristische Personen aus dem EU-Raum, nicht dagegen auf im Drittland ansässige Personen --wie hier die Klägerin-- (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2001 I R 81/99, BFHE 195, 119, BStBl II 2001, 290, unter II.1. betreffend Kapitalgesellschaft mit Sitz in Hongkong).

40 Im Übrigen ist Art. 3 Abs. 1 GG nur verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt, also zwischen den Vergleichsgruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, unter C.II.1., und vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.b bb). Das ist nicht der Fall, denn in Bezug auf Unternehmen, die in einem Drittland ansässig sind, sind die Kontrollmöglichkeiten beschränkt, während in Bezug auf die in den Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen deren Verwaltungsbehörden zur Zusammenarbeit, insbesondere auch zur Betrugsbekämpfung, verpflichtet sind (vgl. die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 268/1 bzw. die VO Nr. 1798/2003 vom 7. Oktober 2003, ABlEG Nr. L 264, jeweils über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer).

41 2. Die Klägerin hat, wie das FG zu Recht entschieden hat, innerhalb der gesetzlichen Ausschlussfrist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag beim BZSt gestellt.

42 Für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2005 hätte die Klägerin einen formal ordnungsgemäßen Vergütungsantrag bis zum 30. Juni 2006 beim BZSt einreichen müssen. Dies ist nach den mit einer Revision nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht geschehen. Ein Vergütungsantrag vom 20. April 2006 ist beim BZSt nicht eingegangen.

43 3. Die Versäumung der rechtzeitigen Einreichung eines Vergütungsantrags kann nicht durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand geheilt werden.

44 Nach § 110 Abs. 1 AO ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. 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). Ist dies geschehen, kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO). Nach einem Jahr seit Ende der versäumten Handlung kann 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 (§ 110 Abs. 3 AO).

45 a) Wie das FG zu Recht entschieden hat, liegen die Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) in die von der Klägerin versäumte Ausschlussfrist hinsichtlich der Wiedereinsetzungsanträge vom 31. Januar 2007 und vom 30. April 2007 nicht vor, denn diese waren nicht formwirksam, da sie nicht vom gesetzlichen Vertreter der Klägerin oder einem besonders Beauftragten i.S. von § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO unterschrieben wurden.

46 aa) Gesetzlicher Vertreter (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1 AO) einer in der Schweiz gegründeten Aktiengesellschaft ist der Verwaltungsrat, der die Gesellschaft nach außen vertritt (Art. 718 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts). Nach den von der Klägerin nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG war dies Herr T.M. als Präsident des Verwaltungsrats. Die o.g. Vergütungsanträge sind nicht von diesem, sondern von Frau H.B. unterzeichnet, die nicht dem Verwaltungsrat der Klägerin angehörte, sondern gemäß Art. 721 des Schweizerischen Obligationenrechts vom Verwaltungsrat ernannt worden und als Prokuristin tätig war.

47 bb) Prokuristen gehören nicht zu den besonders Beauftragten i.S. von § 79 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO (s.o. unter II.1.a). Ein durch einen Prokuristen --wie im Streitfall von Frau H.B.-- für eine juristische Person gestellter Antrag ist daher nicht als Antrag des gesetzlichen Vertreters dieser juristischen Person anzusehen.

48 cc) Die versäumte Handlung in Gestalt eines eigenhändig unterschriebenen Vergütungsantrags wurde nicht innerhalb eines Monats nachgeholt. Die Klägerin hat erst am 28. März 2008 und damit nach Ablauf der bis 30. Juni 2007 laufenden Jahresfrist einen "eigenhändig" unterschriebenen Vergütungsantrag eingereicht.

49 dd) Die Voraussetzungen des § 150 Abs. 3 AO zur ausnahmsweise zulässigen Unterschrift des Bevollmächtigten liegen nicht vor. Der dauernde Aufenthalt des gesetzlichen Vertreters der Klägerin in der Schweiz, am Unternehmerort der Klägerin, begründet keine längere Abwesenheit i.S. von § 150 Abs. 3 Satz 1 AO, da sich aus § 150 Abs. 3 Satz 2 AO ergibt, dass die vom Gesetz genannten Hinderungsgründe von vorübergehender Natur sein müssen.

50 b) Auch die Voraussetzungen des § 110 Abs. 3 AO lagen nicht vor.

51 aa) Am 28. März 2008 hat die Klägerin zwar einen "eigenhändig" unterschriebenen Vergütungsantrag eingereicht und damit die versäumte Handlung nachgeholt. Dies geschah jedoch erst nach Ablauf der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO.

52 bb) Die Jahresfrist gilt nach § 110 Abs. 3 AO nur dann nicht, wenn vor deren Ablauf die Einlegung des Rechtsbehelfs infolge höherer Gewalt unmöglich gewesen ist. Höhere Gewalt ist ein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Darunter fällt zwar auch ein Umstand, der dem Beteiligten die rechtzeitige Vornahme einer fristgebundenen Handlung unzumutbar macht und damit aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Bereich der höheren Gewalt zuzuordnen ist, wie z.B., wenn ein Verfahrensbeteiligter durch ein --über die fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung hinausgehendes-- Verhalten eines Gerichts oder einer Behörde von einer Prozesshandlung abgehalten wird (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606; vom 28. Oktober 2004 III R 53/03, BFH/NV 2005, 374, m.w.N.). Der Rechtsirrtum der Klägerin, die Unterschrift eines Prokuristen reiche aus, erfüllt diese Voraussetzungen jedoch nicht, denn das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift ergibt sich sowohl aus § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG selbst als auch aus dem amtlichen Vordruck ("Eigenhändige Unterschrift und Firmenstempel").

53 cc) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin darauf, das BZSt habe den Mangel der Eigenhändigkeit in früheren Veranlagungszeiträumen nicht beanstandet und sie sei unter Verstoß gegen die Hinweispflicht der Behörde aus § 89 AO von weiteren Erkundigungen abgehalten worden. Ob ein treuwidriges Verhalten der Behörde, das eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen könnte, vorläge, wenn die Behörde den Mangel der Unterschrift in den Vorjahren erkannt und gleichwohl die beantragte Vergütung rechtswidrig festgesetzt hätte, kann offenbleiben. Denn ein derartiger Sachverhalt ist jedoch weder von der Klägerin vorgetragen worden noch aus den Akten ersichtlich. Nach den von der Klägerin nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen des FG auf Seite 19 des Urteils ist vielmehr dem zuständigen Sachbearbeiter des BZSt der Mangel der eigenhändigen Unterschrift erst im Rahmen einer Recherche zu den gesetzlichen und bevollmächtigten Vertretern der Klägerin vom 19. Juli 2007 und damit nach Ablauf der Jahresfrist (30. Juni 2007) aufgefallen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de