
Datum: 25.08.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 975/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0825.2K975.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V B 86/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 2.850,-- € festgesetzt.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, Vergütung von Vorsteuer zu verlangen, und hierbei insbesondere um die Frage, ob die Klägerin innerhalb der Antragsfrist einen wirksam unterzeichneten Antrag gestellt hat. 2
- Die Klägerin ist eine in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässige Gesellschaft, deren Geschäftsgegenstand die ... ist. Die Klägerin beantragte mit dem am 14. April 2009 beim Beklagten eingegangenen Antrag die Vergütung von Vorsteuer im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV in Höhe von 2.850,-- € für den Zeitraum Juli bis September 2008. Der Antrag enthält im Unterschriftenfeld in Abschnitt 9 den Stempel der Klägerin sowie die Unterschrift von Herrn M, ein als „Finance Director“ bei der Klägerin tätiger Mitarbeiter. Dem Antrag war eine Kopie einer vom „Director General“ unterzeichneten Bestätigung, wonach Herr M zur Unterzeichnung ausgehender Korrespondenzen betreffend die Umsatzsteuer bevollmächtigt ist (vgl. Bl. 5 der Verwaltungsakte des Beklagten -VA-). 3
- Mit Schreiben vom 5. Februar 2010 (Bl. 8 der VA) an den Zustellungsvertreter der Klägerin wies der Beklagte – neben der Bezugnahme auf weitere Vorsteuervergütungsanträge für 2008 – darauf hin, dass der Antrag von einem Mitarbeiter bzw. Angestellten unterschrieben 4

sei und dies nicht den gesetzlichen Anforderungen an eine eigenhändige Unterschrift des Unternehmers genüge. Die Klägerin wurde aufgefordert, binnen eines Monats nach Bekanntgabe des Hinweisschreibens einen eigenhändig vom Unternehmer unterschriebenen Antrag im Original sowie zum Nachweis der Unterschriftsberechtigung einen aktuellen Auszug aus dem Handelsregister in Kopie einzureichen. Gleichzeitig stellte der Beklagte für diesen Fall eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Antragsfrist in Aussicht. Auf Antrag der jetzigen Prozessbevollmächtigten der Klägerin (Bl. 9 der VA) wurde die Frist zur Einreichung eines ordnungsgemäß unterschriebenen Vorsteuervergütungsantrags sodann bis zum 30. Juni 2010 verlängert (Bl. 10 der VA).

Mit Schreiben vom 22. Juni 2010 beantragte die Bevollmächtigte der Klägerin eine nochmalige Fristverlängerung bis zum 31. August 2010 (Bl. 12 der VA). Hierauf erfolgte keine Reaktion seitens des Beklagten. 5

Am 5. Juli 2010 ging ein mit Schreiben des Zustellungsververtreters der Klägerin vom 25. Juni 2010 übersandter, im Vergleich zum Antrag vom 14. April 2009 inhaltsgleicher, nunmehr jedoch von Herrn G, „Director General“ der Klägerin, unterzeichneter weiterer Vorsteuervergütungsantrag für den Streitzeitraum beim Beklagten ein. Diesem Antrag war eine Erklärung der Klägerin, wonach Herr G „Director General“ bzw. „Handlungsbevollmächtigter“ der Klägerin und befugt sei, das Unternehmen rechtlich zu binden und zu vertreten, beigefügt (vgl. Bl. 15-17 der VA). 6

Mit Bescheid vom 24. September 2010 (Bl. 20 der VA) lehnte der Beklagte die Vorsteuervergütung mit der Begründung ab, dass der Antrag nicht eigenhändig vom antragstellenden Unternehmer unterzeichnet worden sei und zudem die angeforderten Unterlagen innerhalb der hierfür gesetzten Frist nicht beigebracht worden seien. 7

Hiergegen legte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin Einspruch ein. Nachdem das Einspruchsverfahren im Hinblick auf beim Finanzgericht Köln bzw. beim Bundesfinanzhof zur Frage der Anforderungen an die Unterschriftsleistung bei einem Vorsteuervergütungsantrag anhängige Finanzstreitverfahren ruhte, wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 13. März 2014 (Bl. 4 der Gerichtsakte -GA-) den Einspruch als unbegründet zurück. 8

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf antragsgemäße Festsetzung der Vorsteuervergütung weiter. Zur Begründung verweist die Klägerin auf die Begründung ihrer Nichtzulassungsbeschwerde in dem seinerzeit beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren XI B 111/11, in dem es u.a. um die Frage ging, ob die Eintragung „Geschäftskosten – siehe Rechnungen“ in Abschnitt 9 a) des amtlichen Vordrucks für die Wirksamkeit eines Vorsteuervergütungsantrags ausreicht. Nach Ansicht der Klägerin gehe es auch im besagten Verfahren um seitens des Beklagten beanstandete angebliche Formfehler bei der Antragstellung. 9

Im Einzelnen trägt die Klägerin – unter Verweis auf die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde – vor, dass bei unzureichenden Angaben im Antrag ein verfahrensrechtlicher Fehler und kein materiell-rechtliches Defizit gegeben sei. Die Versagung der Vorsteuervergütung wegen einer unzureichenden Eintragung würde gegen den Effektivitätsgrundsatz verstoßen. Der Effektivitätsgrundsatz sei insbesondere anzuwenden, wenn es um das Konkurrenzverhältnis zwischen Verfahrensrecht und materiellem Umsatzsteuerrecht gehe. Materiell-rechtlich sei das Umsatzsteuerrecht wesentlich durch das Neutralitätsprinzip geprägt. Dieser Grundsatz bedeute, dass bei einem Konflikt zwischen dem materiell-rechtlichen Anspruch auf Vorsteuervergütung als Ausdruck des Neutralitätsgrundsatzes und dem zu beachtenden Verfahrensrechts dem materiell- 10

rechtlichen Anspruch immer Vorrang zukomme. Durch die Nichtbefolgung einer Förmlichkeit bzw. durch einen Erklärungsfehler könne ein Unternehmer nicht sein Recht auf Vorsteuervergütung verlieren. Hierbei verweist die Klägerin insbesondere auf das EuGH-Urteil vom 8. Mai 2008 (C-96/07 – Ecotrade, Tz. 62 f.).

Des Weiteren werde gegen den europarechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 11
verstoßen. Dieser sei nur gewahrt, soweit die einzutragenden Angaben zur Überprüfung des Antrags erforderlich seien. Die EU-Kommission habe es in dem EuGH-Verfahren Ecotrade (Tz. 33) als völlig unangemessen und unverhältnismäßig betrachtet, dass sich ein EU-Mitgliedstaat unter Berufung auf die Nichtbefolgung bloßer Aufzeichnungsförmlichkeiten ungerechtfertigt bereichern wolle.

Schließlich sei der Klägerin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der 12
Antragsfrist im Vorsteuervergütungsverfahren zu gewähren. Der Beklagte habe es unterlassen, sie, die Klägerin, binnen der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO auf die nach seiner Auffassung nach nicht ordnungsgemäße Unterschrift hinzuweisen. Folglich gelte die Jahresfrist nicht, da dieses Verhalten des Beklagten mit höherer Gewalt gleichzusetzen sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Klägerbevollmächtigten vom 13. Mai 2014 und der Anlage hierzu (Bl. 19 ff. der GA) Bezug genommen. 13

Im Hinblick auf das im Streit stehende Unterschriftserfordernis und nach Hinweis auf das 14
BFH-Urteil vom 8. August 2013 (V R 3/11) trägt die Klägerin ergänzend vor, dass nach Auffassung der EU-Kommission das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift auch bei Vergütungsanträgen von Unternehmen aus Drittlandstaaten gegen die Grundsätze der Wirksamkeit, der Verhältnismäßigkeit und der Gleichwertigkeit des EU-Rechts verstoße. Diesbezüglich habe die EU-Kommission Deutschland bereits im September 2012 in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme dazu aufgefordert, die einschlägigen Vorschriften zu ändern. Da die Vorschriften bis heute nicht angepasst worden seien, habe die EU-Kommission ausweislich der Pressemitteilung der EU-Kommission IP/14/1038 vom 25. September 2014 beschlossen, Deutschland dahingehend zu verklagen. Insoweit sei das vorliegende zumindest zum Ruhen zu bringen, bis das Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission abgeschlossen ist (vgl. Bl. 68 der GA).

Die Klägerin beantragt, 15

den Beklagten unter Aufhebung des Vergütungsbescheides vom 24. September 2010 und 16
der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 13. März 2014 zu verpflichten, die Vergütung von Vorsteuer für den Zeitraum Juli bis September 2008 in Höhe von 2.850,-- € festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Zur Begründung trägt der Beklagte im Wesentlichen vor: Die von der Klägerin begehrte 19
Vorsteuervergütung sei zu versagen, da die Klägerin keinen wirksamen Antrag auf Vorsteuervergütung gestellt habe.

Nach nationalem wie auch internationalem Recht bedürfe der Vergütungsantrag der 20
Schriftform und der eigenhändigen Unterzeichnung des Vorsteuervergütungsantrags. Dem Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift des Steuerpflichtigen bzw. dessen

gesetzlicher Vertreters werde nur dann genügt, wenn dieser die Unterschrift tatsächlich höchstpersönlich leiste. Darüber hinaus sei der Vergütungsantrag auf amtlichem Vordruck zu stellen, woraus ebenfalls folge, dass der Antrag vollständig im Original einzureichen sei. Diese Formerfordernisse seien unter Berücksichtigung ihrer Funktion im Vorsteuervergütungsverfahren nur gewährt, wenn ein Originalantrag mit einer Originalunterschrift des Unternehmers bzw. bei juristischen Personen des gesetzlichen Vertreters eingereicht worden sei. Mit dem Vergütungsantrag seien zahlreiche Verpflichtungserklärungen abzugeben, mit denen der Unternehmer selbst die Voraussetzungen für das Vergütungsverfahren für gegeben erkläre. Die Verwaltung müsse hierauf vertrauen können und der Unterzeichner müsse sich an diesen Erklärungen festhalten lassen. Insoweit erfülle das Schriftformerfordernis eine Beweisfunktion. Anhand der Unterschrift einer Person, die nicht gesetzlicher Vertreter sei, sei dies jedoch nicht möglich.

Bei juristischen Personen erfordere die eigenhändige Unterschrift insbesondere die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO). Gesetzlicher Vertreter sei bei einer juristischen Person der Vorstand oder Geschäftsführer (BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008 – III R 107/07). 21

Dies werde nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben durch die Dreizehnte Richtlinie bestätigt. Hiernach würden die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren bestimmen. Sie würden auch die Einzelheiten für die Erstattung und die Fristen festlegen. Sie würden dem Antragsteller die Pflichten auferlegen, die erforderlich seien, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden. 22

Diesen Anforderungen stehe auch das EuGH-Urteil vom 3. Dezember 2009 (C-433/08) nicht entgegen. Zwar habe der EuGH entschieden, dass auch ein Bevollmächtigter zur Zeichnung eines wirksamen Vorsteuervergütungsantrags berechtigt sei. Dieses Urteil habe jedoch lediglich den Anwendungsbereich der Achten Richtlinie zum Gegenstand und sei mithin ausschließlich auf Antragsteller aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union anwendbar. Da es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen aus einem Drittstaat handle, finde nicht die Achte Richtlinie, sondern die Dreizehnte Richtlinie Anwendung, die sich hinsichtlich der Antragstellung im Vorsteuervergütungsverfahren grundlegend von der Achten Richtlinie unterscheide. Die Mitgliedstaaten hätten bei Drittstaaten einen wesentlich weiterreichenden Gestaltungsspielraum als dies bei Antragstellern aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union der Fall sei. Der deutsche Gesetzgeber habe von seinem Gestaltungsspielraum nach Art. 3 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie mit § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG Gebrauch gemacht. Zudem habe auch der BFH mit Urteil vom 8. August 2013 (V R 3/11) entschieden, dass ein Antrag eines Unternehmens aus einem Drittstaat, der von einem Vertreter unterschrieben sei, nicht wirksam sei. 23

Der Klägerin könne auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Antragsfrist gewährt werden. Zum einen habe die Klägerin die versäumte Handlung, d.h. die Einreichung eines von einem gesetzlichen Vertreter der Klägerin unterschriebenen Antrags, nicht innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist von einem Monat nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt. Spätestens mit Bekanntgabe des Hinweisschreibens des Beklagten vom 5. Februar 2010 sei das Hindernis für die Einreichung eines Antrags mit der Unterschrift eines gesetzlichen Vertreters der Klägerin weggefallen, so dass die Wiedereinsetzungsfrist am 5. März 2010 abgelaufen sei. Zum anderen habe die Klägerin keine Gründe für ein Hindernis, einen ordnungsgemäß unterschriebenen Antrag innerhalb der Antragsfrist einzureichen, dargelegt. 24

Im Übrigen scheide ein Ruhen des Verfahrens aus, weil bislang keine Klage der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen des Unterschriftserfordernisses bei Vorsteuervergütungsanträgen anhängig sei.	25
Entscheidungsgründe	26
Die zulässige Klage ist unbegründet.	27
I. Die Sache ist entscheidungsreif. Es ist insbesondere nicht geboten, dem Begehren der Klägerin zu entsprechen und das Verfahren im Hinblick auf ein von der Kommission der Europäischen Union gegen die Bundesrepublik Deutschland beabsichtigtes Vertragsverletzungsverfahren wegen des zu strengen Unterschriftserfordernis bei der Vorsteuervergütung für Unternehmen aus Drittstaaten auszusetzen.	28
Unabhängig davon, dass der Senat an die mit lediglich knapper Begründung geäußerte Rechtsauffassung der EU-Kommission, dass es im EU-Recht keine Bestimmung gebe, wonach Antragsformulare für die Erstattung der Mehrwertsteuer persönlich zu unterschreiben seien, nicht gebunden ist, reicht lediglich eine geäußerte Absicht, deswegen ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten, nicht für die Aussetzung eines finanzgerichtlichen Verfahrens aus.	29
Die EU-Kommission hat ausweislich der Pressemitteilung der EU-Kommission vom 25. September 2014 (IP/14/1038; abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1038_de.htm ; vgl. Bl. 89 der GA) entschieden, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen des nach Ansicht der Kommission zu strengen Unterschriftserfordernis bei der Vorsteuervergütung für Unternehmen aus Drittstaaten einzuleiten und Deutschland insoweit zu verklagen. Allerdings ist weder von der Klägerin vorgetragen noch aus den dem Gericht zugänglichen Quellen oder sonst ersichtlich, dass bisher tatsächlich eine entsprechende Klage beim EuGH eingereicht worden ist.	30
Vor diesem Hintergrund und angesichts dessen, dass die Pressemitteilung vom September 2014 stammt und trotz Ablaufs eines knappen Jahres bislang keine Klage erhoben wurde, sieht sich der Senat nicht an einer Entscheidung gehindert.	31
II. Die Klage hat keinen Erfolg.	32
Der Vergütungsbescheid vom 24. September 2010 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 13. März 2014 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).	33
1. Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte Vorsteuervergütung gem. § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV in der für den Vergütungszeitraum 2008 geltenden Fassung zu Recht abgelehnt, da die Klägerin innerhalb der Antragsfrist mangels ausreichender Unterschrift keinen rechtswirksamen Vorsteuervergütungsantrag gestellt hat.	34
a) Nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung ist der Vergütungsantrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. Bei der Sechs-Monats-Frist des § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG handelt es sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. Januar 2014 XI B 11/13, abrufbar über Juris; vom 14. Dezember 2012 V B 19/12, BFH/NV 2013, 602; vom 14. Dezember 2012 V B 20/12, BFH/NV 2013, 996; vom 24. Juli 2012 V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840; Urteil vom 21. Oktober 1999 V R 76/98, BStBl II 2000, 214; so	35

auch durch den EuGH bestätigt, Urteil vom 21. Juni 2012, C-294/11 – Elsacom, Abl EU 2012, Nr. C 250, 8; DStR 2012, 1272). Nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG ist der Vergütungsantrag vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben.

Diese nationalen Vorschriften beruhen für Antragsteller aus dem Gemeinschaftsgebiet für bis Ende 2009 gestellte Vergütungsanträge nach der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe des Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG, ABl. L 145/1977, 1) aufgrund der hierfür maßgeblichen Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 (79/1072/EWG, ABl. EG Nr. L 331/1979, 11, -Achte Richtlinie-), für ab 2010 gestellte Vergütungsanträge auf der Mehrwertsteuererstattungs-RL (Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008, -Elfte Richtlinie-).

Zwar gilt die Achte Richtlinie nur für die Erstattung von Vorsteuern an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige. Auf die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen – wie im Streitfall die Klägerin – findet hingegen nach Art. 171 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, 1 -Mehrwertsteuersystemrichtlinie-) die Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 (86/560/EWG, ABl. L 326/1986, 40, -Dreizehnte Richtlinie-) Anwendung. Nach Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der Dreizehnten Richtlinie bestimmten die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Antragstellung zur Erstattung der Mehrwertsteuer. Die Erstattung darf nach Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. Dabei können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen.

b) Nach diesen Vorgaben hat die Klägerin im Streitfall die für die Einreichung eines wirksamen Vergütungsantrags maßgebliche Antragsfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG, die für den streitigen Vergütungszeitraum Juli bis September 2008 am 30. Juni 2009 ablief, nicht gewahrt.

Der am 14. April 2009 beim Beklagten eingegangene Vergütungsantrag wurde zwar innerhalb der Frist eingereicht. Er ist indes nicht geeignet, die Frist zu wahren, da er mangels eigenhändiger Unterschrift der Klägerin nicht rechtswirksam ist. Der Antrag wurde nicht vom gesetzlichen Vertreter der Klägerin, sondern von einem sonstigen Bevollmächtigten unterschrieben. Dies genügt nicht den für Antragsteller aus Drittlandstaaten nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG geltenden gesetzlichen Anforderungen an eine Unterschriftsleistung im Vorsteuervergütungsverfahren.

aa) Da juristische Personen als Unternehmer zwar antragsberechtigt, verfahrensrechtlich aber nicht handlungsfähig sind, ist die eigenhändige Unterschrift ihres gesetzlichen Vertreters oder eines besonders Beauftragten erforderlich (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO). Gesetzlicher Vertreter ist bei einer juristischen Person deren Vorstand oder Geschäftsführer (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535 m.w.N.). Ein Antrag durch einen Bevollmächtigten – wie im Streitfall – ist daher unwirksam.

bb) Vom Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift bei in Drittstaaten ansässigen Unternehmern kann weder aufgrund der EuGH-Rechtsprechung in der Sache Yaesu Europe BV (Urteil vom 3. Dezember 2009, C-433/08, Slg. 2009, I-11487) noch aufgrund der Gesetzessystematik des § 18 Abs. 9 UStG oder nach der Dreizehnten Richtlinie abgewichen werden.

(1) Im Urteil Yaesu Europe BV (a.a.O.) hat der EuGH zwar entschieden, dass das Erfordernis einer „eigenhändigen Unterschrift“ nach § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG gegen Art. 6 in Verbindung mit Anhang A der Achten Richtlinie verstoße und dass die Unterschrift eines Bevollmächtigten ausreichend sei. Allerdings betrifft der dem EuGH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer. Es ist nicht auf Unternehmer zu erstrecken, die – wie die Klägerin – im Drittlandgebiet ansässig sind (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535). Auf diese ist nicht die Achte Richtlinie, sondern die Dreizehnte Richtlinie anwendbar. 42

(2) Auch aus der Gesetzessystematik des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG folgt nicht, dass in Drittstaaten ansässige Unternehmer ihren Vergütungsantrag nicht eigenhändig unterzeichnen müssen. § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG ist im Hinblick auf die unionrechtswidrige Regelung für Mitgliedstaaten nicht nichtig, sondern insoweit lediglich unanwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535). Der Anwendungsvorrang des mitgliedstaatlichen Rechts führt im Rahmen der unionsrechtskonformen Auslegung zur Zurückdrängung des Eigenhändigkeitserfordernisses nur für Unternehmer mit Sitz in den Mitgliedstaaten, nicht aber für Unternehmer mit Sitz in Drittstaaten (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). 43

(3) Aus der für die Klägerin als Drittlandunternehmen geltenden Dreizehnten Richtlinie lässt sich nicht ableiten, dass die eigenhändige Unterschrift entbehrlich wäre. 44

(a) Zwar ist nach der Präambel der Dreizehnten Richtlinie eine „harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern“ beabsichtigt und zur Erreichung dieses Ziels eine Ausrichtung an der Achten Richtlinie vorgesehen (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). Hieraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass die Vorsteuervergütung für Unternehmer in Drittstaaten identisch ist mit der für Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet. Denn aus der Dreizehnten Richtlinie folgt nicht, dass die beiden Vergütungsverfahren gleich ausgestaltet sind: Während die Achte Richtlinie regelt, dass die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen außer den in Art. 3 und 4 bezeichneten Pflichten keine anderen Pflichten auferlegen dürfen, geht die Dreizehnte Richtlinie weit darüber hinaus, indem diese – insbesondere nach Art. 3 und Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie – den Mitgliedstaaten nicht unerhebliche Umsetzungsspielräume einräumt (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535). Im Hinblick auf diese Umsetzungsspielräume der Mitgliedstaaten gibt die Dreizehnte Richtlinie den Mitgliedstaaten – im Unterschied zur Achten Richtlinie (Anhang A) – kein zu verwendendes Antragsmuster mit der Rubrik „Unterschrift“ vor (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). 45

(b) Dem steht auch die Regelung des Art. 2 Abs. 3 der Dreizehnten Richtlinie nicht entgegen. Hiernach können die Mitgliedstaaten die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen. Diese Regelung spricht jedoch nicht für die Zulässigkeit einer Bevollmächtigtenunterschrift, sondern bedeutet lediglich, dass es den Mitgliedstaaten frei steht, von dieser Möglichkeit durch nationales Recht Gebrauch zu machen oder stattdessen die eigenhändige Unterschrift des antragstellenden Unternehmers zu verlangen (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). Machen sie von der Ermächtigung – wie die Bundesrepublik Deutschland – keinen Gebrauch und fordern die Eigenhändigkeit der Unterschrift, kann auch nicht von einem Wahlrecht des Unternehmers ausgegangen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). Vielmehr ist für Drittlandunternehmen am Erfordernis der Eigenhändigkeit des § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG festzuhalten. 46

cc) Diese Unterscheidung hinsichtlich der Antragsunterzeichnung durch Unternehmen in den Mitgliedstaaten einerseits und solchen in Drittstaaten andererseits ist unionsrechtlich nicht zu beanstanden.

(1) Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Unternehmers nicht gegen das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip. Es ist zur Erreichung eines legitimen Zieles geeignet und geht nicht über das erforderliche Maß hinaus (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). 48

(a) Das Unterschriftserfordernis ist zur Erreichung eines legitimen Zieles geeignet. Nach der Präambel der Dreizehnten Richtlinie sowie Art. 4 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie müssen bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung vermieden werden. Durch die eigenhändige Unterschrift übernimmt der vergütungsberechtigte Unternehmer – wie allgemein bei Steuererklärungen – die Verantwortung für die Richtigkeit der erklärten Tatsachen und eingereichten Belege (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). Das Erfordernis der Eigenhändigkeit geht mit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Unternehmers für die erklärten Tatsachen einher und trägt daher zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen bei (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). Angesichts dessen handelt es sich – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht um eine bloße Förmlichkeit. 49

(b) Das Erfordernis der Eigenhändigkeit der Unterschrift ist nicht unverhältnismäßig, denn es gilt nach nationalem Recht nicht ausnahmslos, vielmehr sieht § 150 Abs. 3 Satz 1 AO Ausnahmen hiervon vor, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, a.a.O.). 50

(2) Soweit die Klägerin die Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes einwendet, vermag dies nicht zu überzeugen. Der Effektivitätsgrundsatz verlangt, dass die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden dürfen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Januar 2012, C-218/10 – ADV Allround, DB 2012, 384). Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Es ist nicht ersichtlich, weshalb hierdurch die Vorsteuervergütung praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert würde. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung der Ausnahmeregelung des § 150 Abs. 3 Satz 1 AO für den Fall der Verhinderung des gesetzlichen Vertreters aufgrund Erkrankung oder längerer Abwesenheit. 51

Der Effektivitätsgrundsatz verbietet nicht schon dem Grunde nach jegliche Formanforderungen eines Antrags. So sehen auch die Achte und Dreizehnte Richtlinie eigene Formerfordernisse des Vorsteuervergütungsantrages vor. 52

Die Mitgliedstaaten dürfen auch die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige seine Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllt, oder weitere Pflichten vorsehen, die sie für eine genaue Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen als erforderlich erachten (vgl. EuGH-Urteil vom 8. Mai 2008, C-96/07 – Ecotrade, Slg 2008, I-3457, Rn. 65). Diese Maßnahmen dürfen dabei nur nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der dieser Ziele erforderlich ist. Solche Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, systematisch in Frage stellen (vgl. EuGH-Urteil vom 8. Mai 2008, C-96/07 – Ecotrade, Slg 2008, I-3457, Rn. 66). 53

Diese durch den Effektivitätsgrundsatz gezogenen Grenzen werden durch das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift für Unternehmen aus Drittstaaten nicht überschritten. Denn die Eigenhändigkeit der Unterschrift dient der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Unternehmers für die erklärten Tatsachen und daher der Vermeidung von Steuerhinterziehungen. Dieses Ziel wird nicht bereits anderweitig im Antrag erreicht, so dass die eigenhändige Unterschrift zur Erreichung dieses Ziels nicht entbehrlich ist. Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift stellt den Anspruch auf Vorsteuervergütung auch nicht systematisch in Frage.

(3) Es liegt weiterhin kein Verstoß gegen das Verbot der Diskriminierung nach Art. 12 EGV (nunmehr Art. 18 AEUV) vor. Hiernach ist unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Dieses Diskriminierungsverbot setzt voraus, dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaats nur aufgrund seiner Staatsangehörigkeit gegenüber den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats anders behandelt wird. Das Verbot findet somit – wie im Streitfall – keine Anwendung im Falle einer Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der Mitgliedstaaten und Drittstaatsangehörigen (vgl. EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009, C-22/08 und C-23/08 – Vatsouras Koupatantze, Slg. 2009, I-4585, Rdnr. 52; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535).

55

dd) Schließlich kommt auch ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht in Betracht.

56

(1) Art. 19 Abs. 3 GG sieht eine Anwendung von Grundrechten nur für inländische juristische Personen vor. Die Grundrechtsberechtigung des Art. 19 Abs. 3 GG erstreckt sich zwar aufgrund des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten im Binnenmarkt (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und des allgemeinen Diskriminierungsverbots wegen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV) auch auf juristische Personen aus dem EU-Raum, nicht dagegen auf – wie im Streitfall die Klägerin – im Drittland ansässige Personen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19. Juli 2011, 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535).

57

(2) Im Übrigen ist Art. 3 Abs. 1 GG nur verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt, also zwischen den Vergleichsgruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535). Das ist nicht der Fall, denn in Bezug auf Unternehmen, die in einem Drittland ansässig sind, sind die Kontrollmöglichkeiten beschränkt, während in Bezug auf die in den Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen deren Verwaltungsbehörden zur Zusammenarbeit, insbesondere auch zur Betrugsbekämpfung, verpflichtet sind (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46, BFHE 242, 535 unter Verweis auf die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010, ABI EG Nr. L 268/1 bzw. die VO Nr. 1798/2003 vom 7. Oktober 2003, ABI EG Nr. L 264, jeweils über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer).

58

ee) Im Streitfall war die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten auch nicht ausnahmsweise nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO zulässig.

59

Ordnen Steuergesetze an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Im Streitfall sind weder nach dem Vortrag der Klägerin noch sonst Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass diese Voraussetzungen erfüllt wären.

2. Der Klägerin ist im Hinblick auf die versäumte Antragsfrist nach § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG 61
keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) zu gewähren.

a) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm 62
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 in den vorigen Stand auch ohne Antrag gewährt
werden (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO).

b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. 63

aa) Es mangelt bereits an der Nachholung der versäumten Handlung, da die Klägerin auch 64
nach Ablauf der Antragsfrist für die Vorsteuervergütung keinen von ihrem gesetzlichen
Vertreter unterzeichneten Vorsteuervergütungsantrag eingereicht hat.

(1) Der am 14. April 2009, d.h. noch innerhalb der Antragsfrist, eingegangene Antrag wurde 65
von einem Angestellten der Klägerin („Finance Director“), Herrn M, mithin nicht von einem
gesetzlichen Vertreter der Klägerin unterzeichnet.

(2) Der am 5. Juli 2010 eingegangene Antrag wurde nach dem Vortrag der Klägerin von 66
einem Handlungsbevollmächtigten der Klägerin („Director General“), Herrn G, mithin
ebenfalls nicht von einem gesetzlichen Vertreter unterzeichnet.

bb) Selbst wenn der am 5. Juli 2010 nachgereichte Vorsteuervergütungsantrag von Herrn G 67
als gesetzlicher Vertreter der Klägerin unterzeichnet sein sollte, rechtfertigt auch dies keine
Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Zwar hätte die Klägerin damit die versäumte
Handlung (Einreichung eines formwirksam unterschriebenen Antrags) nachgeholt, dies
jedoch nicht innerhalb der nach § 110 Abs. 2 Satz 1 AO maßgeblichen Monatsfrist. Diese
Monatsfrist begann mit Wegfall des Hindernisses für die fristwahrende Handlung.
Unabhängig davon, dass die Klägerin nicht vorgetragen hat, aus welchen Gründen eine
Unterschriftsleistung durch den gesetzlichen Dritter der Klägerin innerhalb der am 30. Juni
2009 abgelaufenen Antragsfrist nicht möglich gewesen sein könnte, hat die Klägerin auch
nicht vorgetragen, weshalb die Einreichung eines formwirksam unterschriebenen Antrags erst
am 5. Juli 2010, mithin erst einige Monate nach dem Hinweisschreiben des Beklagten vom 5.
Februar 2010, möglich gewesen ist.

cc) Darüber hinaus ist mittlerweile auch die Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO abgelaufen, so 68
dass eine Nachholung der versäumten Handlung nicht mehr möglich wäre. Dem steht
insbesondere nicht das Verhalten des Beklagten entgegen. Es liegt kein behördliches
Verhalten vor, das mit höherer Gewalt gleichzusetzen wäre. Eine Fristversäumnis darf dem
Betroffenen dann nicht angelastet werden, wenn er durch arglistiges Verhalten seines

Gegners an der rechtzeitigen Einlegung des Rechtsbehelfs gehindert worden ist oder wenn die Fristversäumnis auf das rechts- oder treuwidrige Verhalten der Behörde zurückgeführt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Januar 2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281). Ein solches Verhalten des Beklagten ist im Streitfall nicht gegeben. Er hat keinen mitursächlichen Beitrag zur Einreichung des nicht ordnungsgemäß unterzeichneten Antrags geleistet. Allein der mangelnde Hinweis auf die Unwirksamkeit des eingereichten Antrags binnen einer bestimmten Frist reicht insoweit nicht aus.

Unabhängig davon hat der Beklagte mit Hinweisschreiben vom 5. Februar 2010 ausdrücklich auf die nicht formwirksame Antragseinreichung hingewiesen. 69

dd) Im Übrigen war die Fristversäumnis der Klägerin auch nicht unverschuldet. 70

Es ist weder von der Klägerin vorgetragen noch sonst ersichtlich, weshalb für die Klägerin nicht rechtzeitig vor Ablauf der Antragsfrist ersichtlich war, dass ein wirksamer Vorsteuervergütungsantrag die eigenhändige Unterschrift des Unternehmers, bei juristischen Personen die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters, erfordert. Insoweit ist nicht ersichtlich, dass die Klägerin die Antragsfrist unverschuldet versäumt hat. 71

Darüber hinaus hatte die Klägerin spätestens aufgrund des Hinweisschreibens des Beklagten vom 5. Februar 2010 Kenntnis davon, dass für einen wirksamen Antrag die eigenhändige Unterschrift bzw. die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters der Klägerin erforderlich ist. Hierauf hat die Klägerin nicht, jedenfalls nicht rechtzeitig (siehe oben) durch Einreichung eines wirksam unterschriebenen Vorsteuervergütungsantrags reagiert. 72

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 73

IV. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 74