

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

3. Dezember 2009*

In der Rechtssache C-433/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 13. August 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 1. Oktober 2008, in dem Verfahren

Yaesu Europe BV

gegen

Bundeszentralamt für Steuern

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Dritten Kammer K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Juhász, G. Arestis (Berichterstatter) und J. Malenovský,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: Y. Bot,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. September 2009,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Yaesu Europe BV, vertreten durch Rechtsanwalt B. Burgmaier,

- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

- der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- ¹ Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Anhang A der 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 (ABl. L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie).
- ² Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Yaesu Europe BV (im Folgenden: Yaesu Europe), einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft, und dem Bundeszentralamt für Steuern (im Folgenden: Bundeszentralamt) wegen der Ablehnung eines Antrags auf Vergütung der von dieser Gesellschaft in Deutschland entrichteten Umsatzsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Die Erwägungsgründe 3 bis 5 der Achten Richtlinie lauten:

„Die Unterschiede zwischen den gegenwärtig in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen, die mitunter Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen verursachen, sind zu beseitigen.

Eine einschlägige gemeinschaftliche Regelung bildet einen Fortschritt auf dem Wege zur tatsächlichen Liberalisierung des Personen-, Waren- und Dienstleistungsverkehrs und ergänzt damit den wirtschaftlichen Integrationsprozess.

Eine solche Regelung darf nicht dazu führen, dass die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden.“

4 Art. 3 Buchst. a der Achten Richtlinie bestimmt:

„Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt,

- a) bei der in Artikel 9 bezeichneten zuständigen Behörde nach dem in Anhang A aufgeführten Muster einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind. Die Mitgliedstaaten stellen den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C enthalten muss“.

5 Art. 6 der Achten Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten dürfen den in Artikel 2 genannten Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Artikeln 3 und 4 keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist.“

- 6 Im Muster des Antrags auf Vergütung der Mehrwertsteuer in Anhang A der Achten Richtlinie ist in der letzten Zeile neben Ort und Datum der Antragstellung eine „Unterschrift“ vorgesehen, zu der keine weiteren Angaben gemacht werden.

Nationales Recht

- 7 In § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) in der für das Ausgangsverfahren maßgebenden Fassung (im Folgenden: UStG) hieß es:

„... Der Vergütungsantrag ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen und die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen. Der Vergütungsantrag ist vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben. ...“

- 8 Nach § 79 („Handlungsfähigkeit“) Abs. 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) sind u. a. juristische Personen, Vereinigungen oder Vermögensmassen durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte zur Vornahme von Verfahrenshandlungen fähig.

- 9 § 150 Abs. 3 AO, der Form und Inhalt der Steuererklärungen regelt, lautet:

„Ordnen die Steuergesetze an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Die eigenhändige Unterschrift kann nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 10 Am 30. Juni 2006 beantragte Yaesu Europe die Vergütung von in Deutschland entrichteten Vorsteuerbeträgen für den Zeitraum von Januar bis Dezember 2005. Der Antrag wurde auf dem in diesem Mitgliedstaat dafür vorgesehenen amtlichen Vordruck gestellt, dessen Feld 9 „Eigenhändige Unterschrift und Firmenstempel“ vorsieht.
- 11 In einem Begleitschreiben wiesen die in Deutschland ansässigen Anwälte von Yaesu Europe, die auf dem Vordruck ebenfalls als Zustellungsvertreter benannt sind, darauf hin, dass sie den Vergütungsantrag im Auftrag ihrer Mandantin unterzeichnet hätten. Dem Schreiben war als Anlage eine vom Vertretungsberechtigten der Klägerin ausgestellte „Vollmacht für das Vorsteuervergütungsverfahren“ beigefügt, mit der die Anwälte bevollmächtigt werden, die Klägerin in allen Vorsteuervergütungsverfahren rechtsverbindlich zu vertreten.
- 12 Mit Bescheid vom 1. September 2006 lehnte das Bundeszentralamt den von Yaesu Europe eingereichten Vergütungsantrag mit der Begründung ab, dass er entgegen § 18 Abs. 9 UStG nicht vom Steuerpflichtigen eigenhändig unterzeichnet worden sei.
- 13 Nach erfolglos gebliebenem Einspruch erhob Yaesu Europe Klage vor dem Finanzgericht. Dieses folgte der Auffassung des Bundeszentralamts und entschied, dass § 18 Abs. 9 UStG nicht gegen die Art. 3 und 6 der Achten Richtlinie verstoße und dass es sich bei der „Unterschrift“, die das Muster in Anhang A der Richtlinie vorsehe, nur um die Unterschrift des Steuerpflichtigen selbst handeln könne; nach Art. 249 Abs. 3 EG verfüge der deutsche Gesetzgeber insoweit jedenfalls über eine Durchführungsautonomie.

14 Mit ihrer Revision an den Bundesfinanzhof macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, das Finanzgericht habe den Begriff „Unterschrift“ im Muster in Anhang A der Achten Richtlinie fehlerhaft ausgelegt; sie weist insoweit darauf hin, dass mehrere Mitgliedstaaten ausdrücklich die Unterschrift durch einen Vertreter zuließen. Dieser Begriff müsse in der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt werden.

15 Der Bundesfinanzhof hat zunächst die Anwendbarkeit der §§ 79 Abs. 1 Nr. 3 und 150 Abs. 3 AO im vorliegenden Fall verneint. Da er Zweifel an der Vereinbarkeit von § 18 Abs. 9 UStG mit dem Gemeinschaftsrecht hat, hat er sodann das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Begriff der „Unterschrift“, der in dem Muster laut Anhang A der Achten Richtlinie zur Stellung eines Antrags auf Vergütung der Umsatzsteuer gemäß Art. 3 Buchst. a dieser Richtlinie verwendet wird, ein einheitlich auszulegender gemeinschaftsrechtlicher Begriff?

2. Falls die Frage zu 1 bejaht wird:

Ist der Begriff der „Unterschrift“ dahin zu verstehen, dass der Vergütungsantrag zwingend von dem Steuerpflichtigen persönlich oder bei einer juristischen Person von dem gesetzlichen Vertreter unterschrieben werden muss, oder genügt die Unterschrift eines Bevollmächtigten (z. B. eines steuerlichen Vertreters oder Arbeitnehmers des Steuerpflichtigen)?

Zu den Vorlagefragen

- 16 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Begriff „Unterschrift“ in dem in Anhang A der Achten Richtlinie enthaltenen Muster für den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer ein einheitlich auszulegender gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist und, falls ja, ob dieser Begriff dahin zu verstehen ist, dass ein solcher Vergütungsantrag zwingend von dem Steuerpflichtigen selbst unterschrieben werden muss, oder ob die Unterschrift eines Bevollmächtigten genügt.
- 17 Insoweit ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Begriff „Unterschrift“ nicht in der Achten Richtlinie definiert ist und dass diese Richtlinie für die Ermittlung seines Sinnes und seiner Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist.
- 18 Nach ständiger Rechtsprechung folgt jedoch sowohl aus dem Gebot der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts als auch aus dem Gleichheitssatz, dass die Begriffe einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Tragweite nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Gemeinschaft eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen, die unter Berücksichtigung des Kontextes der Vorschrift und des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels gefunden werden muss (vgl. u. a. Urteile vom 18. Januar 1984, Ekro, 327/82, Slg. 1984, 107, Randnr. 11; vom 19. September 2000, Linster, C-287/98, Slg. 2000, I-6917, Randnr. 43, und vom 16. Juli 2009, Infopaq International, C-5/08, Slg. 2009, I-6569, Randnr. 27).
- 19 Diese Erfordernisse gelten insbesondere für die Achte Richtlinie, wie deren Titel und der Wortlaut ihrer Erwägungsgründe 3 und 5 zeigen.

- 20 Wie nämlich aus ihren Erwägungsgründen 3 und 5 hervorgeht, soll diese Richtlinie die Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet wurde, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, harmonisieren, indem die Unterschiede zwischen den seinerzeit in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen beseitigt werden und darauf geachtet wird, dass die Steuerpflichtigen nicht, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden.
- 21 Zweck der Achten Richtlinie ist also, die Einzelheiten des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer, wie er in Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) vorgesehen ist, zu harmonisieren (vgl. u. a. Urteile vom 13. Juli 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Slg. 2000, I-6109, Randnr. 20, und vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 26).
- 22 Die Achte Richtlinie sieht speziell hierfür in ihrem Anhang A ein Muster des Antrags auf Vergütung der Mehrwertsteuer vor, durch das gerade die Einzelheiten des Verfahrens für einen solchen Antrag betreffend die Steuer, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet wurde, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, harmonisiert werden sollen. Dieser Harmonisierungszweck kann jedoch nur erreicht werden, wenn die in diesem Muster verwendeten Begriffe in allen Mitgliedstaaten dieselbe Bedeutung haben.
- 23 Folglich ist der im Muster in Anhang A der Achten Richtlinie enthaltene Begriff „Unterschrift“ ein Begriff des Gemeinschaftsrechts, der in allen Mitgliedstaaten denselben Sinn und dieselbe Tragweite haben muss. Es ist somit Sache des Gerichtshofs, diesen Begriff innerhalb der Gemeinschaftsrechtsordnung autonom und einheitlich auszulegen.
- 24 Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. u. a. Urteile vom 17. November 1983, *Merck*, 292/82, Slg. 1983, 3781, Randnr. 12; vom

1. März 2007, Schouten, C-34/05, Slg. 2007, I-1687, Randnr. 25, und vom 12. Februar 2009, Klarenberg, C-466/07, Slg. 2009, I-803, Randnr. 37).

- 25 Zunächst ist festzustellen, dass der Wortlaut des Anhangs A der Achten Richtlinie selbst keinen Hinweis zu dem darin genannten Begriff „Unterschrift“ enthält. In diesem Anhang wird nämlich lediglich eine „Unterschrift“ verlangt und nicht präzisiert, dass diese bestimmte Merkmale aufweisen müsste wie etwa, dass es sich um die eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen handelt, im Gegensatz zu anderen Angaben in diesem Anhang wie Name und Art der Tätigkeit oder Gewerbebezweig, denen ausdrücklich die Worte „des Antragstellers“ hinzugefügt sind.
- 26 Sodann ergibt sich aus Art. 3 Buchst. a der Achten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer nach dem im genannten Anhang A aufgeführten Muster stellen muss. Außerdem dürfen nach Art. 6 dieser Richtlinie die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Art. 3 und 4 der Richtlinie keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist. Folglich läuft es diesem Art. 6, was den Begriff „Unterschrift“ in dem genannten Muster betrifft, zuwider, dem Steuerpflichtigen andere als die in diesem Muster vorgegebenen Anforderungen aufzuerlegen, wie etwa die, eigenhändig zu unterzeichnen.
- 27 Schließlich wird diese systematische Auslegung durch den Harmonisierungszweck der Achten Richtlinie bestätigt, wie sich aus den Randnrn. 19 bis 22 des vorliegenden Urteils ergibt. Der Zweck, der in dieser Richtlinie mit dem in Anhang A spezifisch vorgesehenen Muster des Antrags auf Vergütung der Mehrwertsteuer verfolgt wird, kann nur erreicht werden, wenn die in diesem Muster enthaltenen Begriffe in allen Mitgliedstaaten denselben Sinn und dieselbe Bedeutung haben und nicht über die in

eben diesem Muster vorgesehenen Anforderungen hinausgehen. Würde einem Mitgliedstaat gestattet, einem Steuerpflichtigen andere als die in diesem Muster vorgegebenen Anforderungen aufzuerlegen, wie etwa die, eigenhändig zu unterzeichnen, ließe man damit die Einführung einer mit diesem Zweck unvereinbaren Formalität zu.

- 28 Im Übrigen ist festzustellen, dass, auch wenn — anders als die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40) — die Achte Richtlinie nicht ausdrücklich die Möglichkeit vorsieht, einen Bevollmächtigten zu bestellen, sie dies auch nicht ausschließt, so dass ein Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer nach dem im genannten Anhang A aufgeführten Muster von einem Bevollmächtigten unterzeichnet werden kann.
- 29 Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass der Begriff „Unterschrift“ in dem in Anhang A der Achten Richtlinie enthaltenen Muster für den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist, der einheitlich dahin auszulegen ist, dass ein solcher Vergütungsantrag nicht zwingend von dem Steuerpflichtigen selbst unterschrieben werden muss, sondern dass insoweit die Unterschrift eines Bevollmächtigten genügt.

Kosten

- 30 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Der Begriff „Unterschrift“ in dem in Anhang A der 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 enthaltenen Muster für den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer ist ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff, der einheitlich dahin auszulegen ist, dass ein solcher Vergütungsantrag nicht zwingend von dem Steuerpflichtigen selbst unterschrieben werden muss, sondern dass insoweit die Unterschrift eines Bevollmächtigten genügt.

Unterschriften