
Datum: 21.02.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 736/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0221.2K736.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein ordnungsgemäßer Antrag auf Vorsteuervergütung – hier für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 - eigenhändig unterschrieben sein muss.
- 3 Die Klägerin ist eine in den Niederlanden ansässige Gesellschaft. Sie stellte am 30. Juni 2006 (Eingangsdatum) einen Antrag auf Vorsteuervergütung in Höhe von 4.221,49 € für den Vergütungszeitraum Januar bis Dezember 2005. Der Antrag wurde von Herrn Rechtsanwalt K.L. im Auftrag der Klägerin unterzeichnet. Herrn K.L. war am 28. April 2006 eine Vollmacht erteilt worden, die ihn dazu berechtigen sollte, die Klägerin in anhängigen und anhängig werdenden Vorsteuervergütungsverfahren zu vertreten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vollmacht verwiesen (befindlich in der Vergütungsakte des Beklagten).
- 4 Mangels eigenhändiger Unterschrift lehnte der Beklagte die Vergütung der Umsatzsteuer mit Bescheid vom 1. September 2006 ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2007 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin vor, dass der Antrag auf Vorsteuervergütung wirksam gestellt worden sei. Es sei unzutreffend, zu fordern, dass der Antrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben sei. Unabhängig von der Regelung in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG sei eine eigenhändige Unterschrift für einen Vergütungsantrag nicht erforderlich. § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG verstoße insoweit gegen die Regelung in Art. 3

der 8. EG-Richtlinie (RL 79/1072/EWG).

Dies werde durch den Verweis in Art. 3 Satz 1 Buchst. a) der 8. EG-Richtlinie auf das Muster in Anhang A zur 8. EG-Richtlinie verdeutlicht. In dem Musterantrag gemäß Anhang A finde sich im Feld 9 lediglich das Erfordernis einer "Unterschrift". Das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift des Steuerpflichtigen finde sich nicht. Der deutsche Gesetzgeber habe in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG eigenmächtig und unzulässigerweise das Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift hinzugefügt. 6

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der abweichenden gesetzlichen Regelungen in den anderen Mitgliedstaaten auch deren Musterformulare für die Vergütungsanträge lediglich eine Unterschrift fordern, nicht aber eine eigenhändige Unterschrift oder gar einen Stempel. In diesem Zusammenhang hat die Klägerin Kopien der Musteranträge in den Niederlanden und Österreich eingereicht. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 20-21 der FG-Akte). Desweiteren hat die Klägerin exemplarisch die auf der Homepage der Europäischen Kommission (Taxud) unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_de.htm veröffentlichten Ausführungen einiger Mitgliedstaaten in Bezug auf die Erstattung der Mehrwertsteuer vorgelegt. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 60 ff. der FG-Akte). Die Klägerin trägt vor, dass es dort u.a. in der Stellungnahme der Republik Österreich auf die Frage 17, wer befugt sei das Antragsformular zu unterzeichnen, heiße: "Vorsteuererstattungswerber bzw. steuerlicher Vertreter". In den Ausführungen für das Vereinte Königreich heiße es hierzu (Frage 17): "The claimant or their authorised agent". Entsprechendes gelte für die Mitgliedstaaten Frankreich, Niederlande und Finnland. Zwar bezögen sich die Ausführungen zur Frage 17 auf die Dreizehnte Richtlinie, in der Frage 22 werde aber klargestellt, dass es keine Unterschiede zur Achten Richtlinie gebe. 7

Es gebe keine Gründe, die gegen eine Vertretung durch einen steuerlichen Vertreter im Vorsteuervergütungsverfahren sprächen. Bei etwaigen "Wissenserklärungen" müsse eben der Vertreter Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen halten. Dies sei auch bei der Vertretung in Gerichtsverfahren nicht unüblich. 8

Erfahrungsgemäß wüssten sogar die meisten ausländischen Steuerpflichtigen nicht einmal, wo sie die Unterschrift auf dem Antragsformular platzieren sollten. Daher könne man nicht davon ausgehen, dass die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters Gewähr dafür biete, dass die Angaben lückenlos und richtig seien. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige die deutsche Sprache nicht beherrsche und zudem als gesetzlicher Vertreter regelmäßig weder von der Umsatzsteuer im Allgemeinen noch von den Regelungen des deutschen Umsatzsteuerrechts im Besonderen eine Ahnung habe. 9

Das Vorsteuervergütungsverfahren sehe aus diesen Gründen auch die Stellvertretung ausdrücklich vor. So gewähre Art. 2 Abs. 3 der 13. EG-Richtlinie (86/560/EWG) den Mitgliedstaaten das Recht, die Benennung eines steuerlichen Vertreters zu verlangen. Wenn der Richtliniengeber dann diesem Vertreter kein Unterschriftenrecht hätte zubilligen wollen, hätte er dies auch regeln müssen. Soweit die Mitgliedstaaten die Benennung aber nicht verlangen würden, bestehe erst Recht die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, sich freiwillig vertreten zu lassen. Über Art. 3 Abs. 2 der 13. EG-Richtlinie (86/560/EWG) stehe die Möglichkeit, einen Stellvertreter zu benennen, auch den in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen zu. 10

Im Übrigen folge aus der Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 der 13. EG-Richtlinie (86/560/EWG), dass die Erstattung nach der 13. EG-Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen dürfe als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. 11

Auf Grund der abweichenden Rechtsauffassung des Beklagten von den übrigen Mitgliedstaaten sei die Vorlage an den EuGH dringend geboten, da die Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung für die Auslegung der Achten Richtlinie sei. Zudem habe der EuGH (zuletzt in den Rs. C- 35/05 - Reemtsma, UR 2007, 343, Rn. 26 und C-73/06 - Planzer Luxembourg Sari, Rn. 34) daran erinnert, dass die 8. EG-Richtlinie bezwecke, das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer festzulegen und damit den Erstattungsanspruch, der sich aus Art. 17 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie (nunmehr Art. 170 der MWStSystRL) ergebe, zu harmonisieren.	12
Damit sei es unvereinbar, dass der Beklagte aus rein formellen Gründen einen berechtigten Vorsteueranspruch ablehnen wolle und folglich innerhalb der EU unterschiedliche Verfahrensregeln aufgestellt würden, die einer Harmonisierung der Erstattungsansprüche durch ein festgelegtes Verfahren entgegenstünden.	13
Selbst wenn aber die Mitgliedstaaten die Modalitäten in Bezug auf das Erfordernis der Unterschrift selbst bestimmen könnten, müssten die Mitgliedstaaten bestimmte Grenzen beachten, z.B. den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (EuGH, Urt. v. 27.09.2007, C- 409/04 - Teleos u.a., Rz. 40, 45). Dementsprechend dürfe der Vorsteuerabzug nicht durch die Zahl und durch den technischen Charakter von unverhältnismäßigen Förmlichkeiten praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden. Es sei zu bedenken, dass die Klägerin grundsätzlich einen "Anspruch" auf Erstattung der Vorsteuern habe (vgl. EuGH, Urt. v. 15.03.2007, Rs. C- 35/05, Reemtsma, UR 2007, 343, Rn. 20). Regelmäßig sei die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger bereits bezahlt und vom leistenden Unternehmer an sein zuständiges Finanzamt abgeführt worden. Es handele sich bei der Vorsteuervergütung nicht um eine Subvention.	14
Da in anderen Mitgliedstaaten das Erfordernis der Unterschrift für einen Vergütungsantrag anders ausgelegt werde und damit auch die Unterschrift des Bevollmächtigten zulässig sei, sei eindeutig, dass die Richtlinie auslegungsfähig sei und die Rechtsfrage deshalb dem EuGH, der allein befugt sei, EU-Richtlinien auszulegen, vorgelegt werden müsse.	15
Die Klägerin beantragt,	16
unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 1. September 2006 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2007 den Beklagten zu verpflichten, die Vorsteuervergütung für den Zeitraum Januar bis Dezember 2005 i.H.v. 4.221,49 € festzusetzen.	17
Der Beklagte beantragt,	18
die Klage abzuweisen.	19
Der Beklagte trägt vor, dass der Antrag auf Vorsteuervergütung mangels eigenhändiger Unterschrift nicht wirksam gestellt sei. Der Bevollmächtigte der Klägerin sei nicht berechtigt gewesen, diese bei der Antragstellung hinsichtlich der Leistung der gesetzlich geforderten eigenhändigen Unterschrift wirksam zu vertreten.	20
Voraussetzung für eine wirksame Antragstellung im Vorsteuer-Vergütungsverfahren sei u. a., dass der Antragsteller den Antrag eigenhändig unterschreibe. Denn für dieses besondere Verfahren fordere sowohl das EU-Recht als auch der nationale Gesetzgeber eine eigenhändige Unterschrift des Antragstellers.	21

Aus Art. 3 und Anhang A der 8. EG-Richtlinie ergebe sich sowohl unter Beachtung des Wortlauts als auch unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck eindeutig, dass der Vergütungsantrag mit sämtlichen darin enthaltenen Angaben bzw. Erklärungen nur vom Antrag stellenden Steuerpflichtigen (d.h. Unternehmer) selbst wirksam unterzeichnet werden könne. Nur der den Antrag stellende Steuerpflichtige könne die geforderten Erklärungen verbindlich abgeben. Ein Bevollmächtigter sei nicht in der Lage, sämtliche Angaben zu machen und Erklärungen verbindlich abzugeben. Entsprechend enthalte die 8. EG-Richtlinie auch keinen Hinweis auf eine "Antragstellvertretung". In den Bereichen, in denen der EU-Richtliniengeber eine Stellvertreterregelung habe vorsehen wollen, habe er dies positiv rechtlich kodifiziert.	
Durch die Unterschrift könne die Verwaltung im Regelfall davon ausgehen, dass die in der Erklärung vorgebrachten Tatsachen vollständig und richtig seien. Dies könne sie aber nur, wenn sich der Antragsteller - infolge der eigenhändigen Unterschriftsleistung - an seiner Erklärung festhalten lassen müsse.	23
Ein Fall des § 150 Abs. 3 AO, wonach ausnahmsweise die Unterschrift durch einen Vertreter zulässig sei, liege nicht vor.	24
<u>Entscheidungsgründe</u>	25
Die Klage ist unbegründet.	26
Der Ablehnungsbescheid vom 1. September 2006 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2007 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Denn der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahme aus § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV zu, da die Klägerin mangels eigenhändiger Unterschrift keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt hat.	27
I. 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. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht.	28
1. Die nationalen Vorschriften beruhen für Steuerpflichtige, die - wie die Klägerin - im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auf den Vorgaben der 8. EG-Richtlinie vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, im Folgenden: 8. EG-Richtlinie), insbesondere auf Art. 3, 4 und 7 dieser Richtlinie. Diese europarechtlichen Vorgaben für Anträge von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber in den Vorschriften des § 18 Abs. 9 Sätze 3 ff. UStG umgesetzt.	29
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). Bei der Sechs-Monats-Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH, Urt. v. 21.10.1999, V R 76/98, BStBl II 2000, 214; Stadie in Rau/Dürrewächter/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 angesichts des Wortlauts der Norm auch mit § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG. Der parallele Normwortlaut von § 18 Abs. 9 Satz 3 einerseits und § 18 Abs. 9	30

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 (so auch bereits der erkennende Senat im Urteil vom 19.10.2006, 2 K 1629/05, EFG 2007, 635, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH: XI B 207/06). 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 19.10.2006, 2 K 1629/05, a.a.O.).

2. Vor diesem Hintergrund ist der Antrag der Klägerin 30. Juni 2006 auf Vorsteuervergütung nicht wirksam gestellt worden. Denn es mangelt an der eigenhändigen Unterschrift der Klägerin. 31

a. Für die Klägerin als juristische Person in der Rechtsform einer niederländischen BV, 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

aa. 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, Urt. v. 15.10.1998, III R 58/95, BStBl II 1999, 237 m.w.N.). 33

bb. Im Streitfall konnte damit der durch rechtsgeschäftliche Vollmacht vom 28. April 2006 bevollmächtigte Herr Rechtsanwalt K.L. die Klägerin im Bereich der Vorsteuervergütung nicht als "besonders Beauftragter" i.S.d. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO den streitigen Vorsteuervergütungsantrag wirksam unterzeichnen. Zu dieser Verfahrenshandlung waren nur der bzw. die gesetzlichen Vertreter der Klägerin berechtigt. Hierzu gehört Herr Rechtsanwalt K.L. nicht. 34

b. Die Wirksamkeit der Unterschrift des Rechtsanwalts K.L. ergibt sich im Streitfall auch nicht aus einer entsprechenden Anwendung des § 126 Abs. 1 BGB. 35

aa. 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

bb. Diese Regelung ist indes im Steuerrecht nicht unmittelbar anwendbar (vgl. BFH, Urt. v. 16.06.1989, III R 119/85, 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

cc. 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 rechtsgeschäftlich 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, Urt. v. 16.05.2002, III R 27/01, BStBl II 2002, 668; v. 13.12.2001, III R 24/99, BStBl II 2002, 159; v. 15.10.1998, III R 58/95, BStBl II 1999, 237; v. 30.06.1998, III R 5/97, BFH/NV 1999, 363).	38
dd. Hieraus folgt, dass der streitige Vergütungsantrag wirksam nur von den gesetzlichen Vertretern der Klägerin hätte unterschrieben werden können, nicht auch von einem durch Vollmacht hierzu ermächtigten Bevollmächtigten der Klägerin.	39
c. Im Streitfall war die Unterzeichnung durch Rechtsanwalt K.L. auch nicht ausnahmsweise nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO zulässig.	40
aa. Ordnen die Steuergesetze an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist.	41
bb. Im Streitfall hat die Klägerin 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 Anhaltspunkte ersichtlich, die auf das Vorliegen dieser Ausnahmetatbestände schließen ließen.	42
d. Mangels entsprechenden Antrags und weil die versäumte Rechtshandlung – die eigenhändige Unterschrift durch die Klägerin – nicht nachgeholt wurde, scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO aus. Zudem sind auch die Fristen nach § 110 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 AO verstrichen.	43
II. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin verstößt § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG nicht gegen Art. 3 und 6 der 8. EG-Richtlinie.	44
1. Nach Art. 6 der 8. EG-Richtlinie dürfen Mitgliedstaaten den in Art. 2 genannten Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Art. 3 und 4 grundsätzlich keine anderen Pflichten auferlegen. Diese Regelung hat der deutsche Gesetzgeber gewahrt.	45

- a. Mit der Normierung des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG und dem damit einhergehenden Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift hat der deutsche Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen keine Pflichten auferlegt, die über die in Art. 3 der 8. EG-Richtlinie genannten Pflichten hinausgehen. 46
- Gemäß Art. 3 Buchst. a der 8. EG-Richtlinie muss ein in Art. 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, um die Vorsteuer-Erstattung zu erhalten, u.a. einen Antrag nach dem in Anhang A aufgeführten Muster stellen. Hiernach erfordert der Antrag u.a. eine "Unterschrift". Das gilt nicht nur für die deutsche Fassung der 8. EG-Richtlinie, sondern ebenso für deren englische und französische Fassungen, welche entsprechende Regelungen enthalten und ebenfalls in der Anlage A eine "signature" verlangen. 47
- b. Diese Regelung kann nach Auffassung des Senats nur dahingehend verstanden werden, dass sich die vorgenannte "Unterschrift" – unabhängig vom Zusatz "eigenhändig" - auf den antragstellenden Steuerpflichtigen bezieht. Hieran bestehen für den Senat keine Zweifel. 48
- Mit dem Begriff "Unterschrift" hat der europäische Richtlinienggeber einen Oberbegriff verwendet, der – abstrakt gesehen – zum einen die Unterkategorie "eigenhändige Unterschrift des Unternehmers" und zum anderen die Unterkategorie "Unterschrift durch einen Bevollmächtigten" umfasst. 49
- Im Falle des Art. 3 Buchst. a i.V.m. Anhang A der 8. EG-Richtlinie hat der Richtlinienggeber mit der Verwendung des Begriffs "Unterschrift" nach Auffassung des Senats ausschließlich die "eigenhändige Unterschrift des Unternehmers" gemeint. Die Richtlinie lässt diesbezüglich keinen Auslegungsspielraum zu, insbesondere nicht mehrere vertretbare Auslegungen. Dementsprechend hat der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben der 8. EG-Richtlinie – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht eingeschränkt, sondern in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG zutreffend wiedergegeben. Denn das Merkmal der "Eigenhändigkeit" der Unterschrift wurde nicht vom deutschen Gesetzgeber eigenmächtig hinzugefügt, sondern es wird als Voraussetzung unmittelbar von der 8. EG-Richtlinie vorgegeben. Dies ergibt sich aus dem Sachzusammenhang sowie dem Sinn und Zweck der Regelung. 50
- Der Steuerpflichtige muss nämlich durch diverse Angaben seinen unternehmerischen Status belegen und dazu Wissenserklärungen abgeben, welche regelmäßig nicht durch einen Bevollmächtigten abgegeben werden können, sondern nur durch ihn selbst. Denn die Angaben erfordern eine besondere Sachnähe. Im Einzelnen sind nämlich in dem Vorsteuervergütungsantrag, der gemäß Art. 3 Buchst. a der 8. EG-Richtlinie nach dem im Anhang A der 8. EG-Richtlinie abgedruckten Muster zu stellen ist, folgende Angaben zu machen bzw. Erklärungen abzugeben: Die Erklärung, dass die maßgeblichen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet worden sind (Nr. 9 a des Antrags, Anhang A der 8. EG-Richtlinie), Erklärungen über umsatzsteuerliche relevante Tätigkeiten des Unternehmen (Nr. 9 b des Antrags, Anhang A der 8. EG-Richtlinie, Art. 3 c der 8. EG-Richtlinie), Erklärung, dass alle Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht worden seien (Nr. 9 c des Antrags, Anhang A der 8. EG-Richtlinie), Verpflichtungserklärung über Zurückzahlung unrechtmäßig empfangener Beträge (Nr. 9 a.E., Anhang A der 8. EG-Richtlinie, Art. 3 d der 8. EG-Richtlinie). Diese Angaben können zuverlässigerweise nur durch den Steuerpflichtigen erfolgen. 51
- c. Dementsprechend enthält die 8. EG-Richtlinie auch keinen Hinweis auf eine Antragsstellvertretung. Hierdurch sieht sich der Senat in seiner Auffassung bestätigt. Hätte die Unterschrift eines Bevollmächtigten – entgegen der Auffassung der Klägerin - ausreichen 52

sollen, hätte sich dies unmissverständlich aus der 8. EG-Richtlinie ergeben müssen. Hieran mangelt es aber. Im Gegenteil, aus den vorgenannten Gründen sieht die 8- EG-Richtlinie dies gerade nicht vor, weder unmittelbar noch mittelbar aufgrund des Sachzusammenhangs bzw. des Sinns und Zwecks der Norm.

Deshalb überzeugt auch der klägerische Hinweis auf das in Art. 2 Abs. 3 der 13. EG-Richtlinie enthaltene Recht der Mitgliedstaaten, die Benennung eines steuerlichen Vertreters zu verlangen, nicht. Denn zum einen muss der nationale Gesetzgeber hiervon keinen Gebrauch machen. Und zum anderen zeigt sich hieran, dass dem europäischen Richtliniengeber der Gesichtspunkt der Stellvertretung bewusst war. Hat er diesbezüglich keine Regelung im Zusammenhang mit im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen getroffen, hat er sich bewusst dagegen entschieden und folglich die Bevollmächtigung insbesondere hinsichtlich der Unterschrift ausgeschlossen. 53

d. Vor diesem Hintergrund greift der Einwand der Klägerin, dass in anderen europäischen Staaten eine Unterschrift durch einen Bevollmächtigten zulässig sein soll, nicht durch. Da der Senat nämlich der Auffassung ist, dass das in der 8. EG-Richtlinie statuierte Erfordernis der Unterschrift als Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Steuerpflichtigen zu verstehen ist, kommt es auf die Handhabung in den anderen Gemeinschaftsstaaten nicht an. 54

e. Auch der Einwand der Klägerin, dass der ausländische Steuerpflichtige den Antrag nicht verstehen würde, vermag kein anderes Ergebnis zu rechtfertigen. Denn mit der Unterschrift dokumentiert er, dass er für die Angaben in dem Antrag verantwortlich ist und hierfür einsteht. Die Rechtserheblichkeit seines Handelns wird ihm aufgrund der Unterschriftsleistung verdeutlicht. Wenn er den Inhalt der Erklärung nicht verstehen sollte, ist dieser Umstand von ihm zu vertreten und entlastet ihn nicht. Ähnlich verhält es sich – auf das nationale Recht bezogen – bei Steuererklärungen. Auch diese müssen vom Steuerpflichtigen eigenhändig unterschrieben werden, obwohl die Steuererklärung oftmals vom Steuerberater erstellt wird und der Steuerpflichtige nicht immer wirklich weiß oder versteht, welche Inhalte die Erklärung aufweist. Gleichwohl ist es unzweifelhaft, dass die Unterschrift eines Bevollmächtigten unzulässig ist. 55

2. Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift verstößt auch nicht gegen das Diskriminierungsverbot, weil insoweit die Vorgaben der 8. EG-Richtlinie vorgehen und nicht erkennbar ist, dass diese Vorgaben selbst primäres Europarecht verletzen würden. Im Übrigen wird die Klägerin durch das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift im Ergebnis auch nicht schlechter behandelt als inländische Unternehmer, die in ihren Umsatzsteuer-Jahreserklärungen Vorsteuerbeträge geltend machen. § 18 Abs. 3 Satz 3 UStG erfordert auch hier die eigenhändige Unterschrift des Unternehmers. 56

III. Aber selbst wenn man mit der Klägerin – und anders als der Senat - davon ausgehen wollte, dass die 8. EG-Richtlinie die verfahrensrechtliche bzw. formelle Frage danach, wer konkret den Vorsteuervergütungsantrag unterschreiben muss, offen ließe, würde man zu keinem anderen Ergebnis gelangen. Denn dann bestünde für den nationalen, den deutschen, Gesetzgeber nach § 249 Abs. 3 EG eine Durchführungsautonomie. 57

Dabei ist zu beachten, dass die vom EG-Richtlinienggeber angestrebte Harmonisierung des Vorsteuervergütungsverfahrens nicht bedeutet, dass in den Gemeinschaftsstaaten jedes Detail harmonisiert und gleich geregelt sein muss. 58

1. Mit der Regelung des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG hat der deutsche Gesetzgeber die Grenzen einer solchen Durchführungsautonomie jedenfalls nicht überschritten. Dabei ist § 18 Abs. 9 59

Satz 5 UStG im Zusammenhang mit § 150 Abs. 3 AO zu sehen, wonach die Unterschrift eines Bevollmächtigten ausnahmsweise als "eigenhändige Unterschrift" ausreicht, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist.

2. Im Zusammenwirken mit dieser Regelung verstößt § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Hiernach muss das vom Gesetzgeber eingesetzte Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet sein und darf nicht über das erforderliche Maß hinausgehen (vgl. EuGH, Urt. v. 11.05.2006 C-384/04 - Federation of Technological Industries, BFH/NV Beilage 2006, 312; s.a. Urt. v. 27.09.2007 C-409/04 - Teleos, BFH/NV Beilage 2008, 25). Diese Voraussetzungen erfüllt § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG i.V.m. § 150 Abs. 3 AO. 60

a. Die geforderte Eigenhändigkeit der Unterschrift als Mittel dient dem Ziel, den vergütungsberechtigten Unternehmer die Verantwortung für die Richtigkeit der der Erklärung zugrunde liegenden Tatsachen und Belege übernehmen zu lassen. Bei einem Antrag auf Vorsteuervergütung gilt dies vor allem für die im Mustervordruck nach Anhang A zur 8. EG-Richtlinie geforderten Angaben sowie die dort verlangte Erklärung, die Angaben nach besten Wissen und Gewissen gemacht zu haben. Dem vergütungsberechtigten Unternehmer soll durch das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift vor Augen geführt werden, dass er auch die strafrechtliche Verantwortung für seine steuerlichen Angaben übernehmen muss (vgl. BFH-Urt. v. 16.05.2002, III R 27/01, BStBl II 2002, 668; v. 13.12.2001, III R 24/99, BStBl II 2002, 159). Damit wird das übergeordnete Ziel der wirksamen Bekämpfung "bestimmter Formen der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung" verfolgt, das in der 6. Begründungserwägung der 8. EG-Richtlinie ausdrücklich als allgemeines Ziel der Richtlinie genannt ist. 61

b. Die Eigenhändigkeit der Unterschrift des vergütungsberechtigten Unternehmers ist ein geeignetes Mittel, um den Steuerpflichtigen die Verantwortung für die Richtigkeit der der Erklärung zugrunde liegenden Tatsachen und Belege übernehmen zu lassen und folglich Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen möglichst zu vermeiden. 62

c. Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift geht nicht über das zur Erreichung der genannten Ziele erforderliche Maß hinaus. Eine solche Unverhältnismäßigkeit des Mittels liegt schon deshalb nicht vor, weil § 150 Abs. 3 Satz 1 AO für bestimmte Ausnahmefälle, in denen die eigenhändige Unterschrift dem Unternehmer nicht möglich ist, zumindest vorübergehend auch die Unterschrift eines hierzu Bevollmächtigten ausreichen lässt. 63

3. Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Steuerpflichtigen verstößt auch nicht gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Effektivität. Hiernach sind nationale Verfahrensregelungen verboten, die die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (EuGH, Urt. v. 15.03.2007 C-35/05 – Reemtsma, BFH/NV Beilage 2007, 293). 64

Durch das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift durch den Steuerpflichtigen ist die Geltendmachung des Vorsteuervergütungsanspruchs im Grundsatz weder unmöglich noch übermäßig erschwert. In Ausnahmefällen, in denen diese eigenhändige Unterschrift durch den Steuerpflichtigen infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit nicht möglich sein sollte, erlaubt die Regelung in § 150 Abs. 3 Satz 1 AO, dass die Unterschrift zumindest vorläufig (vgl. § 150 Abs. 3 Satz 2 AO) durch einen Bevollmächtigten geleistet wird. 65

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

V. Ein Vorlage an den EuGH gemäß Art. 234 Abs. 2 EG kommt im Streitfall nicht in Betracht. 67
Wie dargelegt wurde, sieht der erkennende Senat die Regelung der 8. EG-Richtlinie im Hinblick auf die Frage, ob ein Vorsteuervergütungsantrag vom Antrag stellenden Unternehmer unterschrieben sein muss, als eindeutig an.

VI. Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der 68
Rechtssache zuzulassen. Der erkennende Senat hat zwar in seinen Urteilen vom 19. Oktober 2006 (2 K 1629/05, a.a.O.) und vom 25. Januar 2007 (2 K 1092/05, EFG 2007, 1386 und 1107/05, n.v.) die Revision jeweils nicht zugelassen, obwohl es auch in diesen Verfahren um die Rechtsfrage ging, ob ein rechtsgeschäftlich Bevollmächtigter einen Vorsteuervergütungsantrag rechtswirksam unterschreiben kann. Inzwischen hat der Senat jedoch aufgrund einer Vielzahl von anhängigen Klageverfahren wegen Vorsteuervergütung, die die gleiche Problematik zum Gegenstand haben, die Überzeugung gewonnen, dass diese Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt (vgl. z.B. BFH, Beschl. v. 30.05.2007, V B 104/05, BFH/NV 2007, 1724 m.w.N.).