

Urteil vom 24. September 2015, V R 9/14

Anforderungen an den Vorsteuervergütungsantrag

BFH V. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 100 Abs 1, FGO § 101 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, AO § 37, AO § 43, AO § 155 Abs 1 S 1, AO § 155 Abs 4, UStG § 15, UStG § 16, UStG § 18 Abs 1, UStG § 18 Abs 9 S 1, UStG § 18 Abs 9 S 3, UStG § 18 Abs 9 S 4, UStDV § 59, UStDV § 61 Abs 1, EWGRL 1072/79 Art 3 Buchst a, EWGRL 1072/79 Art 7 Abs 4, UStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 20. März 2013, Az: 2 K 586/10

Leitsätze

Die Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG wahrt nur, wer einen Antrag stellt, in dem er Angaben zu den entsprechend Art. 3 Buchst. a Satz 2 i.V.m. Anhang C Buchst. F der Richtlinie 79/1072/EWG geforderten Mindestinformationen (Art der Tätigkeit oder des Gewerbezweigs für die er die Leistungen bezogen hat) macht .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21. März 2013 2 K 586/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH nach österreichischem Recht-- übt ihre wirtschaftliche Tätigkeit in Österreich aus.
- 2 Mit dem am 30. Juni 2008 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) eingegangenen "Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer" begehrte die Klägerin die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von 27.653,87 € im Rahmen des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr (2007) geltenden Fassung (UStG) i.V.m. §§ 59 bis 61 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) für den Vergütungszeitraum Juni bis Dezember 2007. Dabei reichte die Klägerin die zweite Seite des Antragsvordrucks, auf der sich auch die Unterschrift des Geschäftsführers der Klägerin sowie der Firmenstempel befand, in Kopie ein. Zudem enthielt das Antragsformular unter Ziffer 9 a ("Der Unternehmer erklärt, a) dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für seine Zwecke als Unternehmer verwendet worden sind anlässlich ...") keine Eintragung.
- 3 Mit Bescheid vom 6. Oktober 2008 lehnte das BZSt die beantragte Vergütung mit der Begründung ab, der Antrag sei wegen der fehlenden Originalunterschrift des Geschäftsführers der Klägerin unwirksam. Antragskopien oder Anträge mit einer eingekopierte oder eingescannte Unterschrift könnten die Antragsfrist nicht wahren. Bis zum Ablauf der sechsmonatigen Antragsfrist habe die Klägerin keinen wirksamen Antrag gestellt.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 5 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1052 veröffentlichten Urteil führte das Finanzgericht (FG) aus, der Vergütungsantrag vom 30. Juni 2008 sei unwirksam, weil sowohl der innerhalb der Antragsfrist eingereichte Vergütungsantrag als auch der während des Einspruchsverfahrens erneut gestellte Antrag keine Eintragung in Ziffer 9 a des Antragsvordrucks enthalte. Ein Vergütungsantrag sei unwirksam, wenn er nicht alle entscheidungserheblichen Angaben des amtlichen Musters enthalte. Die Erklärung in Ziffer 9 a des

Antragsvordrucks erschöpfe sich nicht --wie im Streitfall geschehen-- in der bloßen Unterzeichnung dieses Abschnitts. Das Vordruckfeld erfordere eine inhaltliche Ergänzung, die über die allgemeine Angabe, die Leistungen für unternehmerische Zwecke verwenden zu wollen, hinausgehe. Solche Angaben könnten nur innerhalb der Antragsfrist nachgeholt oder ergänzt werden. Dies stehe im Einklang mit dem Unionsrecht.

- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt.
- 7 Weder aus nationalem Recht noch aus Art. 3 der --im Streitzeitraum gültigen-- Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige-- (Richtlinie 79/1072/EWG) ergäbe sich, dass ein unvollständiger Vergütungsantrag nach Ablauf der Antragsfrist nicht mehr ergänzt werden könne. Zudem sei es dem FG nach Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 79/1072/EWG verwehrt, nach Ablauf der dort geregelten Frist, Ablehnungsgründe nachzuschieben, insbesondere bei der Klageabweisung von anderen Gründen als das BZSt auszugehen.
- 8 Die Klägerin beantragt, den Ablehnungsbescheid über die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Juli bis Dezember 2007 vom 6. Oktober 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Januar 2010 sowie das Urteil des FG Köln vom 21. März 2013 2 K 586/10 aufzuheben und eine Vergütung in Höhe von 27.653,87 € für diesen Vergütungszeitraum festzusetzen, hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) mit folgender Frage anzurufen: "Ist Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG [...] unter Berücksichtigung des Neutralitätsprinzips und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahingehend auszulegen, dass ein Vergütungsantrag, der fristgerecht bis zum 30. Juni des Folgejahres bei der zuständigen Behörde eingegangen ist und dem lediglich die Angabe im Feld 9a fehlte, zwingend unwirksam ist?"
- 9 Das BZSt beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Es stützt seine Ausführungen u.a. auf die Gründe der Vorentscheidung sowie die Rechtsprechung des Senats. Indem Art. 3 Satz 1 der Richtlinie 79/1072/EWG auf das in Anhang A aufgeführte Muster verweise, bestimme diese Vorschrift den Inhalt des abzugebenden Antrags. Im Übrigen sei die Ablehnung des Vergütungsantrags auch deshalb gerechtfertigt, weil dieser keine Originalunterschrift enthalte.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin den Vergütungsantrag nicht innerhalb der Antragsfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG in der erforderlichen Form gestellt hat. Daran fehlt es, weil die Klägerin den Antrag ohne die nach Ziffer 9 a des amtlichen Antragsformulars erforderlichen Angaben eingereicht hat.
- 13 1. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Vergütungsverfahren setzt einen ordnungsgemäß und fristgerecht gestellten Antrag voraus.
- 14 a) 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 UStG und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Der Vergütungsantrag ist gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Nach § 61 Abs. 1 UStDV hat der Unternehmer die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem BZSt zu beantragen.
- 15 b) Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ergibt sich, dass der Unternehmer zur Wahrung der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG einen Antrag stellen muss, in dem er Angaben zu den entsprechend

Art. 3 Buchst. a Satz 2 i.V.m. Anhang C Buchst. F der Richtlinie 79/1072/EWG geforderten Mindestinformationen (Art der Tätigkeit oder des Gewerbezweigs für die er die Leistungen bezogen hat) macht (vgl. Urteil vom 19. November 2014 V R 39/13, BFHE 248, 399, BStBl II 2015, 352, Rz 13, m.w.N.). Der BFH hat bereits entschieden, dass Anträge und Erklärungen, die nach einem amtlichen Muster abzugeben sind, in allen Einzelheiten dem amtlichen Muster entsprechen müssen, wenn amtliche Vordrucke nicht verwendet werden. Fehlen dem nicht amtlichen Vordruck Angaben, die der amtliche Vordruck vorsieht und erklärt sich der Antragsteller daher innerhalb der Antragsfrist nicht zu solchen Angaben, ist der Antrag abzulehnen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BFHE 190, 239, BStBl II 2000, 214, unter II.1., Rz 17, m.w.N.). Daraus leitet die Rechtsprechung des BFH (Beschlüsse vom 14. Dezember 2012 V B 19/12, BFH/NV 2013, 602, Rz 7 f.; vom 14. Dezember 2012 V B 20/12, BFH/NV 2013, 996, Rz 7 f., und vom 19. Dezember 2012 XI B 111/11, BFH/NV 2013, 785, Rz 11 bis 13, zu Ziffer 9 b des Antrags; vgl. auch BFH-Beschluss vom 9. Januar 2014 XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915, Rz 9 f.) ab, dass ein vollständiger Antrag auch die Angabe in Ziffer 9 a des Antragsvordrucks erfordert. Diese Angabe zur Leistungsverwendung ist zur Beurteilung erforderlich, ob der beantragte Vergütungsanspruch besteht.

- 16** c) Nach diesen Maßstäben ist der gestellte Vergütungsantrag im Streitfall abzulehnen, weil die Angabe in Ziffer 9 a des amtlichen Vordrucks --wie vom FG bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO)-- fehlt. Der Grund für die Unvollständigkeit ist unbeachtlich.
- 17** Im Streitfall kann auch nicht aus anderen Unterlagen --hier: "Anlage zum Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer"-- auf die Verwendung der Eingangsleistung geschlossen werden, die durch die Angaben in Ziffer 9 a des Vordrucks aufgeklärt werden soll. Auf der Grundlage der Feststellungen des FG ist zudem nicht davon auszugehen, dass sich auf den Eingangsrechnungen, die dem Vorsteuerabzug zugrunde liegen und dem gestellten Antrag nach § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG im Original beizufügen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 399, BStBl II 2015, 352, Rz 13, m.w.N.), Vermerke der Klägerin befinden, die den Zweck der Leistungsbezüge erläutern.
- 18** 2. Die Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 19** a) Die Anforderungen an den Vergütungsantrag ergeben sich für den Vergütungszeitraum zweifelsfrei aus Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG. Danach hat der Steuerpflichtige den Antrag bei der zuständigen Behörde nach dem in Anhang A der Richtlinie 79/1072/EWG aufgeführten Muster zu stellen. Das in Anhang A aufgeführte Muster erfordert dieselbe Angabe wie Ziffer 9 a des nationalen Antragsvordrucks. Damit hat der Unternehmer auch unionsrechtlich die Pflicht, Angaben darüber zu machen, anlässlich welchen Ereignisses die Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens verwendet worden sind (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 915, Rz 10, m.w.N.).
- 20** Bestätigt wird dies durch Art. 3 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 79/1072/EWG, wonach die Mitgliedstaaten den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung stellen, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C der Richtlinie 79/1072/EWG enthalten muss. Nach Anhang C Buchst. F der Richtlinie 79/1072/EWG hat der Antragsteller "unter Ziffer 9 a des Formulars die Art der Tätigkeit oder des Gewerbezweiges anzugeben, für die er die Güter erworben bzw. die sonstigen Leistungen erbracht hat, auf die sich der Antrag auf Steuervergütung bezieht (z.B. Beteiligung an der internationalen Ausstellung von ... in ... vom ... bis zum ..., Stand Nr., oder grenzüberschreitende Güterbeförderung von ... nach ... am ...)". Damit ist --wie sich aus der englischen Sprachfassung ergibt (the applicant shall describe the nature of the activities for which he has acquired the goods or received the services referred to in the application for refund of the tax)-- die Beschreibung der Leistungsverwendung erforderlich. Nicht ausreichend ist danach die Angabe der unternehmerischen Tätigkeit des Antragstellers --hier: Arzneimittelforschung-- im Allgemeinen. Als Mindestanforderung sind vielmehr Ausführungen erforderlich, in welchem Zusammenhang die Eingangsleistung zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 602, Rz 8 f.). Nur durch eine solche Angabe wird die Behörde in die Lage versetzt, über den beantragten Vergütungsanspruch inhaltlich entscheiden zu können.
- 21** Für den erkennenden Senat bestehen keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG. Daher bedarf es nicht der Entscheidung des EuGH, ob Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG dahingehend auszulegen ist, dass ein unvollständiger --innerhalb der Ausschlussfrist-- bei der Behörde eingegangener Antrag auf Vorsteuervergütung unwirksam ist. Der Senat kann zudem offenlassen, ob --wie die Klägerin vorträgt-- vor dem Hintergrund von Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG Ergänzungen oder Erläuterungen bestimmter Angaben auch noch nach Ablauf der Ausschlussfrist zulässig sind. Fehlen --wie im Streitfall-- Angaben insgesamt, können diese auch nicht ergänzt oder erläutert werden.
- 22** b) Ein Verstoß gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität liegt nicht vor.

- 23** aa) Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen nicht über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Molenheide vom 18. Dezember 1997 C-286/94, EU:C:1997:623, Rz 48; BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 36/08, BFH/NV 2011, 316). Der vollständig ausgefüllte Antrag soll die Behörde in die Lage versetzen, die Voraussetzungen für die Steuervergütung zeitnah (vgl. dazu Art. 7 Abs. 4 Unterabs. 1 der Richtlinie 79/1072/EWG) überprüfen zu können. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Pflicht, Angaben in Ziffer 9 a des amtlichen Vordrucks zu machen, mit der eine Zuordnung der Eingangsleistung zu einer bestimmten Tätigkeit des Steuerpflichtigen (Leistungsverwendung) ermöglicht wird, geeignet, erforderlich und zweckmäßig.
- 24** bb) Auch der Grundsatz der Effektivität steht einer Auslegung des Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG dahingehend, dass der Antrag vollständig sein muss, nicht entgegen. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit hat der EuGH im Urteil Elsacom vom 21. Juni 2012 C-294/11 (EU:C:2012:382, Rz 26 und Rz 29, jeweils m.w.N.) entschieden, ein nach Ablauf der sechsmonatigen Ausschlussfrist gestellter Antrag sei unzulässig. Im Urteil Yaesu vom 3. Dezember 2009 C-433/08 (EU:C:2009:750) geht er zudem davon aus, dass die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen keine über Art. 3 oder 4 der Richtlinie 79/1072/EWG hinausgehenden Pflichten auferlegen dürfen. Die nationalen Regelungen stehen mit den unionsrechtlichen Regelungen im Einklang mit der Folge, dass die Ausübung der Unionsrechte weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert werden (vgl. z.B. EuGH-Urteil Wells vom 7. Januar 2004 C-201/02, EU:C:2004:12, Rz 67).
- 25** c) Dem FG ist es nicht verwehrt, die Ablehnung des Vergütungsantrags abweichend von den Ablehnungsgründen des BZSt zu begründen. Gegenteiliges ergibt sich nicht aus Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 79/1072/EWG.
- 26** aa) Die für den Vergütungszeitraum beantragte Steuervergütung (§§ 37, 43 der Abgabenordnung --AO--) ist nach § 155 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 AO durch (Vergütungs-)Bescheid festzusetzen. Die antragsgemäße Festsetzung der Steuervergütung oder deren Ablehnung geschieht durch einen gebundenen Verwaltungsakt. Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines solchen Verwaltungsaktes kommt es --sowohl bei der Anfechtungs- als auch bei der Verpflichtungsklage-- auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der finanzgerichtlichen Entscheidung an (z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2013 VII R 44/12, BFHE 241, 291, BStBl II 2013, 778, Rz 9). Zu überprüfen ist nach § 100 Abs. 1 oder § 101 Satz 1 FGO die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes, nicht hingegen seine Begründung. Deshalb kann das FG bei der Rechtmäßigkeitskontrolle andere Gründe heranziehen als die Behörde dem Bescheid zu Grunde gelegt hat.
- 27** bb) Dem steht Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 79/1072/EWG nicht entgegen. Nach Art. 7 Abs. 4 Unterabs. 2 Satz 1 der Richtlinie 79/1072/EWG sind Ablehnungsbescheide zu begründen. Diese Bestimmung lässt keine Ausschlussfrist zur Begründung der Ablehnung eines Vergütungsantrags erkennen. Anderweitiges ergibt sich auch nicht aus den von der Klägerin angeführten EuGH-Urteilen Kommission/Italien vom 3. Juni 1992 C-287/91 (EU:C:1992:242) und Kommission/Spanien vom 14. Dezember 1995 C-16/95 (EU:C:1995:459), die jeweils zu Art. 7 Abs. 4 Unterabs. 1 der Richtlinie 79/1072/EWG ergangen sind.
- 28** d) Das BZSt war auch nicht unter Vertrauensschutzgesichtspunkten gehalten, die Klägerin auf die Unvollständigkeit des Antrags hinzuweisen. Denn die Klägerin hatte den Vergütungsantrag für den Streitzeitraum erst am 30. Juni 2008 und damit am letzten Tag der sechsmonatigen Frist gestellt. In einem solchen Fall kann von der Behörde nicht erwartet werden, noch innerhalb der Antragsfrist auf die Unvollständigkeit des Antrags hinzuweisen (BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 V R 23/05, BFHE 217, 32, BStBl II 2007, 430, unter II.5.).
- 29** 3. Die geltend gemachten Verfahrensmängel liegen nicht vor.
- 30** a) Es liegt kein Verstoß gegen den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes --GG--) im Hinblick darauf vor, dass das FG die Rechtssache nicht dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hat. Nach Art. 267 AEUV ist ein FG nicht zur Anrufung des EuGH verpflichtet, weil seine Entscheidung noch angefochten werden kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 14. März 2002 V B 119/01, BFH/NV 2002, 1038, unter II.2.b aa). Nur letztinstanzlich entscheidende nationale Gerichte sind zur Vorlage an den EuGH als dem gesetzlichen Richter i.S. von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verpflichtet, wenn es um die Auslegung von Unionsrecht geht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Januar 2001 1 BvR 1036/99, Neue Juristische Wochenschrift 2001, 1267, 1268, unter II.2.a). Diese Auffassung wird vom EuGH sogar für den Fall geteilt, dass eine Zulassung des Rechtsmittels durch ein oberstes Gericht erforderlich ist (EuGH-Urteil Lyckeskog vom 4. Juni 2002 C-99/00, EU:C:2002:329, Rz 16 f.).
- 31** b) Das FG hat bei seiner Entscheidung auch nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens unberücksichtigt gelassen und damit nicht gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen. Danach entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem

Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Nach dieser Vorschrift hat das FG seiner Entscheidung den gesamten konkretisierten Prozessstoff zugrunde zu legen, insbesondere ist es verpflichtet, den Inhalt der vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Februar 2014 V R 5/13, BFHE 245, 92, Rz 24). Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang darlegt, das FG habe die --vermeintliche-- Begründungsfrist des Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 79/1072/EWG und die Angabe der Klägerin, Arzneimittelforschung zu betreiben, unberücksichtigt gelassen sowie die Frage der Ansässigkeit der Klägerin unzutreffend gewürdigt, rügt sie im Kern einen materiell-rechtlichen Fehler der Vorentscheidung. Mit einer vermeintlich fehlerhaften Würdigung des FG kann ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO jedoch nicht begründet werden (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 V B 70/09, BFH/NV 2010, 1837). Darüber hinaus stützte das FG seine Entscheidung nicht darauf, dass die Klägerin im Drittstaat ansässig sei, sondern zog die Regelungen zu Drittstaaten lediglich zur Stützung seiner Auslegung heran.

- 32** 4. Nachdem der Vergütungsantrag bereits wegen seiner Unvollständigkeit abzulehnen war, braucht der Senat weder auf die Auswirkung der fehlenden Originalunterschrift im Antrag vom 30. Juni 2008 noch auf etwaige Auswirkungen des Nachreichens der zweiten Seite des Vergütungsantrags im Original --mit Originalunterschrift des Geschäftsführers der Klägerin-- während des Einspruchsverfahrens einzugehen.
- 33** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de