
Datum: 09.11.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2047/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1109.2K2047.08.00

Rechtskraft: V R 3/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin ihren Antrag auf Vorsteuervergütung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 fristgerecht gestellt hat bzw. ob ihr Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist.

2

Die Klägerin ist in der Schweiz ansässig.

3

Am 2. Februar 2007 stellte sie beim Beklagten nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - i.V.m. §§ 59 ff. der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung - UStDV - einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 i.H.v. 36.391,94 €. Der Antrag ging in Kopie beim Beklagten ein. Die Seite 2 des kopierten Antragsformulars enthielt u.a. den Ausstellungsort "A", das Ausstellungsdatum "20.04.2006", den Firmenstempel der Klägerin sowie die Unterschrift "C". In einem Begleitschreiben gab die Klägerin an, dass sie bereits am 20. April 2006 einen Antrag auf Vorsteuervergütung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 beim Beklagten eingereicht habe.

4

Der Beklagte teilte der Klägerin mit, dass kein Antrag aus dem April 2006 vorläge. Außerdem wies der Beklagte die Klägerin auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hin.	
Mit Schreiben vom 30. April 2007 reichte die Klägerin weitere Unterlagen, u.a. eine weitere Kopie des Antragsformulars vom "20.04.2006" sowie Rechnungskopien, nach. Zum behaupteten Antrag vom 20. April 2006 trug die Klägerin vor, dass dieser mit normaler Post (nicht per Einschreiben) versandt und kein Postabsendevermerk erstellt worden sei.	6
Durch Bescheid vom 17. Oktober 2007 lehnte der Beklagte die beantragte Vergütung ab. Zur Begründung verwies der Beklagte u.a. darauf, dass der Vergütungsantrag erst nach Ablauf der Antragsfrist eingegangen sei und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abgabenordnung - AO - nicht vorlägen. Außerdem sei der Vergütungsantrag nicht eigenhändig vom Unternehmer, sondern von einer Beschäftigten des Unternehmens unterschrieben worden.	7
Gegen den Ablehnungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Schreiben vom 18. März 2008 reichte der Bevollmächtigte der Klägerin weitere Unterlagen beim Beklagten ein und stellte einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Dem Schreiben war ein vom gesetzlichen Vertreter der Klägerin, dem Präsidenten des Verwaltungsrates, Herrn B, eigenhändig unterschriebener Vergütungsantrag beigelegt.	8
Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2008 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	9
Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen folgende Gesichtspunkte vor:	10
Sie, die Klägerin, habe am 20. April 2006 ordnungsgemäß unter Verwendung des amtlichen Formblattes unter Beifügung der Originalbelege die Vergütung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 beantragt. Der unterzeichnete Antrag sei von Frau C, der einzelvertretungsberechtigten Prokuristin der Klägerin, einschließlich sämtlicher erforderlicher Unterlagen kuvertiert und am 20. April 2006 persönlich beim Postamt in A, Schweiz, aufgegeben worden.	11
Auf Nachfrage beim Beklagten habe sie die Auskunft erhalten, die Anträge seien eingegangen. Erst am 31. Januar 2007 sei ihr mitgeteilt worden, dass ein Antrag beim Beklagten nicht eingegangen sei. Daraufhin habe sie durch Frau C mit Schreiben vom gleichen Tage Kopien der Unterlagen erneut an den Beklagten übersandt.	12
Ihr, der Klägerin, sei Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG zu gewähren.	13
Der Umstand, dass der ursprüngliche Antrag vom 20. April 2006 beim Beklagten nicht eingegangen sei, gehe nicht zu ihren Lasten, da der Antrag bei der Postübermittlung abhanden gekommen sei.	14
Sie habe außerdem den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses gestellt. Ihre Schreiben vom 31. Januar 2007 und vom 30. April 2007 seien, wenn auch nicht ausdrücklich, so doch zumindest schlüssig als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu verstehen. Dies ergebe sich auch aus einem Schreiben des Beklagten vom 23. April 2007, in dem eine Sachbearbeiterin des	15

Beklagten für die Prüfung, ob Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden könne, noch weitere Nachweise angefordert habe. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei auch fristgemäß erfolgt. Eine endgültige Aussage, dass der ursprüngliche Vergütungsantrag nicht beim Beklagten eingegangen sei, habe sie, die Klägerin, erst mit dem Schreiben des Beklagten vom 23. April 2007 erhalten.

Sie, die Klägerin, habe die versäumte Handlung auch innerhalb der Antragsfrist des § 110 Abs. 2 Satz 3 AO nachgeholt. Ein ordnungsgemäßer Antrag auf Vorsteuervergütung sei wenigstens als Anlage zum Schreiben vom 18. März 2008 dem Beklagten zugegangen. Dieser ordnungsgemäße Antrag sei auch fristgerecht erfolgt. Hindernis sei in diesem Fall die Unkenntnis des Umstandes gewesen, dass eine kopierte Unterschrift nicht dem Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift entspreche. Der Beklagte habe weder im Bescheid vom 17. Oktober 2007 noch in dem vorausgegangenen Schriftwechsel auf diesen Umstand hingewiesen. Der Ablehnungsbescheid weise vielmehr ausschließlich auf die angebliche Ungültigkeit der Unterschrift der Prokuristin hin. Der Hinderungsgrund der Unkenntnis, dass eine Kopie der Unterschrift nicht den Erfordernissen der eigenhändigen Unterschrift genüge, sei demnach gerade nicht mit dem Ablehnungsbescheid vom 17. Oktober 2007 entfallen.

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten sei auch der ursprüngliche Antrag vom 20. April 2006 formwirksam gewesen. Es hätte insbesondere nicht einer Unterschrift ihres gesetzlichen Vertreters bedurft. Hiervon sei früher offensichtlich auch der Beklagte ausgegangen, denn ihre dem streitigen Vergütungsantrag vorangegangenen Anträge seien alle ohne Nachfragen oder gar Beanstandungen positiv beschieden worden. Ein Hinweis auf einen Verstoß gegen Formvorschriften des deutschen Rechts sei zu keinem Zeitpunkt ergangen.

So sei zum Beispiel der Vergütungsantrag vom 3. November 2005 für den Zeitraum Januar bis September 2005 ebenfalls von der Prokuristin, Frau C, unterzeichnet gewesen. Auf das Erfordernis der Unterschrift des gesetzlichen Vertreters sei sie jedoch nicht hingewiesen worden.

Da der Beklagte nun zum ersten Mal auf dieses Formerfordernis als maßgeblichen Grund für die Ablehnung des Vergütungsantrags abstelle, sei dies ein für sie, die Klägerin, unvorhersehbares und somit treuwidriges Verhalten des Beklagten. Dies gelte umso mehr, als der Beklagte in seinem Schreiben vom 23. April 2007 nicht auf eventuelle Bedenken dieser Art hingewiesen habe, obwohl der zuständigen Sachbearbeiterin zu diesem Zeitpunkt bereits die kopierten Antragsunterlagen vorgelegen hätten.

Darüber hinaus sei der vom Beklagten zitierten Rechtsprechung des Finanzgerichts Köln (Urteile vom 21. Februar 2008, 2 K 754/04 und 2 K 736/07) nicht zu folgen. Das Finanzgericht Köln habe in seinen Entscheidungen den Begriff der "Unterschrift" fehlerhaft ausgelegt. In seinem Urteil vom 3. Dezember 2009 in der Rechtssache C-433/08 komme der Europäische Gerichtshof – EuGH – zu dem Ergebnis, dass der Begriff "Unterschrift" in dem in Anhang A der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 enthaltenen Muster für den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer ein gemeinschaftlicher Begriff sei. Dieser Begriff sei daher einheitlich dahingehend auszulegen, dass ein Vergütungsantrag nicht zwingend vom Steuerpflichtigen selbst unterschrieben werden müssen, sondern dass insoweit die Unterschrift eines Bevollmächtigten genüge.

Selbst wenn man von einer Pflicht zur Unterzeichnung durch den gesetzlichen Vertreter ausgehe, so sei der Beklagte auch in diesem Fall erneut seiner Hinweis- und Auskunftspflicht gemäß § 89 Abs. 1 AO nicht nachgekommen. Der Beklagte habe erst im Bescheid vom 17.

Oktober 2007 die Ansicht vertreten, dass die Unterschrift der Prokuristin nicht ausreichend sei. Dieser Bescheid stellt jedoch bereits die Ablehnung des Antrages dar. Es wäre dem Beklagten aber bereits seit dem 2. Februar 2007 möglich gewesen, sie, die Klägerin, auf seine Rechtsansicht hinzuweisen. Der Beklagte habe dies pflichtwidrig unterlassen und könne sich daher nicht mit Erfolg auf diesen Umstand berufen.

Die Klägerin beantragt, 22

1. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 17. Oktober 2007 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2008 den Beklagten zu verpflichten, Vorsteuern für den Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2005 entsprechend ihrem Antrag zu vergüten und 23

2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen. 26

Zur Begründung trägt der Beklagte im Wesentlichen die folgenden Gesichtspunkte vor: 27

Ihm, dem Beklagten, sei innerhalb der Antragsfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG kein Vergütungsantrag der Klägerin für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 zugegangen. 28

Ein ordnungsgemäßer Vergütungsantrag, der auch vom gesetzlichen Vertreter der Klägerin unterschrieben worden gewesen sei, sei ihm, dem Beklagten, erstmals am 20. März 2008 zugegangen. Zu diesem Zeitpunkt sei die gesetzliche Antragsfrist jedoch bereits abgelaufen gewesen. 29

Der Klägerin sei auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Zu Zeitpunkt der erstmalig wirksamen Antragstellung am 20. März 2008 sei die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO bereits abgelaufen gewesen. Die in dieser Vorschrift genannten Ausnahmen, wie z.B. höhere Gewalt, lägen im Streitfall nicht vor. Die von der Klägerin vorgetragenen Wiedereinsetzungsgründe seien daher unbeachtlich. 30

Nach der von der Klägerin zitierten Entscheidung des EuGH vom 3. Dezember 2009 sei zwar für Antragsteller, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig seien, auch ein Bevollmächtigter befugt, den Vorsteuervergütungsantrag wirksam zu unterzeichnen. Diese Entscheidung des EuGH habe jedoch keinen Einfluss auf den Streitfall. Das Urteil des EuGH habe nur Rechtswirkungen für die Fälle, bei denen das Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG auf der der Achten Richtlinie vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl.EG Nr. L 331/1979, 11, im Folgenden: Achte Richtlinie) beruhe. Es sei damit ausschließlich für Unternehmer anwendbar, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig seien. Die Klägerin sei jedoch in der Schweiz und damit in einem Drittstaat ansässig. Das Vorsteuervergütungsverfahren beruhe für die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen aber auf der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 (86/ 560/EWG, ABl.EG Nr. L 326/1986, 40, im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie). Art. 3 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie weise den Mitgliedstaaten das Recht zu, die Modalitäten für die Antragstellung von Unternehmen aus Drittstaaten frei zu regeln. Von diesem Recht habe der deutsche Gesetzgeber in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG in der bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung Gebrauch gemacht. Danach sei der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben. Eine Auslegung im Sinne der Achten 31

Richtlinie in Verbindung mit dem o.g. EuGH- Urteil komme daher nicht in Betracht.

Aus diesem Grund wäre der Vergütungsantrag vom 20. April 2006, selbst wenn er im Original und fristgerecht beim Beklagten eingegangen wäre, nicht eigenhändig unterzeichnet und somit formunwirksam gewesen. 32

Entscheidungsgründe 33

I. Die Klage ist unbegründet. 34

Der Ablehnungsbescheid vom 17. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2008 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 35

Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung im Ergebnis zu Recht unter Berufung auf § 18 Abs. 9 Sätze 3 UStG sowie § 110 AO verweigert, weil die Klägerin in der in § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG genannten Frist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt hat (vgl. unter 1.) und ihr insoweit auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist (vgl. unter 2.). 36

1. Die Klägerin hat innerhalb der Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG keinen Vergütungsantrag beim Beklagten gestellt. 37

a) Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 des UStG in der für den streitigen Vergütungszeitraum geltenden Fassung 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. der UStDV Gebrauch gemacht. 38

Diese nationalen Vorschriften beruhen für Steuerpflichtige, die - wie die Klägerin - nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auf den Vorgaben der Dreizehnten Richtlinie. 39

Diese europarechtlichen Vorgaben für Anträge von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber in den Vorschriften des § 18 Abs. 9 Sätze 3 ff. UStG umgesetzt. Danach ist u.a. 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-Urteil vom 21. Oktober 1999, V R 76/98, BStBl II 2000, 214; Stadie in Rau/Dürnwächter/ Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz. 881.2 m.w.N.). Der Unternehmer hat die Vergütung darüber hinaus selbst zu berechnen und die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG). Außerdem ist der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG). 40

b) Im Streitfall hat die Klägerin die Ausschlussfrist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG, die für den streitigen Vergütungszeitraum Oktober bis Dezember 2005 am 30. Juni 2006 ablief, nicht eingehalten. Denn alle Vergütungsanträge der Klägerin für diesen Vergütungszeitraum gingen erst nach dem 30. Juni 2006 beim Beklagten ein. 41

2. Der Klägerin ist im Hinblick auf die versäumte Ausschlussfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO zu gewähren. 42

- a) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO). 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, so 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). 43
- b) Im Streitfall steht einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedenfalls der Ablauf der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO entgegen. Denn die Klägerin hat erstmals am 20. März 2008 und somit außerhalb der am 30. Juni 2007 abgelaufenen Jahresfrist einen nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG ordnungsgemäß von ihrem gesetzlichen Vertreter, dem Präsidenten ihres Verwaltungsrats, Herrn B, unterschriebenen Vorsteuervergütungsantrag beim Beklagten eingereicht. Die am 2. Februar 2007 und am 3. Mai 2007 und somit innerhalb Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO bei Beklagten eingereichten Vergütungsanträge der Klägerin sind demgegenüber lediglich von der Prokuristin der Klägerin, Frau C, und daher nicht "eigenhändig" i.S. des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG unterschrieben worden. 44
- aa) Bei einer juristischen Person wie der Klägerin liegt die nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG erforderliche eigenhändige Unterschrift nur vor, wenn ihr gesetzlicher Vertreter unterschrieben hat. Soweit nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO Verfahrenshandlungen auch durch "besonders Beauftragte" vorgenommen werden können, bezieht sich dies nicht auf juristische Personen, die gesetzliche Vertreter haben, sondern auf nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 III R 58/95, BStBl II 1999, 237). 45
- bb) Zwar gilt als eigenhändige Unterschrift i.S. des § 126 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB - auch die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten. Diese Vorschrift findet aber für Steuererklärungen keine Anwendung. Hier ist vielmehr die speziellere Regelung des § 150 Abs. 3 AO einschlägig. Ordnen die Steuergesetze an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Dass das Ziel der Erklärung nach § 18 Abs. 9 UStG nicht eine Steuerfestsetzung, sondern eine Steuervergütung (vgl. §§ 37, 43 AO) ist, steht einer Qualifizierung als Steuererklärung und mithin einer Anwendung der Regelung des § 150 AO, die den Begriff der Eigenhändigkeit konkretisiert, nicht entgegen, weil nach § 155 Abs. 4 AO die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. 46
- cc) Von diesem Erfordernis der Eigenhändigkeit ist auch nicht im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben abzusehen. 47
- (1) Aus dem EuGH-Urteil vom 3. Dezember 2009 in der Rechtssache C-433/08 (Yaesu Europe BV) kann nicht gefolgert werden, dass auch im Streitfall eine Vertretung durch einen Bevollmächtigten grundsätzlich zulässig wäre. 48

Denn der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt betraf einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen ausländischen Unternehmer. Der für diesen Fall einschlägigen Achten Richtlinie war nach Auffassung des EuGH im Hinblick auf das Unterschriftserfordernis keine Einschränkung dahingehend zu entnehmen, dass diese nur durch den Steuerpflichtigen und nicht durch einen Bevollmächtigten des Steuerpflichtigen geleistet werden konnte. Folglich verstieß die einengende nationale Regelung mit dem Erfordernis der Eigenhändigkeit gegen Art. 6 der Achten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Art. 3 und 4 dieser 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.

Im Streitfall ist die Klägerin dagegen in einem Drittland (Schweiz) ansässig. Einschlägig ist somit nicht die Achte, sondern die Dreizehnte Richtlinie. Diese sieht in ihren Erwägungen zwar eingangs vor, dass eine harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern dadurch gewährleistet werden soll, dass man sich an der Achten Richtlinie ausrichtet und dabei den unterschiedlichen Verhältnissen in den Drittländern Rechnung tragen soll. Doch bedingt dieses keinen Gleichlauf der Regelungen betreffend die Vorsteuervergütung für in Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen mit den in Drittländern ansässigen Unternehmern. Im Gegenteil stellt Artikel 4 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie den Mitgliedstaaten für in Drittländern ansässigen Unternehmern ausdrücklich anheim, die Modalitäten für die Antragstellung des Verfahrens zu bestimmen, und zwar mit der Maßgabe, dass die Erstattung nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen darf als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (vgl. Artikel 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie). 50

(2) Von dieser Ermächtigung hat der nationale Gesetzgeber unter anderem durch das Erfordernis der Eigenhändigkeit Gebrauch gemacht. Das Erfordernis eines eigenhändig unterschriebenen Antrags erweist sich dabei auch als verhältnismäßig. 51

Verhältnismäßig ist das vom Gesetzgeber eingesetzte Mittel, wenn es zur Erreichung des angestrebten, legitimen Ziels geeignet ist und nicht über das erforderliche Maß hinausgeht. Diese Voraussetzungen erfüllt § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG i.V.m. § 150 Abs. 3 AO. 52

?) Die vom Gesetzgeber geforderte Eigenhändigkeit der Unterschrift ist zur Erreichung eines legitimen Ziels geeignet. Denn durch die eigenhändige Unterschrift übernimmt der vergütungsberechtigte Unternehmer selbst die Verantwortung für die Richtigkeit der der Erklärung zugrunde liegenden Tatsachen und Belege. 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 Steuerklärungen 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, Urteile vom 16. Mai 2002, III R 27/01, BStBl II 2002, 668; vom 13. Dezember 2001, III R 24/99, BStBl II 2002, 159; vom 15. Oktober 1998, III R 58/95, BStBl II 1999, 237; vom 30. Juni 1998, III R 5/97, BFH/NV 1999, 363). Die Vermeidung der Steuerhinterziehung ist in Artikel 4 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie als ein Ziel für die Ausgestaltung der Verfahrensmodalitäten ausdrücklich genannt worden. Hinzu kommt, dass die vom Unternehmer geforderten Angaben eine besondere Sachnähe erfordern. Diese sind 53

in zuverlässiger Weise grundsätzlich nur vom Unternehmer selbst zu beantworten. Das Erfordernis der Eigenhändigkeit, das einhergeht mit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Unternehmers für die getroffenen Angaben, erlaubt es demnach dem jeweiligen Mitgliedstaat auch im Hinblick auf die Aufklärungsschwierigkeiten, die in Bezug auf die Ansässigkeit der Unternehmen in Drittländern bestehen, prinzipiell von der Richtigkeit der getroffenen Angaben auszugehen. Es dient daher neben der Vermeidung von Steuerhinterziehungen auch dem Ziel, im Sinne des Artikel 4 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können.

b) Die Regelung erweist sich auch nicht als unverhältnismäßig. 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. Angesichts dessen wird die Geltendmachung des Vorsteuervergütungsanspruchs im Grundsatz weder unmöglich noch übermäßig erschwert. 54

(3) Die unterschiedliche Behandlung von im Drittland bzw. im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern verstößt auch nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV (nunmehr Art. 18 AEUV). Nach dieser Vorschrift ist unbeschadet der Bestimmungen des EG-Vertrags in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. 55

Im Streitfall ist bereits der persönliche Anwendungsbereich dieser Regelung nicht eröffnet. Denn diese Vorschrift betrifft in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallende Situationen, in denen ein Angehöriger eines Mitgliedstaats nur aufgrund seiner Staatsangehörigkeit gegenüber den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats diskriminiert wird. Sie findet aber keine Anwendung im Fall einer etwaigen Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der Mitgliedstaaten und Drittstaatsangehörigen (vgl. EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009 in den Rechtssachen C-22/08 (Athanasios Vatsouras) bzw. C-23/08 (Josif Koupantze), zu finden unter juris). 56

dd) Die tatsächlichen Voraussetzungen, unter denen nach § 150 Abs. 3 AO eine Steuererklärung ausnahmsweise von einem Bevollmächtigten unterschrieben werden darf, liegen im Streitfall nicht vor; insbesondere ist nicht ersichtlich, dass der gesetzliche Vertreter der Klägerin wegen längerer Abwesenheit an der Unterschrift gehindert war. 57

(1) Dabei ist der Begriff der längeren Abwesenheit, der im Gesetz nicht näher erläutert ist, jedenfalls für das Vorsteuervergütungsverfahren nicht dahingehend zu verstehen, dass der dauerhafte Aufenthalt im Ausland für die Annahme einer Verhinderung wegen längerer Abwesenheit ausreicht. 58

(2) Bereits dem Wortlaut des § 150 Abs. 3 Satz 1 AO ist nicht zu entnehmen, dass der bloße dauerhafte Aufenthalt im Ausland (ggfs. ohne eine etwaige vorangegangene Anwesenheit im Inland) als Verhinderung wegen längerer Abwesenheit anzusehen ist. Der Begriff der Abwesenheit kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass hierfür schon allein die Abwesenheit vom Inland genügt. Eine längere Abwesenheit ist grundsätzlich auch dann denkbar, wenn sich ein Steuerpflichtiger wegen einer länger andauernden Geschäftsreise im Inland weit entfernt von seinem im Inland gelegenen üblichen Aufenthaltsort aufhält (vgl. hierzu auch Slapio, DStR 1995, 753, 755). Auch deutet die Regelung des § 150 Abs. 3 Satz 2 AO darauf hin, dass die Hinderungsgründe grundsätzlich vorübergehender Natur sind, auch wenn sie sich im Einzelfall zu einem Dauerzustand (u.a. körperliche oder geistige Erkrankung) verfestigen können. Die Ansässigkeit von Firmen im Ausland ist aber dem 59

Grunde nach nicht nur vorübergehender Natur.

(3) Insbesondere letzterer Umstand gebietet es aus systematischen Gründen, einen Daueraufenthalt des Vergütungsberechtigten im Ausland als nicht hinreichend für die Annahme einer Verhinderung wegen längerer Abwesenheit anzusehen. Denn im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 9 UStG hält sich der vorsteuervergütungsberechtigte Unternehmer typischerweise dauerhaft im Ausland auf, weil er nur dort ansässig im Sinne des § 13b Abs. 4 UStG ist. Das Erfordernis der Eigenhändigkeit würde anderenfalls sinnentleert; hierauf wäre regelmäßig zu verzichten.

60

(4) Der Senat folgt daher hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der Verhinderung wegen längerer Abwesenheit den Grundsätzen des BFH zur Auslegung dieses Begriffs im Bereich des Investitionszulagerechts (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2001 III R 48/98, BStBl II 2001, 629). Hierfür spricht - dem Investitionszulagerecht vergleichbar - zudem auch, dass die eigenhändige Unterschrift im Hinblick auf die strafrechtliche Verantwortung des Antragstellers oder seines gesetzlichen Vertreters und die Verifizierung der Angaben zwecks zügiger Bearbeitung der Anträge für das Vorsteuervergütungsverfahren von besonderer Bedeutung ist. Demzufolge kann eine längere Abwesenheit bei einer zeitlich längeren Entfernung vom Firmensitz als dem üblichen Aufenthaltsort in Betracht kommen, sofern diese auch ursächlich für die Verhinderung gewesen ist. Trotz einer an sich längeren Abwesenheit (vom Firmensitz) wäre eine Verhinderung i.S. des § 150 Abs. 3 AO daher zu verneinen, wenn nach den besonderen Umständen des konkreten Falles eine postalische Verbindung zumindest möglich und deren Inanspruchnahme auch zumutbar ist.

61

(5) Demzufolge findet die für die Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung (früher: Lohnsteuerjahresausgleich) ergangene BFH-Rechtsprechung, wonach ein Daueraufenthalt im Ausland infolge eines Wegzug unabhängig von der postalischen Erreichbarkeit - ausnahmsweise - einen Hinderungsgrund im Sinne des § 150 Abs. 3 AO darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 10.4.2002 VI R 55/98, BStBl II 2002, 455), wegen der Besonderheiten des Vorsteuervergütungsrechts keine Anwendung. Dabei hat der Senat auch berücksichtigt, dass die vorgenannte Rechtsprechung betreffend Arbeitnehmerfälle maßgeblich darauf zurückzuführen ist, dass ein Arbeitnehmer, der in Deutschland zunächst wohnhaft gewesen ist, nach seiner Rückkehr in das Ausland (Heimatland) ohne weiteres für längere Zeit von seinem bisherigen Wohnort im Inland entfernt lebt, mithin abwesend ist (vgl. hierzu auch das Urteil des FG Düsseldorf vom 13. September 1977, XIII 254/77 L, EFG 1978, 24). In den Vorsteuervergütungsfällen fehlt es jedoch gerade an einer Ansässigkeit des Unternehmens während des geltend gemachten Vorsteuervergütungszeitraums im Inland.

62

Des Weiteren hat der Senat in Ansatz gebracht, dass die Annahme, der Arbeitnehmer sei prinzipiell an einer Unterschriftsleistung (trotz etwaiger postalischer Erreichbarkeit) gehindert, maßgeblich auf Zumutbarkeits- und Vereinfachungsgesichtspunkte zurückzuführen war (siehe vorgenanntes Urteil des FG Düsseldorf vom 13.9.1997 XIII 254/77 L, bzw. des BFH vom 10.4.2002 VI R 66/98, jeweils a.a.O.). So sollte dem Arbeitnehmer nicht das Risiko für den Verlust von Unterlagen aufgebürdet werden, die sich unter anderem aus der Übersendung der Lohnsteuerkarte in das Ausland ergaben. Dieses Risiko war den in die Heimat zurückgekehrten Arbeitnehmern nicht zumutbar. Die betroffenen ausländischen Arbeitnehmer bevollmächtigten in vielen Fällen ihre Arbeitgeber zur Unterschrift der Einkommensteuererklärungen. Die Angaben, die zur Fertigung der Einkommensteuererklärung erforderlich waren (in- und ausländische Lohnbestandteile) befanden sich jedoch regelmäßig bereits bei der Betriebsstätte des Arbeitgebers im Inland, weil die für die ordnungsgemäße Lohnabrechnung erforderlichen Unterlagen zumindest

63

teilweise zunächst von der ausländischen Zentrale an die deutsche Betriebsstätte weiterzugeben waren (vgl. zu diesem praktischen Problem Slapio in DStR 1995, 753). Das im Hinblick auf das "Hin- und Herschicken" der Lohnsteuerkarte allein aus steuerlichen Gründen bestehende Verlustrisiko war den Arbeitnehmern prinzipiell nicht zumutbar.

Im Falle des Vorsteuervergütungsantrags besteht dieses gesteigerte Risiko typischerweise nicht. Da die Rechnungen an das im Ausland ansässige Unternehmen zu adressieren und die entsprechenden Vorgänge im Rahmen der laufenden Buchführung des ausländischen Unternehmens zu erfassen sind, befinden sich diese Unterlagen regelmäßig bereits im Ausland. Ein risikoreiches Hin- und Herschicken dieser Unterlagen allein aus steuerlichen Gründen ist damit in der Regel ausgeschlossen. 64

Auch ist dem Steuerpflichtigen bzw. wäre seinem Bevollmächtigten nur durch eine Einsichtnahme in die Bücher des Unternehmens, welche sich regelmäßig im Ausland befinden, die Erklärung, dass im Vergütungszeitraum keine schädlichen Umsätze im Inland ausgeführt worden sind und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge auch im Hinblick auf § 15 Abs. 2 UStG grundsätzlich abzugsfähig sind, nach bestem Wissen und Gewissen möglich. 65

Im Übrigen stellen eventuelle Sprachschwierigkeiten bei international tätigen Unternehmen wie der Klägerin anders als bei von ausländischen Arbeitgebern ins Inland entsandten Arbeitnehmern keine Rechtfertigung dafür dar, aus Gründen der Vereinfachung bzw. aus Zumutbarkeitsgesichtspunkten prinzipiell von einer Verhinderung auszugehen. Denn anders als Arbeitnehmer, deren Tätigkeitsort durch den Arbeitgeber bestimmt wird, wählen Unternehmer ihr Tätigkeitsgebiet frei aus. International tätige Unternehmer nehmen Sprachschwierigkeiten bewusst in Kauf. Deren Bewältigung ist von Ihnen zu erwarten. 66

(6) Im Streitfall hat sich die Klägerin nicht darauf berufen, dass Herr B als Präsident ihres Verwaltungsrats wegen längerer Abwesenheit an der Unterschriftsleistung gehindert gewesen ist. Hierfür liegen nach Aktenlage auch keine Anhaltspunkte vor. 67

c) Die Voraussetzungen unter denen § 110 Abs. 3 AO eine Wiedereinsetzung trotz Ablaufs der Jahresfrist ermöglicht, liegen im Streitfall nicht vor. 68

aa) Unter höherer Gewalt i.S. dieser Vorschrift ist grundsätzlich nur ein außergewöhnliches Ereignis zu verstehen (z.B. Krieg, Stillstand der Rechtspflege, Naturereignis), das unter den gegebenen Umständen auch durch äußerste, nach Lage der Sache anzuwendende Sorgfalt nicht abgewendet werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juli 1989 V S 4/89, BFH/NV 1990, 590). Darunter fällt auch ein Umstand, der dem Beteiligten die rechtszeitige Vornahme einer fristgebundenen Handlung unzumutbar macht und damit aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Bereich der höheren Gewalt zuzuordnen ist. Dementsprechend kann nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des BFH höhere Gewalt auch dann vorliegen, wenn ein Verfahrensbeteiligter durch ein – über die fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung hinausgehendes – Verhalten eines Gerichts oder einer Behörde von einer fristgerechten Prozess- bzw. Verfahrenshandlung abgehalten wird (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606, m.w.N.). Demgegenüber erfüllt die nicht unmittelbar von außen beeinflusste Einschätzung der Rechtslage durch den Rechtssuchenden selbst bzw. durch seinen Bevollmächtigten die Voraussetzungen eines solchen Hinderungsgrundes nicht (BFH-Urteil vom 20. September 1989 X R 8/86, BFHE 158, 205, BStBl II 1990, 177 m.w.N.). 69

Im Streitfall kann sich die Klägerin damit nicht darauf berufen, von der Versäumung der Jahresfrist - möglicherweise infolge eines fehlenden Hinweises des Beklagten auf die nicht 70

ordnungsgemäße Unterzeichnung ihres Vergütungsantrags - keine Kenntnis gehabt zu haben. Sie wurde insoweit gerade nicht durch ein aktives Verhalten des Beklagten von einer ordnungsgemäßen Antragstellung abgehalten. Die nicht durch ein aktives Verhalten des Beklagten verursachte Unkenntnis vom Ablauf der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO stellt jedoch keine höhere Gewalt im Sinne dieser Vorschrift dar.

bb) Über den gesetzlichen Wortlaut des § 110 Abs. 3 AO hinaus gewährt die vom erkennenden Senat ebenfalls geteilte Rechtsprechung des BFH nach Ablauf der Jahresfrist ausnahmsweise Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zum einen in den Fällen, in denen Wiedereinsetzung auch ohne Antrag in Betracht kommt, soweit die maßgeblichen, für die Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist für das Gericht oder die Verwaltungsbehörde erkennbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 1978 VII R 92/74, BFHE 124, 487, BStBl II 1978, 390; vom 15. Mai 1996 X R 99/92, BFH/NV 1996, 891). Zum anderen wird Wiedereinsetzung außerdem gewährt, wenn die Rechtzeitigkeit des Rechtsbehelfs bzw. der Verfahrenshandlung allein aus in der Sphäre des Gerichts bzw. der Verwaltungsbehörde liegenden Gründen nicht innerhalb der Jahresfrist geprüft worden ist. Voraussetzung für eine solche Wiedereinsetzung ist aber auch hier, dass eine die Wiedereinsetzung rechtfertigende Lage bereits vor Ablauf der Jahresfrist gegeben war. Danach müssen die maßgeblichen, für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen aber vor Ablauf der Jahresfrist aus den dem Gericht oder der Verwaltungsbehörde vorliegenden Akten erkennbar sein (vgl. BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 21/04, BFH/NV 2007, 186, m.w.N.).

71

(1) Für die Einhaltung der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO kommt es bei einer Wiedereinsetzung von Amts wegen (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO) demnach zwar nicht darauf an, wann die Finanzbehörde oder das Finanzgericht über die Wiedereinsetzung entscheidet, sondern nur darauf, wann die die Wiedereinsetzung rechtfertigende Lage gegeben war. Die maßgebenden, für die Wiedereinsetzung sprechenden Gründe müssen jedoch vor Ablauf der Jahresfrist zumindest aus den Akten erkennbar sein, so dass bei sofortiger Entscheidung eine Wiedereinsetzung zu gewähren gewesen wäre (BFH-Urteile vom 9. Dezember 1999 III R 4/98, BFH/NV 2000, 987; vom 15. Mai 1996 X R 99/92, a.a.O. und vom 28. Februar 1978 VII R 92/74, a.a.O.; FG Köln, Urteil vom 30. Mai 2001 9 K 4868/00, EFG 2001, 1098; Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 110 Rz. 50; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 110 AO Anm. 148a; Kühn/ Hofmann, AO/FGO, 17. Aufl., § 110 Bem. 7.).

72

(2) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen für eine über den Wortlaut des § 110 Abs. 3 AO hinausgehende Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vor. Denn hier waren die für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist am 30. Juni 2007 für die beklagte Behörde gerade nicht aus den Akten erkennbar. Der Beklagte hätte aufgrund der ihm bis zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Unterlagen (Schreiben der Klägerin vom 31.01.2007 mit Kopie des Vergütungsantrags vom "20.04.2006" und Schreiben der Klägerin vom 30.04.2007) bei einer unmittelbaren Prüfung allenfalls erkennen können, dass die Unterschrift auf der Kopie des Vergütungsantrags vom "20.04.2006" von einer Prokuristin der Klägerin stammte (vgl. insoweit die Unterschrift unter das Begleitschreiben der Klägerin vom 31.01.2007: "ppa. C"). Allein aufgrund dieses Gesichtspunktes hätte jedoch bei einer sofortigen Entscheidung des Beklagten keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden können. Insoweit fehlte nämlich ein glaubhafter Vortrag der Klägerin, dass bei der Prokuristin der Klägerin, Frau C, und beim Präsident des Verwaltungsrates der Klägerin, Herrn B, ein unverschuldeter Rechtsirrtum hinsichtlich der Notwendigkeit einer Unterschriftsleistung durch den gesetzlichen Vertreter vorlag. Der hierfür erforderliche Sachvortrag wurde von der Klägerin erstmals mit dem Schreiben ihrer Bevollmächtigten vom

73

18. März 2008 vorgenommen und mittels eidesstattlicher Versicherungen von Frau C und Herrn B glaubhaft gemacht. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO bereits abgelaufen.

cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin reicht es nach der oben unter aa) und bb) zitierten Rechtsprechung des BFH für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand trotz Ablaufs der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO demnach nicht aus, dass der Beklagte die Frage, ob der ursprüngliche Vergütungsantrag der Klägerin vom "20.04.2006" entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG eigenhändig unterschrieben war, innerhalb der Jahresfrist hätte prüfen und ihr dann gemäß § 89 Abs. 1 AO einen Hinweis auf die nicht ordnungsgemäße Unterschrift hätte geben können. Denn zum einen war der Umstand der fehlenden Unterschrift des gesetzlichen Vertreters nicht so offenkundig, dass die nicht sofort durchgeführte Beanstandung dieses Mangels als treuwidrig zu beurteilen wäre. Dem zuständigen Sachbearbeiter des Beklagten ist dieser Mangel offensichtlich auch erst aufgefallen, als er eine Recherche zu den gesetzlichen und bevollmächtigten Vertretern der Klägerin durchgeführt hat. Dafür spricht jedenfalls ein in der Akte des Beklagten befindlicher Ausdruck einer Recherche in einer CD ("Die Schweizer Wirtschafts CD – Premium") vom 19. Juli 2007. Zum anderen zeigt die oben unter bb) genannte Rechtsprechung, dass die unterlassene Prüfung der Ordnungsgemäßheit des Vergütungsantrags durch den Beklagten innerhalb der Jahresfrist allein noch nicht die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ermöglicht. Hinzukommen muss der Umstand, dass die Wiedereinsetzungsgründe vor Ablauf der Jahresfrist aus den vorliegenden Akten erkennbar waren. Wie oben näher ausgeführt wurde, fehlt es hieran jedoch im Streitfall. 74

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Vorlage an den EuGH durch das Finanzgericht als erstinstanzliches Gericht ist nicht erforderlich. Gemäß Art. 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung zwar u.a. über die Auslegung der Verträge. Auch konnte der Senat das Gerichtsverfahren aussetzen und dem Gerichtshof eine derartige Frage vorlegen. Hierzu ist er nicht verpflichtet (vgl. Art. 267 Abs. 2 AEUV; siehe auch Koch in Gräber, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung, 6. Auflage 2008, vor § 74 Rn. 7 m.w.N.). Der Senat hält es im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), ob für einen im Drittland ansässigen Unternehmer das Erfordernis eines eigenhändig unterschriebenen Antrags grundsätzlich Anwendung findet, vielmehr für sinnvoll, die Revision zuzulassen. 75