
Datum: 09.11.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 5679/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1109.2K5679.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist der Vergütungsanspruch der Klägerin für die Zeiträume April bis Dezember 1999 und Januar bis Juni 2000.

2

Die Klägerin ist ein Unternehmen in der Rechtsform einer Limited mit Sitz in der Türkei. Geschäftsführer der Klägerin war zunächst nur Herr A. Gegenstand des im Jahre 1994 in der Türkei gegründeten Unternehmens ist unter anderem der Import und Export von Lebensmitteln und Getränken aller Art. Daneben gehört zum Gegenstand des Unternehmens die Vermarktung, die Teilnahme im In- und Ausland an Bauausschreibungen und die Durchführung dieser Arbeiten sowie auch das Eingehen von Bau-, Ingenieurwesen-, Architektur- und Projektverpflichtungsarbeiten und deren Durchführung (vgl. die Registerrauskunft der Handelskammer P vom 30.7.1997 und vom 10.10.2000).

3

Im Juni 1997 schloss die Klägerin mit der Firma E GmbH (im Folgenden: E-GmbH) mit Sitz in F einen Werkvertrag über Stahlverlegungsarbeiten betreffend die ICE Neubaustrecke G, und zwar betreffend den Abschnittsbereich H – K. Ausweislich des dem Werkvertrag beigelegten Leistungsverzeichnisses betrug die an die Klägerin für die Durchführung der Arbeiten zu entrichtende Gegenleistung (Pauschalsumme) 5.735.970 DM (inkl. 748.170 DM Umsatzsteuer – 15% -). Mit den Armierungsarbeiten sollte im Juli 1997 begonnen werden.

4

Sie sollten ausweislich des Vertrags bis März 2000 andauern.

1. Vergütungsantrag für die Monate Januar bis März 1999 5

Die Klägerin reichte einen Vorsteuervergütungsantrag nebst Anlage erstmals für den Zeitraum Januar bis März 1999 beim Beklagten am 26.7.1999 ein. Der Antrag ist mit dem Firmenstempel der Klägerin versehen, indes von dem seinerzeitigen Bevollmächtigten der Klägerin unterschrieben worden. Der Vordruck enthielt die Angaben, dass die Steuernummer der Klägerin ... und die Anschrift M Str. ... in N laute. 6

Im Laufe dieses Vorsteuer-Vergütungsverfahrens teilte das Finanzamt O für Körperschaften dem Beklagten auf Nachfrage mit Schreiben vom 10.5.2000 mit, dass die E1 AG, die Muttergesellschaft der E-GmbH, für die Klägerin das Abzugsverfahren durchgeführt habe. Die E-GmbH teilte der Beklagten mit Schreiben vom 26.5.2000 mit, dass sämtliche von der Klägerin ihr gegenüber im Kalenderjahr 1999 erbrachten steuerpflichtige Werklieferungen bzw. sonstige Leistungen der Abzugssteuer unterworfen worden seien. 7

Die Klägerin teilte der Beklagte im Laufe des Verfahrens mit (Schreiben vom 22.9.2000 und vom 18.10.2000): Der Unternehmerbescheinigung der Finanzdirektion P vom 7.6.2000, die die Klägerin als tätigen Steuerpflichtigen ausweise, sei als Tätigkeit zwar nur der Einzelhandel von Lebensmittelartikeln zu entnehmen. Dies sei aber nur das in der Türkei tatsächlich ausgeübte Gewerbe. In Deutschland seien nur Bauleistungen gegenüber der E-GmbH anlässlich des Werkvertrags erbracht worden. Das Personal für diese Tätigkeit sei nach Deutschland eingeflogen worden. Die Mitarbeiterzahl habe im März 2000 noch 43, im Juni nur noch 15 betragen; seit Juni 2000 sei keiner mehr beschäftigt. Die Arbeiter seien als Bauarbeiter oder Bauhelfer tätig gewesen. Sie seien, wie den in Kopie beigelegten Einzahlungsbelegen an die entsprechende Sozialversicherungsanstalt zu entnehmen sei, in der Türkei versichert gewesen. Als weiterer Geschäftsführer und zwecks Vertretung der Klägerin in Deutschland sei Herr B im Juni 1997 berufen worden. Die Geschäftsführertätigkeit des Herrn B sei – wie dem in Kopie beigelegten Geschäftsführervertrag zu entnehmen sei – auf die Dauer des Auftrags beschränkt gewesen. In dem Büro in N seien die Bauleistungen und die Genehmigungsverfahren für die Arbeiter abgewickelt sowie Schriftwechsel geführt worden. Die Geschäftsleitung habe dort Herr B ausgeübt. Die entstandenen Aufwendungen, die den Vorsteuerbeträgen zugrunde lägen, seien sämtliche Betriebsausgaben gewesen. 8
2. Vergütungsantrag für den Zeitraum April bis Dezember 1999 9

Auch im Rahmen dieses Antrags, der vom 29.6.2000 datiert und dem eine Anlage beigelegt war, erfolgte – wie zuvor in dem Antrag – die Angabe, dass die Klägerin nur Umsätze ausgeführt habe, die dem Abzugsverfahren unterlegen hätten. Die Angaben zum Namen sowie zur Anschrift und der Steuernummer entsprechen ebenfalls denen im vorangegangenen Antrag. Der Antrag, der ebenfalls von dem seinerzeitigen Bevollmächtigten mit dem Zusatz "i.A." unterschrieben worden ist, trägt den Eingangsstempel 3.7.2000 (einem Montag). Er trägt den handschriftlichen Vermerk des Beklagten, dass die "Frist ok!" sei (mit dem Zusatz "St II 23 4/7/00"). Mit ihm wurde die Festsetzung einer Vergütung in Höhe von 49.980,08 DM beansprucht. 10
3. Vergütungsantrag für den Zeitraum Januar bis Juni 2000 11

Für diesen Vergütungszeitraum ging am 29.6.2001 bei dem Beklagten lediglich ein teilweise ausgefüllter Antragsvordruck ein. Die Angaben in diesem Antrag zum Namen sowie zur Anschrift und der Steuernummer der Klägerin entsprechen ebenfalls denen im 12

vorangegangenen Antrag. Indes enthielt dieser Antrag weder Angaben zum Gesamtbetrag der begehrten Vergütung noch solche zu Feld 9 Buchst. a) und b) des Vordrucks. Der Antrag, der keinen Firmenstempel trägt, ist vom seinerzeitigen Bevollmächtigten mit dem Zusatz "im Auftrag von C i.A." unterschrieben. Er datiert vom 28.6.2001.

Daraufhin teilte Frau Q, die Sachbearbeiterin des Beklagten, die neben Frau R auch die vorangegangenen Anträge bearbeitete, dem ehemaligen Bevollmächtigten der Klägerin, dem Büro Y, unter Beifügung der eingereichten Unterlagen mit, es sei sofort nach dem Posteingang festgestellt worden, dass der Vergütungsantrag nicht auf amtlichen Vordruck (Antragsdeckblatt und Anlage zum Antrag) gestellt worden sei. Die Antragsfrist sei nunmehr abgelaufen. Es komme daher allenfalls eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kommen. 13

Sodann beantragte der ehemalige Bevollmächtigte der Klägerin mit Schreiben vom 20.7.2001, eingegangen bei der Klägerin am 26.7.2001, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Zur Begründung führte der seinerzeitige Bevollmächtigte aus, dass seine (nicht näher genannte) Mitarbeiterin am 28.6.2001 mit Frau X vom Beklagten telefonisch vereinbart habe, dass zur Fristwahrung das Einreichen des Deckblatts des Antrags reiche. Da noch nicht alle Belege in die Anlage eingetragen gewesen seien, habe auch der Gesamtbetrag der zu erstattenden Vorsteuer noch nicht eingetragen werden können. Selbstverständlich habe er auf die Richtigkeit der telefonischen Auskunft vertraut. Das Deckblatt des Antrags sei fristgerecht übersandt worden. 14

Am 30.7.2001 ging bei der Beklagten nunmehr der um den Gesamtbetrag der Vergütung ergänzte ursprüngliche Antrag nebst einer Anlage zum Antrag mit insgesamt 281 Positionen nebst Rechnungen ein. Zum Feld 9 Buchst. a) und b) des Vordrucks erfolgten weiterhin keine Angaben. 15

Am 24.8.2001 erließ der Beklagte hinsichtlich der Vorsteuervergütungsanträge drei Bescheide mit folgendem Inhalt: 16

Mit einem Bescheid setze der Beklagte – beziehend auf den Antrag vom 26.7.1999 – für die Klägerin unter Angabe der Anschrift Türkei und ohne weitergehende Adressbezeichnung die Vergütung für den Zeitraum Januar bis März 1999 in Höhe von 3.678 DM fest. Hinsichtlich der Abweichung zu den beantragten 5.260,90 DM verwies er unter anderem darauf, dass ordnungsgemäße Rechnungen nicht vorlägen. Zugleich teilte er mit, dass die Unternehmerbescheinigung gemäß § 61 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) abgelaufen sei. Dem "nächsten" Antrag sei daher eine neue gültige Bescheinigung im Original beizufügen. Anderenfalls sei der Antrag abzulehnen. Auch sei "künftigen" Anträgen eine Bescheinigung des Leistungsempfängers über die Durchführung des Abzugsverfahrens bzw. über die Anwendung der Nullregelung beizufügen, sofern das Unternehmen Leistungen ausführe, die dem Abzugsverfahren unterlägen oder bezüglich derer die Nullregelung angewendet werden könne. 17

Mit einem weiteren Bescheid lehnte der Beklagte den Antrag auf Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum April 1999 bis Dezember 1999 (333 Rechnungspositionen) im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine Vielzahl der Rechnungen nicht den gesetzlichen Anforderungen genüge. 18

Mit dem dritten Bescheid lehnte der Beklagte den Vorsteuervergütungsantrag für den Zeitraum Januar 2000 bis Juni 2000 ab. Zur Begründung führte er aus: innerhalb der Antragsfrist sei kein wirksamer Antrag gestellt worden. Der Antrag sei nach amtlich 19

vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Amtlich vorgeschriebener Vordruck sei der Vordruck UST 1 T sowie die Anlage zum Antrag. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand werde abgelehnt. Ein Antrag auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck sei erst am 30.7.2001 eingegangen. Die Frist sei nicht ohne Verschulden versäumt worden. Der Bevollmächtigte hätte die Voraussetzungen für die Teilnahme am Vorsteuer-Vergütungsverfahren kennen und entsprechend den vollständigen Antrag auf Vergütung der Vorsteuer vor Ablauf der Frist einreichen müssen.

Der Antrag sei zudem vom ausländischen Unternehmer nicht eigenhändig unterschrieben worden. Die Unterschrift durch einen Bevollmächtigten reiche nicht aus. Auch sei der Antrag nicht mit einem Firmenstempel versehen worden. 20

Gegen sämtliche Vergütungsbescheide legte die Klägerin, nunmehr vertreten durch die U Treuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH, im September 2001 Einspruch ein. Nachdem nach mehrmaliger Anfrage eine Begründung ausblieb, legte diese Bevollmächtigte im Februar 2002 das Mandat nieder. Die Vertretung übernahm die jetzige Prozessbevollmächtigte mit Schriftsatz vom 5.7.2002, wobei sie erklärte, dass eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung anwaltlich versichert werde. Nachdem trotz mehrmaliger Fristverlängerung auch ihrerseits eine Stellungnahme ausblieb, wies der Beklagte mit einheitlicher Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004 die Einsprüche gegen die drei Vergütungsbescheide als unbegründet zurück. Die Anschrift der Einspruchsführerin im Rubrum der Einspruchsentscheidung lautet "M Str. ... in ... N, Türkei". 21

Die Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004 übersandte der Beklagte zunächst an die von der Prozessbevollmächtigten bisher mitgeteilte Kanzleiadresse (T-Straße ... in ... W). Diese Anschrift ist auch im Adressfeld der Einspruchsentscheidung genannt. Indes konnte der Prozessbevollmächtigte die Einspruchsentscheidung unter dieser Anschrift nicht bekannt gegeben werden. Am 13.8.2004 erhielt der Beklagte die zur Post aufgegebene Einspruchsentscheidung mit dem Vermerk zurück, dass der Empfänger unter der angegebenen Anschrift nicht ermittelt werden konnte. 22

Sodann übersandte der Beklagte die Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004 an die Anschrift "C, M Straße ... in ... N". In einem Begleitschreiben führte der Beklagte aus, dass die Einspruchsentscheidung zwar zunächst an die Prozessbevollmächtigte versandt worden sei, diese aber offenbar verzogen seien. Daher erfolge die Bekanntgabe an die C direkt. Zuvor hatte der Beklagte mit Schreiben vom 18.2.2002, ebenfalls adressiert an die "C, M Straße ... in ... N", um Mitteilung gebeten, ob nach der Mandatsniederlegung der seinerzeitigen Bevollmächtigten, der U Treuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH, ein anderweitiger Bevollmächtigter bestellt werde. Dieses Schreiben hatte der Beklagte am 28.2.2002 jedoch mit dem Vermerk zurück erhalten, dass der Empfänger unter der angegebenen Anschrift nicht ermittelt werden konnte. Das Schreiben vom 18.2.2002 hatte der Beklagte sodann an die Anschrift der Klägerin in der Türkei versendet. 23

Am 7.10.2004 übersandte der Beklagte die vom 9.8.2004 datierende Einspruchsentscheidung an die neue Anschrift der Prozessbevollmächtigten (V-Straße ... in ... W). Dem vorausgegangen war ein Telefonat der Prozessbevollmächtigten mit dem Beklagten, bei dem der Beklagte der Prozessbevollmächtigten mitgeteilt hatte, dass über den Einspruch bereits entschieden worden sei. Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hatte daraufhin geäußert, dass sie keine Kenntnis von einer Einspruchsentscheidung habe, und um Übersendung der getroffenen Einspruchsentscheidung an ihre neue Adresse gebeten. 24

Gegen sämtliche Vergütungsbescheide (Vergütungszeiträume Januar bis März 1999, April bis Dezember 1999 sowie Januar bis Juni 2000) hat die Klägerin am 8.11.2004 Klage erhoben, und zwar zunächst mit dem Antrag, diese aufzuheben. Sodann hat sie – nach Fristsetzung gemäß § 65 der Finanzgerichtsordnung –FGO- und § 79b Abs. 1 FGO - innerhalb der Frist mit Schriftsatz vom 6.6.2005 beantragt, "unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 24. August 2001 für die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum Januar 2000 bis Juni 2000, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09. August 2004, (...), den Erstattungsbetrag auf 20.440,81 DM (10.451,22 Euro) festzusetzen, und zur Begründung angeführt: sie habe bereits am 29.6.2001 einen wirksamen Vorsteuer-Vergütungsantrag gestellt, auch wenn diesem keine Anlage beigelegt gewesen sei. Das Gesetz schreibe nicht vor, dass dem Antrag eine Anlage beigelegen sei. Auch im finanzgerichtlichen Verfahren sei es zur Wahrung der Klagefrist ausreichend, dass das Klagebegehren innerhalb der Klagefrist hinreichend bezeichnet werde. Sie habe innerhalb der Antragsfrist auch die Erstattung von Vorsteuer für einen bestimmten Zeitraum begehrt. Das Nachfordern von Unterlagen sei eine Frage der Begründetheit und nicht der Zulässigkeit des Antrags. Die Begründetheit des Antrags, d.h. die Prüfung der mit der Anlage eingereichten Rechnungen, sei sodann indes nicht mehr durchgeführt worden. Nach Durchsicht der Rechnungen werde nunmehr eine Vorsteuervergütung in Höhe von 10.451,22 Euro (20.440,81 DM) beantragt. Wegen der Einzelheiten zur Ermittlung dieses Betrages wird auf die Ausführungen der Prozessbevollmächtigten im Schreiben vom 6.6.2005 verwiesen. Ausführungen zu der Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bzw. zu den Vorsteuervergütungszeiträumen Januar bis März 1999 sowie April bis Dezember 1999 sind diesem Schriftsatz nicht zu entnehmen.

Nach der Klageerwidern des Beklagten und nachdem dieser die Festsetzung der Vergütung für den Zeitraum Januar bis März 1999 zunächst vollständig aufgehoben hatte, führte die Klägerin sodann ergänzend und vertiefend aus: sie sei auch klagebefugt. Sie und nicht ihre Vertretung im Inland (N) habe den Vorsteuer-Vergütungsantrag gestellt. Ihr gegenüber seien auch der Ablehnungsbescheid sowie die abschlägige Einspruchsentscheidung ergangen.

26

Sie sei als im Ausland ansässiges Unternehmen auch antragsberechtigt. Die Vertretung im Inland stelle keine Zweigniederlassung dar. Sie habe im Inland wegen und für die Dauer des Projekts – mithin vorübergehend - lediglich ein Dienstleistungsbüro mit minimaler Infrastruktur errichtet. Eine verfestigte, stetige Niederlassung liege nicht vor.

27

Eine eigenhändige Unterschrift könne wegen des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts trotz des Gesetzwortlauts des § 18 Abs. 9 Umsatzsteuergesetzes –UStG- nicht verlangt werden. Hierin liege ein Verstoß gegen Artikel 3 Buchst. c der Achten Richtlinie 79/1072/EWG vom 6.12.1979. Danach könne eine schriftliche Erklärung auch durch einen Bevollmächtigten erbracht werden. Anderenfalls würde der Umstand, dass das Formular in der Sprache des Landes, das für die Vergütung zuständig sei, ausgestellt sei, zu einer Diskriminierung nicht sprachkundiger Ausländer führen. In der fehlenden Möglichkeit der gewillkürten Vertretung läge zudem ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 12 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (-EGV-, jetzt: Art. 18 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union –AEUV-), auch unter der Berücksichtigung des Assoziierungsabkommens mit der Türkei. Im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht könne zudem nicht verlangt werden, dass dem Antrag eine Anlage beigelegt werde.

28

Soweit der Beklagte sich mit Schriftsatz vom 22.9.2010 kurz vor der mündlichen Verhandlung darauf berufen habe, es sei nunmehr festgestellt worden, dass die vorlegte Unternehmerbescheinigung nicht ausreichend bzw. noch eine Belegprüfung durchzuführen sei, sei anzumerken, dass in zeitlicher Hinsicht keine Möglichkeit bestanden habe, eine weitergehende Unternehmerbescheinigung einzureichen bzw. die zuvor bereits übersandten Originalrechnungen dem Beklagten nochmals zur Verfügung zu stellen.

Nachdem die Klägerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Klage, soweit sie den Vergütungszeitraum Januar bis März 1999 betrifft, im Hinblick auf die zwischenzeitlich erneute Festsetzung der bereits zuvor gewährten Vergütung zurückgenommen hat, das Verfahren insoweit abgetrennt und sodann eingestellt worden ist, beantragt sie nunmehr, 30

1. unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 24.8.2001 für die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum April 1999 bis Juni 2000, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004, den Beklagten zu verpflichten, den Erstattungsbetrag für die Zeit vom April 1999 bis Dezember 1999 auf 49.980,08 DM und für den Zeitraum Januar bis Juli 2000 auf 10.451,22 Euro festzusetzen. 31

2. hilfsweise im Falle des Unterliegens das Verfahren dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung im Hinblick auf Artikel 3 Buchst. c der Richtlinie 79/1072/EWG vorzulegen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Die Klage sei bereits unzulässig. Die Klägerin sei nicht klagebefugt. Sie habe keine Anträge gestellt, ihr gegenüber seien keine Ablehnungsbescheide ergangen bzw. keine Einspruchsentscheidung ergangen. 35

Die Klage sei aber jedenfalls unbegründet. 36

Die Zweigniederlassung in Deutschland, die die Anträge nach der eindeutigen Bezeichnung in Feld 1 der Anträge gestellt habe, gehöre nicht zum Kreis der antragsberechtigten Personen (unselbständiger Unternehmensbereich). Unternehmerin sei nur die Klägerin. Es sei auch nicht erkennbar, ob die Klägerin, die in der Türkei ansässig sei, in Deutschland nur ein Dienstleistungsbüro mit minimaler Infrastruktur unterhalten habe. Schließlich habe Sie auf Nachfrage erklärt, dass die Geschäftsleitung sich in N befunden habe und dort von Hr. B ausgeübt worden sei. 37

Innerhalb der Antragsfrist seien – bezogen auf die Vergütungszeiträume April bis Dezember 1999 bzw. Januar bis Juni 2000 - auch keine wirksamen Vergütungsanträge gestellt worden. 38

Der Antrag für den Zeitraum April 1999 bis Dezember 1999 sei erst am 3.7.2000 und damit verspätet beim Beklagten eingegangen. 39

Betreffend den Vergütungszeitraum Januar bis Juni 2000 sei bis zum 30.6.2001 lediglich das Deckblatt des Vergütungsantrags bei dem Beklagten eingegangen, ohne dass der Gesamtbetrag der Vergütung angegeben worden sei. Eine Anlage zum Vergütungsantrag habe gefehlt. Auch seien Angaben zu Feld 9a) und b) des amtlichen Vordrucks betreffend den Vergütungszeitraum Januar bis Juni 2000 bisher nicht erfolgt. Bereits im Hinblick darauf sei nicht von der Stellung eines wirksamen Vergütungsantrags für den Zeitraum Januar bis Juni 2000 auszugehen. 40

Daneben seien die Anträge auch nicht eigenhändig unterschrieben worden, sondern lediglich in Vertretung. Anders als bei im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmen sei eine Vertretung bei im Drittstaatsgebiet ansässigen Unternehmen durch einen Bevollmächtigten im Hinblick auf das Erfordernis der Eigenhändigkeit indes nicht zulässig. Das Urteil des Europäischen Gerichtshofs -EUGH- vom 3.12.2009 in der Rechtssache C-433/08 (Yaesu Europe) sei insoweit nicht einschlägig. Dies betreffe nur im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen. Danach sei trotz des nationalen Erfordernisses der Eigenhändigkeit im Hinblick auf das vorrangig anzuwendende Gemeinschaftsrecht (Achte Richtlinie 79/1072/EWG) eine Vertretung durch einen Bevollmächtigten bei der Antragstellung ohne weiteres zulässig. Art. 3 Abs. 1 der im Streitfall einschlägigen Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG weise den Mitgliedstaaten gerade das Recht zu, die Modalitäten für die Antragstellung von in Drittstaaten ansässigen Unternehmen frei zu regeln. Vor diesem Hintergrund verstoße das Erfordernis der Eigenhändigkeit auch nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV (Art. 18 AEUV).

Darüber hinaus fehle es an einer ordnungsgemäßen Unternehmerbescheinigung für die streitigen Vorsteuervergütungszeiträume. Die eingereichte Unternehmerbescheinigung sei erst am 7.6.2000 ausgestellt worden. Sie decke den streitigen Zeitraum nicht vollständig ab. Im Übrigen sei eine Belegprüfung noch erforderlich.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg. Sie ist – soweit sie den Vergütungszeitraum April bis Dezember 1999 betrifft - unzulässig. Hinsichtlich des Vergütungszeitraums Januar bis Juni 2000 ist sie zulässig, jedoch unbegründet.

I. Vergütungszeitraum April bis Dezember 1999

Insoweit ist die Klage mangels Wahrung der einmonatigen Klagefrist (§ 45 FGO) unzulässig.

Zwar hat die Klägerin ursprünglich gegen die Einspruchsentscheidung vom 9.8.2001, die auch diesen Zeitraum umfasst, (fristgerecht) Klage erhoben. Der mit Klageerhebung gestellte Antrag betraf ausdrücklich auch den Vergütungsbescheid für den Zeitraum April 1999 bis Dezember 1999. Es lag – im Hinblick auf die Klageerhebung betreffend aller drei Vergütungszeiträume – in prozessualer Hinsicht die Situation einer kumulativen Klagenhäufung vor. Die den drei Vergütungszeiträumen zugrundeliegenden Steuerfestsetzungen waren trotz der einheitlich ergangenen Einspruchsentscheidung selbständig anfechtbar. Indes hat die Klägerin nach der auf § 65 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO gestützten Aufforderung des Gerichts, unter anderem den Gegenstand des Klagebegehrens und den angefochtenen Verwaltungsakt zu bezeichnen, innerhalb der Frist nur Ausführungen zu dem Vergütungsbescheid betreffend den Zeitraum Januar 2000 bis Juni 2006 vorgetragen und auch nur den Antrag gestellt, den Vergütungsbescheid für diesen Vergütungszeitraum abzuändern.

Aus Sicht des Gerichts hat die Klägerin hiermit – auch angesichts der zugleich ergangenen Aufforderung nach § 79b FGO - eindeutig zu erkennen gegeben, dass sie ihr Klagebegehren auf diesen Zeitraum beschränkt. Anderenfalls hätte es angesichts der weiteren Präklusionsvorschrift nahe gelegen, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zur Begründetheit auch dieser weiteren Vergütungszeiträume Stellung zu nehmen. Erstmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ausgeführt, dass sich die Klage auch weiterhin auf den Vergütungszeitraum April 1999 bis Dezember 1999 beziehen solle. Da die Klägerin jedoch ihre Anfechtungsklage zuvor auf den Teil ihrer Klage beschränkt hatte, kann

diese im Hinblick auf die hierdurch eingetretene Unanfechtbarkeit nach Ablauf der Klagefrist nicht mehr erweitert werden. Dem steht zudem der Ablauf der nach § 65 Abs. 2 FGO gesetzten Ausschlussfrist entgegen (vgl. hierzu auch den Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 1.3.1996 X B 302/95, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 1776).

II. Vergütungszeitraum Januar bis Juni 2000 49

Auch insoweit hat die Klage keinen Erfolg. 50

1. In diesem Umfang ist die Klage zulässig. 51

a. Insbesondere ist die Klägerin klagebefugt und es ist im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO ein Vorverfahren gegenüber der Klägerin durchgeführt worden. 52

Im Rahmen der Auslegung des Antrags ist aus der maßgeblichen, objektivierten Sicht der Behörde davon auszugehen, dass der Antrag auf Vorsteuervergütung von der Klägerin gestellt worden ist, auch wenn im Feld 1 des Vordrucks die Anschrift des Büros in N angegeben worden ist. Denn im Zeitpunkt der Antragstellung (Juni 2000) musste der Beklagte trotz der fehlerhaften Bezeichnung davon ausgehen, dass die Antragstellung für die Klägerin erfolgte. So war dem Beklagten bereits aufgrund der Antragstellung für den Zeitraum Januar bis März 1999 bekannt, dass trotz der angegebenen Anschrift in N eine Antragstellung durch die Klägerin gewollt war. Denn auch der Antrag für den Zeitraum Januar bis März 1999 enthält als Anschrift die Adresse in N. Gleichwohl ist der Beklagte im Verwaltungsverfahren zu Recht davon ausgegangen, dass Antragstellerin auch dieses Antrags die Klägerin und nicht ein unter der Anschrift in N ansässiges anderweitiges Unternehmen ist. So hatte der Beklagte bereits im April 2000 und damit vor der Antragstellung für den hier streitigen Zeitraum davon Kenntnis, dass die im Antrag für den Zeitraum Januar bis Juni 2000 angegebenen Steuernummer (...) vom Finanzamt S gegenüber der Klägerin vergeben worden war. Entsprechend hatte der Beklagte bereits mit Schreiben vom 27.4.2000 betreffend den Vergütungszeitraum Januar bis März 1999 das Finanzamt O für Körperschaften um Mitteilung gebeten, ob hinsichtlich der von der Klägerin ausgeführten Umsätze das Abzugsverfahren durchgeführt bzw. die Nullregelung angewendet worden sei. Zugleich hat er am 27.4.2000 ein Schreiben, gerichtet an die Adresse in N erlassen, in dem er die Klägerin unter Angabe der vollständigen Anschrift in der Türkei als Antragstellerin bezeichnet hat. Auch wenn dem Antrag für den Vergütungszeitraum Januar bis Juni 2000 insoweit kein Firmenstempel beigelegt war, wird aufgrund des vorgenannten Verfahrensverlaufs – insbesondere im Hinblick auf die zeitgleiche Bearbeitung der drei Vergütungsanträge durch den Beklagten- deutlich, dass aus Sicht der Behörde von einer Antragstellung durch die Klägerin auszugehen war. Entsprechend enthält auch der für den Vergütungszeitraum Januar bis Juni 2000 an den seinerzeitigen Bevollmächtigten adressierte Ablehnungsbescheid als Anschrift der Klägerin lediglich die Angabe "Türkei", und zwar ohne Hinweis auf eine Anschrift im Inland. Demzufolge kann auch dem Umstand, dass im Rubrum der Einspruchsentscheidung zur Bezeichnung der Einspruchsführerin die Anschrift des Büros in N angegeben worden ist, entgegen der vom Beklagten im Klageverfahren geäußerten Ansicht nicht entnommen werden, dass der Beklagte hiermit nicht eine Entscheidung gegenüber der Klägerin treffen wollte, zumal der Beklagte in den Gründen der Einspruchsentscheidung vorangestellt hat, dass die Einspruchsführerin ein in der Türkei ansässiges Unternehmen sei. 53

b. Die Klage ist zudem innerhalb der einmonatigen Klagefrist worden (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO) erhoben worden. 54

Dabei kann dahinstehen, ob sich die im August 2001 getroffene Entscheidung des Beklagten, die Einspruchsentscheidung an die Klägerin unter der Anschrift "M Str. ... in N" bekanntgeben zu wollen, im Hinblick auf die erfolgte Bestellung der Prozessbevollmächtigten als ermessenswidrig erweist. Für einen derartigen Ermessenverstoß wäre insbesondere anzuführen, dass die zeitlich zuvor erstrebte Bekanntgabe des Schreibens vom 18.2.2002 an die Anschrift " M Str. ... in N" fehlgeschlagen war. Der Beklagte hätte aus diesem Grunde wie auch aufgrund des ihm bekannten Umstands, dass das Büro in N nach Angaben der Klägerin nur für die Dauer des Projekts angemietet werden sollte, ernsthafte Bedenken an einer noch zuverlässigen Bekanntgabemöglichkeit der Einspruchsentscheidung unter dieser Anschrift haben müssen. Insoweit wäre erst nach der Übermittlung der Kopie der Einspruchsentscheidung am 7.10.2001 an die Bevollmächtigte von einem Lauf der Klagefrist auszugehen (vgl. zu der Frage des Verstoßes gegen die Art und Weise der Bekanntgabe sowie der Heilung eines derartigen Bekanntgabemangels Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. Auflage, § 122 Rn. 45 u. 47 m.w.N.).

Doch kann die Frage eines Ermessenverstoßes offen bleiben. Denn es kann bereits nicht von einer wirksamen Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gegenüber der Klägerin an die Adresse in N ausgegangen werden. Zwar steht nach Aktenlage angesichts des Postaufgabevermerks fest, dass der Beklagte die Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004 am 16.8.2004, adressiert an die Klägerin, zur Post aufgegeben hat. Gerade im Hinblick auf die o.g. Bedenken an einer zuverlässigen Bekanntgabemöglichkeit bestehen jedoch berechnete Zweifel im Sinne des § 122 Abs. 2 letzter Halbsatz AO daran, dass die zur Post aufgegebene Einspruchsentscheidung der Klägerin unter dieser Anschrift (M Str. ... in N) auch tatsächlich zugegangen ist, auch wenn diesmal kein Rücklauf erfolgte. Dem entspricht es, dass die Prozessbevollmächtigte dem Beklagten später mitgeteilt hatte, sie habe keine Kenntnis von der Einspruchsentscheidung. Angesichts dessen greift die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bezüglich der am 16.8.2004 zur Post aufgegebenen Einspruchsentscheidung nicht ein. Daher ist erst anlässlich der erneuten Aufgabe der Einspruchsentscheidung vom 9.8.2004 in Kopie zur Post am 7.10.2004 (einem Donnerstag), die von einem entsprechenden Bekanntgabewillen des Beklagten getragen war, von einer Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung auszugehen. Demzufolge endete die Klagefrist erst am 11.11.2004 und war die Klageerhebung am 8.11.2004 fristwährend.

2. In der Sache hat die Klage indes keinen Erfolg. Der Beklagte hat den Antrag auf Vorsteuervergütung zu Recht abgelehnt. Die Klägerin ist zwar vorsteuervergütungsberechtigte Unternehmerin. Sie hat jedoch innerhalb der Antragsfrist keinen ordnungsgemäßen Vergütungsantrag gestellt, ohne dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kommt.

a. Die Klägerin ist vorsteuervergütungsberechtigte Unternehmerin.

Nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG kann zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) an im Ausland ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, in einem besonderen Verfahren regeln. Von dieser Ermächtigung hat der Ordnungsgeber in §§ 59 ff. UStDV Gebrauch gemacht. Gemäß 59 Abs. 1 UStDV in der seinerzeit gültigen Fassung ist die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 des Gesetzes) an im Ausland ansässige Unternehmer (§ 51 Abs. 3 Satz 1) abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 des Gesetzes nach den §§ 60 und 61 UStDV durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum

56

57

58

59

60

im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und 5 des Gesetzes oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 des Gesetzes ausgeführt hat

oder 61

nur Umsätze ausgeführt hat, die dem Abzugsverfahren (§§ 51 bis 56) oder der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 des Gesetzes) unterlegen haben. 62

Diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin. 63

Bei der Klägerin handelt es sich im Sinne des § 13b Abs. 4 UStG (vormals § 51 Abs. 3 UStDV) um ein in Ausland (Türkei) ansässiges Unternehmen. Soweit der Beklagte andeutet, dass die Klägerin, die in der Türkei den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, auch im Inland ansässig sei, weil sie hier in N eine feste Niederlassung (Zweigniederlassung) unterhalte, ist dem nicht zuzustimmen. 64

Nach Art. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG gilt als ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige, der in diesem Gebiet weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, hat. Nach der auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung des EuGH erfordert der Niederlassungsbegriff einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Er setzt einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. EuGH-Urteil vom 28.6.2007 in der Rechtssache C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl), zu finden unter juris). Entsprechend sehen die Umsatzsteuerrichtlinien zu § 13b Abs. 4 UStG vor, dass ein Unternehmer auch dann im Ausland ansässig ist, wenn er im Inland lediglich eine Vertretung oder eine Betriebsstätte hat, die nicht als Zweigniederlassung anzusehen ist. 65

Im Streitfall hat die Klägerin im Inland in N keine feste Niederlassung (Zweigniederlassung) unterhalten. 66

Die Klägerin hat im Hinblick auf den abgeschlossenen Werkvertrag lediglich vorübergehend – nämlich für die Laufzeit des Bauprojektes – ein Büro in N angemietet und mit Herrn B als weiteren Geschäftsführer für die Dauer der Auftragsdurchführung somit eine Vertretungsmöglichkeit in Deutschland geschaffen. Das angemietete Büro in N lag dabei – bezogen auf den Streckenabschnitt H – K, auf dem die Arbeiten durchzuführen waren – in etwa "auf halber Strecke". Der nur vorübergehenden Anmietung des Büros im Inland entspricht es, dass ein Schreiben des Beklagten bereits Anfang des Jahres 2002 nicht mehr an die Adresse der Klägerin in N bekannt gegeben werden konnte. 67

Bereits diese auf die Dauer des Projektes bezogenen Umstände sprechen gegen ein ständiges Zusammenwirken bzw. gegen einen hinreichenden Grad an Beständigkeit, wie sie für eine Zweigniederlassung erforderlich wären. Es sollten von vornherein zeitlich begrenzt Leistungen im Inland gegenüber einem Vertragspartner getätigt werden. 68

Darüber hinaus ist gegen eine Verselbständigung bzw. Verfestigung einzuwenden, dass die Arbeitnehmer der Klägerin, die für die Ausführungen der Arbeiten zuständig und daher für die Funktion der Niederlassung bestimmend waren, nach dem Vortrag der Klägerin und der hierzu eingereichten Unterlagen nicht vor Ort (von der inländischen Niederlassung) für die 69

inländische Tätigkeit angestellt worden sind, sondern in der Türkei angestellt und vom Sitz der Klägerin in der Türkei nach Deutschland entsandt worden sind. Dementsprechend war die Niederlassung nicht so organisiert, dass ihr eine selbständige Teilnahme am Geschäftsverkehr möglich gewesen wäre. Bei Wegfall der Hauptniederlassung hätte sie nicht fortbestehen können.

Die Klägerin hat im streitigen Vergütungszeitraum auch nur Umsätze ausgeführt, für die der Leistungsempfänger gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 UStDV in der seinerzeit gültigen Fassung (nunmehr: § 13b Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 UStG) die Steuer schuldet. 70

So hatte der ehemalige Bevollmächtigte der Klägerin auf Nachfrage des Beklagten mit Schreiben vom 18.10.2000 erklärt, dass einziger Auftraggeber der Klägerin im Inland nur die E-GmbH gewesen und die Klägerin im Hinblick auf den abgeschlossenen Werkvertrag "in Deutschland nur im Bau tätig gewesen" sei. Es bestehen auch angesichts der eingereichten Unterlagen und des Vortrags der Klägerin zur Anmietung des Büros in N, die eine zeitliche und sachliche Veranlassung der Anmietung des Büros mit dem Abschluss und der Durchführung des Werkvertrags erkennen lassen, keine Anhaltspunkte, an diesen Angaben zu zweifeln. Zudem hat das Finanzamt O für Körperschaften mit Schreiben vom 10.5.2000 auf Nachfrage des Beklagten betreffend die Klägerin – ohne nähere Zeitangabe - ausgeführt, dass die Muttergesellschaft der E-GmbH das Abzugsverfahren auch tatsächlich durchgeführt hat, und das Finanzamt hat die E-GmbH der Klägerin als der leistenden Unternehmerin mit Schreiben vom 26.5.2000 im Sinne des § 53 Abs. 7 UStDV in der seinerzeit gültigen Fassung – wenn auch nur bezogen auf das Kalenderjahr 1999 - bescheinigt, in welcher Höhe sie die Abzugssteuer einbehalten und abgeführt hatte. 71

Da das Abzugsverfahren anzuwenden war, ist es auch unschädlich, dass mit der Türkei keine sog. Gegenseitigkeit im Sinne des § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG besteht (vgl. zur fehlenden Gegenseitigkeit mit der Türkei das BME-Schreiben vom 26.5.1999, BStBl. I 1999, 519, dort Anlage 2). 72

Dass dem (ergänzten) Antrag für den Zeitraum Januar bis Juni 2000 – im Gegensatz zu den Anträgen für die Zeiträume Januar bis März 1999 bzw. April bis Dezember 1999 - unter Feld 9 b) des Vordrucks keine Angaben zu entnehmen sind, steht der Feststellung, dass die Klägerin zum Kreis der grundsätzlich Antragsberechtigten gehört, nicht entgegen. 73

b. Die Klägerin hat innerhalb der Antragsfrist indes keinen wirksamen Vergütungsantrag gestellt. 74

aa. Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 3 bis 5 UStG hat ein vorsteuervergütungsberechtigter Unternehmer den Vergütungsantrag binnen sechs Monate nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Dabei hat der Unternehmer, der die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu beantragen hat (vgl. § 61 Abs. 1 UStDV), die Vergütung selbst zu berechnen und die Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachzuweisen, wobei der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben ist. 75

bb. Diesen, an einen wirksamen Antrag zu stellenden Erfordernissen ist die Klägerin bereits insoweit nicht nachgekommen, als der Antrag nicht eigenhändig unterschrieben worden ist, ohne dass von dem Erfordernis der Eigenhändigkeit im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben bzw. angesichts der Regelung des § 150 Abs. 3 Satz 1 Abgabenordnung –AO- abgesehen werden konnte und eine Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten vorliegend ausnahmsweise als ausreichend angesehen werden könnte. 76

(1) Der innerhalb der Antragsfrist eingegangene Antrag bzw. die bisher eingegangenen Anträge sind nicht "eigenhändig" i.S. des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG unterschrieben worden.	77
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 15.10.1998 III R 58/95, Bundessteuerblatt –BStBl- II 1999, 237).	78
Zwar gilt als eigenhändige Unterschrift i.S. des § 126 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten. Diese Vorschrift gilt aber nicht für Steuererklärungen. Hier bestimmt § 150 Abs. 3 AO, dass dann, wenn die Steuergesetze anordnen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, 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.	79
(2) Von diesem Erfordernis der Eigenhändigkeit ist auch nicht im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben abzusehen.	80
Zu Recht weist der Beklagte darauf hin, dass sich aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache C-433/08 (Yaesu Europe BV) nicht folgern lässt, dass auch im Streitfall eine Vertretung durch einen Bevollmächtigten grundsätzlich zulässig wäre.	81
Denn der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt betraf einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen ausländischen Unternehmer. Der für diesen Fall einschlägigen Achten Richtlinie 79/1072/EWG war 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.	82
Im Streitfall dagegen ist die Klägerin in einem Drittland (Türkei) ansässig. Einschlägig ist somit nicht die Achte, sondern die Dreizehnte Richtlinie (86/560/EWG). 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 79/1072/EWG ausrichten 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 Unternehmer 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	83

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).

Von dieser Ermächtigung hat der nationale Gesetzgeber unter anderem durch die Einführung des Erfordernisses der Eigenhändigkeit Gebrauch gemacht. Das Erfordernis eines eigenhändig unterschriebenen Antrags erweist sich dabei auch als verhältnismäßig. 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. 84

Durch die geforderte Eigenhändigkeit 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 nach 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, 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, Sammlung der Entscheidungen des BFH -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 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 Unternehmer 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. 85

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. Auch der Hinweis auf etwaige Sprachschwierigkeiten ist nicht ausreichend, um das Erfordernis der Eigenhändigkeit als unverhältnismäßig mit der Folge anzusehen, dass eine Vertretung zwangsläufig möglich sein muss. Es steht einem Antragsteller, der – wie vorliegend die Klägerin - in Deutschland unternehmerisch tätig und daher nicht nur in steuerlicher Hinsicht mit der deutschen Sprache in Berührung gekommen ist, frei, den entsprechenden Antrag – sofern er nicht bereits in der Landessprache zur Verfügung gestellt wird – übersetzen zu lassen. Falls es hierbei in außergewöhnlichen Fällen zu einer Fristüberschreitung kommen sollte, bestünde für den Antragsteller die Möglichkeit, 86

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu beantragen (vgl. hierzu auch die BFH-Beschlüsse vom 21.5.1997 VII S 37/96, BFH/NV 1997, 634 und vom 17.3.2010 X B 114/09, BFH/NV 2010, 1239). Warum dies nicht ausreichen sollte, etwaige Härten wegen Sprachschwierigkeiten zu vermeiden, führt die Klägerin nicht aus.

Die unterschiedliche Behandlung von im Drittland bzw. im Gemeinschaftsgebiet ansässigen 87
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. 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 4.06.2009 in den Rechtssachen C-22/08 (Athanasios Vatsouras) bzw.
C-23/08 (Josif Koupatantze), zu finden unter juris).

Aus dem pauschal gehaltenen Hinweis der Klägerin auf nicht näher benannte 88
Assoziationsabkommen mit der Türkei folgt im Ergebnis nichts anderes.

Das am 12.9.1963 von der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten 89
mit der Türkei geschlossene Assoziationsabkommen (Bundesgesetzblatt –BGBl.- 1964 II S.
509; im Folgenden: Abkommen) nebst dem Zusatzprotokoll vom 23.11.1970 (BGBl. 1972 II S.
385, im Folgenden: Zusatzprotokoll), welches zum langfristigen Ziel hat, die Türkei über eine
verstärkte Koordinierung der Wirtschaftspolitiken und die Errichtung einer Zollunion auf einen
Beitritt zur Europäischen Union vorzubereiten, sieht eine derartige Harmonisierung des
Vorsteuervergütungsverfahrens ausdrücklich nicht vor. Das Abkommen bzw. das
Zusatzprotokoll enthalten dabei u.a. folgende Bestimmungen:

- Gemäß Artikel 9 des Abkommens erkennen die Vertragsparteien an, dass für den 90
Anwendungsbereich des Abkommens unbeschadet der besonderen Bestimmungen, die
möglicherweise auf Grund von Artikel 8 noch erlassen werden, dem in Artikel 7 des Vertrages
zur Gründung der Gemeinschaft verankerten Grundsatz (jetzt Art. 18 AEUV) entsprechend
jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten ist.
- Artikel 14 des Abkommens sieht dabei die Vereinbarung vor, sich von den Artikeln 55, 56, 91
und 58 bis 65 des Vertrages zur Gründung der Gemeinschaften leiten zu lassen, um
untereinander die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs aufzuheben.
- Gemäß Artikel 6 des Abkommens treten die Vertragsparteien, um die Anwendung und 92
schrittweise Entwicklung der Assoziationsregelung sicherzustellen, in einem
Assoziationsrat zusammen; dieser wird im Rahmen der Befugnisse tätig, die ihm in dem
Abkommen zugewiesen sind. Zur Verwirklichung der Ziele des Abkommens und in den darin
vorgesehenen Fällen ist der Assoziationsrat befugt, Beschlüsse zu fassen. Jede der beiden
Parteien ist verpflichtet, die zur Durchführung der Beschlüsse erforderlichen Maßnahmen zu
treffen. Der Assoziationsrat kann auch zweckdienliche Empfehlungen abgeben (Artikel 22
Abs. 1 des Abkommens).
- Artikel 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls (sog. Stillhalteklausele) sieht vor, dass die 93
Vertragsparteien untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit

und des freien Dienstleistungsverkehrs einführen werden. Gemäß Artikel 41 Abs. 2 des Zusatzprotokolls setzt der Assoziationsrat nach den Grundsätzen der Artikel 13 und 14 des Abkommens die Zeitfolge und die Einzelheiten fest, nach denen die Vertragsparteien die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs untereinander schrittweise beseitigen.

Dabei hat der Assoziationsrat Beschlüsse im Sinne des Art. 41 Abs. 2 des Abkommens bisher nicht getroffen. Anders als etwa im Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind daher keine das allgemeine Diskriminierungsverbot bzw. das Recht auf Dienstleistungsfreiheit konkretisierende Bestimmungen für bestimmte Anwendungsgebiete erlassen worden (vgl. z.B. für den Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer den auf Grundlage des Art. 36 des Zusatzprotokolls ergangenen Beschluss Nr. 1/80 des Assoziationsrates, der insoweit im Artikel 10 Abs. 1 wie auch bereits Art. 37 des Zusatzprotokolls eine Konkretisierung des allgemeinen Diskriminierungsverbots vorsieht). 94

Auch aus den Bestimmungen des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls bzw. Art. 9 des Abkommens folgt nicht, dass bei in der Türkei ansässigen Unternehmern – wie bei im Gemeinschaftsgebiet ansässigen – von dem Erfordernis eines vom Unternehmer eigenhändig unterschriebenen Antrags abgesehen werden muss. 95

Dabei kann dahinstehen, ob sich das Erfordernis der Eigenhändigkeit im Hinblick auf die Stillhalteklausele des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls als ein relevanter Eingriff in den von diesem Artikel geschützten Bereich der Dienstleistungsfreiheit erweist oder ob dies bereits deswegen ausgeschlossen ist, weil im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Zusatzprotokolls im Jahre 1972 eine Vorsteuervergütung für in der Türkei ansässige Unternehmer, die – wie die Klägerin – in Deutschland Umsätze getätigt haben, im allgemeinen Besteuerungsverfahren durchzuführen waren. Auch im Rahmen der Jahressteuererklärung, die als endgültige Erklärung dem Vorsteuervergütungsantrag vergleichbar ist, bestand jedoch gemäß § 18 Abs. 3 UStG das Erfordernis der Eigenhändigkeit. Die grundsätzliche Schaffung eines besonderen Verfahrens für im Ausland ansässige Unternehmen im Abkehr von dem allgemeinen Besteuerungsverfahren, das keine Ausschlussfrist vorsieht, stellt – trotz der mit der Ausschlussfrist einhergehenden Verschlechterung – für sich betrachtet keine Verletzung des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls dar. Anderenfalls befänden sich türkische Staatsangehörige insoweit in einer günstigeren Position als Unionsbürger, wenn nur für letztere die Ausschlussfrist gelten würde. Dies würde jedoch Art. 59 des Zusatzprotokolls widersprechen. 96

Offen bleiben kann auch, ob das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art. 9 des Abkommens unmittelbare Wirkung auch im Bereich des freien Dienstleistungsverkehr mit der Folge beansprucht, dass die Anknüpfung an die Ansässigkeit statt an der Staatsangehörigkeit einer vom vergleichbaren Verbot des Art. 12 EGV (jetzt Art. 18 AEUV) umfassten Diskriminierung gleichkommt, oder ob die Einschränkung, dass Artikel 9 nur "im Anwendungsbereich des Abkommens" zur Geltung kommt, dahingehend zu verstehen ist, dass er allenfalls in dem vom Artikel 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls bisher für den freien Dienstleistungsverkehr eröffneten Anwendungsbereich seine Wirkung entfalten kann. Letztere, engere Ansicht hätte zur Folge, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls ein Gleichlauf der die Dienstleistungsfreiheit berührenden, für Unionsbürger geltenden Neuregelungen nicht gefordert werden kann. Hierfür wäre vor allem der "Programmcharakter" des Art. 14 des Abkommens anzuführen, der einer grundsätzlichen unmittelbaren Anwendbarkeit des Diskriminierungsverbots im Bereich der Dienstleistungsfreiheit entgegenstehen könnte (vgl. zur Frage der unmittelbaren 97

Anwendbarkeit einer Abkommensvorschrift das EUGH-Urteil vom 29.4.2010 in der Rechtssache C-92/07 (Kommission/Niederlande), zu finden unter juris, dort Rn 75; siehe auch das EuGH-Urteil vom 4.5.1999 in der Rechtssache C-262/96 (Sürül), zu finden unter juris, dort Rn. 64 und 66; siehe zur Frage der generellen unmittelbaren Anwendbarkeit des Art. 9 des Abkommens auch die Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola in der Rechtssache C-37/98 (Savas) vom 25.11.1999, zu finden unter juris, dort Rn. 18-20).

Doch kann dies letztlich dahinstehen. Selbst wenn letztlich dem Grunde nach eine von Diskriminierungsverbot des Art. 9 des Abkommens erfasste Ungleichbehandlung von Unionsbürgern mit türkischen Staatsangehörigen im Hinblick auf das Erfordernis eines eigenhändig unterschriebenen Antrags vorliegen würde, würde dies – ebenso wie im Anwendungsbereich des Art. 18 AEUV – noch keinen Verstoß begründen. Denn eine derartige unterschiedliche Behandlung ist dann gerechtfertigt, wenn sie auf objektiven, von der Staatsangehörigkeit der Betroffenen unabhängigen Erwägungen beruht und in einem angemessenen Verhältnis zu dem Zweck steht, der mit den nationalen Rechtsvorschriften zulässigerweise verfolgt wird (vgl. u.a. EuGH-Urteil vom 15.3.2005 in der Rechtssache C 209/03 (Bidar), zu finden unter juris, dort Rn. 54, siehe auch EuGH-Urteil vom 16.1.2003 in der Rechtssache C-388/01 (Kommission/Italien), ebenfalls zu finden unter juris).

So verhält es sich im Streitfall. Für das Erfordernis eines eigenhändig unterschriebenen Antrags bestehen objektive, von der "Staatsangehörigkeit" der Klägerin unabhängige Erwägungen.

Das Erfordernis dient, wie bereits ausgeführt, im Sinne der Dreizehnten Richtlinie der Prüfung der Begründetheit des Antrags – mithin der steuerlichen Kontrolle – und damit einhergehend der Missbrauchsvermeidung bzw. der Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Der eigenhändig unterschriebene Antrag, der den Unternehmer im Fall von unzutreffenden Angaben strafrechtlich in die Verantwortung nimmt und zudem mit einer vom Unternehmer erklärten Rückzahlungsverpflichtung einhergeht, erlaubt dem Staat insbesondere im Hinblick auf die besondere Sachnähe, die für die Beantwortung des Antrags erforderlich ist und über die in Regel nur oder jedenfalls auch der Unternehmer selbst verfügt, die Einschätzung, dass die getroffenen Angaben richtig sind. Die nationale Verfolgung dieses Ziel stellt sich bereits aus diesem Grunde als legitim dar und die betreffende Maßnahme als geeignet.

Im Verhältnis zu den in den Mitgliedstaaten ansässiges Unternehmen kommt dem Erfordernis dabei ein von der Staatsangehörigkeit unabhängiges, besonderes Interesse zu, welches eine Differenzierung sachlich rechtfertigt.

Denn für in Drittländern ansässige Unternehmer bestehen grundsätzlich keine vergleichbaren Prüfungsmöglichkeiten wie für in den Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer. Bei letzteren bestand für den hier streitigen Zeitraum im Wege der sog. EU-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG vom 19.12.1977, die zunächst nur für den Bereich der direkten Steuern galt und sodann mit der Richtlinie 79/1070/EWG vom 6.12.1979 auch für die Mehrwertsteuer Anwendung fand, weitgehende Prüfungsmöglichkeiten hinsichtlich der Frage, ob die Voraussetzungen für einen Vorsteuervergütungsanspruch vorlagen. Eine effektive Kontrolle der in dem Antrag getroffenen Angaben war insoweit möglich. Mit Hilfe dieser Richtlinie sollte – wie den zugrundeliegenden Erwägungen zu entnehmen ist – gerade eine Kontrollmöglichkeit geschaffen werden, um auch die Praktik der Steuerhinterziehung einzudämmen.

Darüber hinaus bestanden aufgrund der sog. EU-Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG vom 15.3.1976 ausreichende Möglichkeiten, um die Rückforderung einer unrechtmäßige Vergütung von Vorsteuern gegenüber den in Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen –

ggfs. im Wege der Vollstreckung - durchzusetzen.

An derartigen vergleichbaren Kontroll- bzw. Rückforderungsmöglichkeiten fehlt es im Verhältnis zu der Türkei. So erlaubte der Informationsaustausch auf Grundlage des Art. 26 des seinerzeit gültigen Doppelbesteuerungsabkommens der Bundesrepublik Deutschland mit der Türkei keine derartigen vergleichbaren Überprüfungsmöglichkeiten für in der Türkei ansässige Unternehmer. Denn dieser Informationsaustausch bestand nur für die unter das Abkommen fallende Steuern, wozu die Umsatzsteuer indes nicht gehörte (vgl. Art. 2 Abs. 3 Buchst. b. des genannten Doppelbesteuerungsabkommen). Andere bi- bzw. multilaterale Abkommen, die der Bundesrepublik neben den Informationsaustausch ggfs. auch eine Vollstreckung von Rückforderungsansprüchen in der Türkei erlaubt hätten, bestanden – soweit ersichtlich – nicht. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass die sog. EG-Amtshilfe- bzw. EG-Beitreibungsrichtlinie auch für die Türkei (mittelbar) Geltung beanspruchte. 104

Die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen erweist sich daher nicht nur als ein legitimer Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung mit den Unionsbürger, sondern auch für einen durch das Erfordernis der Eigenhändigkeit bewirkten Eingriff in dem von dem Zusatzprotokoll ggfs. geschützten Bereich der Dienstleistungsfreiheit (vgl. zur Rechtfertigung von Eingriffen wegen fehlender steuerlichen Kontrollmöglichkeiten insbesondere das EuGH-Urteil vom 26.10.2010 in der Rechtssache C-97/09, Deutsches Steuerrecht –DStR- 2010, 2186). Das Erfordernis der Eigenhändigkeit stellt sich insoweit als ein mildes Mittel zur Erreichung dieses Zieles dar. 105

(3) 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. 106

Dabei ist der Begriff der längeren Abwesenheit, der im Gesetz nicht näher erläutert ist, jedenfalls für das Vorsteuervergütungsrecht nicht dahingehend zu verstehen, dass ein Daueraufenthalt/üblicher Aufenthalt im Ausland für die Annahme einer Verhinderung wegen längerer Abwesenheit ausreicht. 107

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 zu verstehen ist. Der Begriff der Abwesenheit ist nicht mit der Abwesenheit vom Inland gleichzusetzen. 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 in 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 eines Unternehmens (im Ausland) ist aber dem Grunde nach nicht nur vorübergehender Natur. 108

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 109

des § 13b Abs. 4 UStG ist. Das Erfordernis der Eigenhändigkeit würde anderenfalls sinnentleert; hierauf wäre regelmäßig zu verzichten. 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 29.3.2001 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.

Demzufolge findet die für die Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung (früher: Lohnsteuerjahresausgleich) ergangene BFH-Rechtsprechung, wonach ein Daueraufenthalt/Wegzug ins Ausland 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 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 13.9.1977, XIII 254/77 L, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 1978, 24). In den Vorsteuervergütungsfällen fehlt es jedoch gerade an einer Ansässigkeit des Unternehmens während des geltend gemachten Vorsteuervergütungszeitraums im Inland. 110

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 den Arbeitnehmern nicht das Risiko für den Verlust von Unterlagen aufgebürdet werden, die sich unter anderem aus der Übersendung der Lohnsteuerkarten 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 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. 111

Im Falle des Vorsteuervergütungsantrags besteht dieses gesteigerte, allein aus steuerlichen Gründen bestehende Risiko typischerweise nicht. Da die Rechnungen an das im Ausland ansässige Unternehmen zu adressieren und die entsprechenden Vorgänge im Rahmen der 112

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.

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. 113

Im Übrigen stellen eventuelle Sprachschwierigkeiten bei international tätigen Unternehmen wie der Klägerin anders als bei von ausländischen Arbeitgebern im Inland entsandten Arbeitnehmern keinen Grund 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 – auch in steuerlicher Hinsicht - von Ihnen zu erwarten. 114

Im Streitfall hat sich die Klägerin nicht darauf berufen, dass Herr A als Geschäftsführer und gesetzlicher Vertreter der Klägerin wegen längerer Abwesenheit an der Unterschriftsleistung gehindert gewesen ist. Hierfür liegen nach Aktenlage auch keine Anhaltspunkte vor. Angesichts dessen kann auch offen bleiben, ob – selbst wenn der in der Türkei tätige Geschäftsführer wegen längerer Abwesenheit an der Unterschriftsleistung gehindert gewesen wäre - eine Anwendung des § 150 Abs. 3 Satz 1 AO im Hinblick auf die Bestellung des Herrn B als weiteren Geschäftsführer ausgeschlossen wäre. 115

c. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO, welche – da es sich bei der Frist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG entgegen der Ansicht der Klägerin um eine sogenannte Ausschlussfrist handelt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 21.10.1999 V R 76/98, BStBl. II 2000, 214) – grundsätzlich in Betracht kommt und auch zunächst beantragt worden ist, scheidet bereits deswegen aus, weil die versäumte Handlung in Gestalt eines eigenhändig unterschriebenen Antrags bisher nicht nachgeholt worden ist. Angesichts dessen hätte die Klage selbst dann keinen Erfolg, wenn man – der Rechtsansicht der Klägerin folgend - § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG nicht als Ausschlussfrist ansehen würde. 116

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. 117
