

Urteil vom 05. Juli 2012, V R 10/10

Steuerfreiheit von Lieferungen an NATO-Truppenangehörige

BFH V. Senat

NATOTrStatZAbk Art 67 Abs 3 Buchst a, NATOTrStatZAbk Art 67 Abs 3 Buchst c, UStG § 4 Nr 7 Buchst a, UStG § 26 Abs 5 Nr 2, UStDV § 73 Abs 1, UStDV § 73 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 15

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 30. Juni 2008, Az: 6 K 1575/06

Leitsätze

Der Nachweis der Steuerfreiheit einer Lieferung nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens kann nicht nur durch die Vorlage eines Abwicklungsscheins (§ 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV) oder diesem gleichgestellte Belege und Aufzeichnungen des Unternehmers (§ 73 Abs. 3 UStDV) geführt werden, sondern auch durch andere Unterlagen, aus denen sich die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung aufgrund der objektiven Beweislage ergeben (Weiterführung zum Senatsurteil vom 28. Mai 2009 V R 23/08, BFHE 226, 177, BStBl II 2010, 517) .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Steuerfreiheit der in 2003 (Streitjahr) erfolgten Lieferungen an amerikanische Truppenangehörige.
- 2 Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Tochter des C. Nach dessen Ableben hat sie als seine Gesamtrechtsnachfolgerin erklärt, den Rechtsstreit weiterführen zu wollen.
- 3 C betrieb ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Handel mit Hydraulikschläuchen war. Im Streitjahr behandelte er die Umsätze an amerikanische Truppenangehörige in Höhe von 28.281 € als steuerfrei nach Art. 67 Abs. 3 des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrags über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen (NATO-Zusatzabkommen) vom 3. August 1959 (BGBl II 1961, 1218) in der Fassung, die dieses Abkommen durch das Abkommen zur Änderung des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut vom 18. März 1993 bekommen hat (BGBl II 1994, 2598). Die einzelnen Umsätze lagen jeweils unter 2.500 € und wurden unter Verwendung von sog. IMPAC-VISA-Kreditkarten abgerechnet, ohne dass jedoch sog. Abwicklungsscheine über die einzelnen Lieferungen vorlagen.
- 4 Eine vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 24. Mai 2005 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung führte zur Versagung der Steuerfreiheit der an amerikanische Truppenangehörige ausgeführten Umsätze, weil die nach § 73 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (UStDV) zwingend erforderlichen Belegnachweise in Form von Abwicklungsscheinen nicht vorlägen (Bp-Bericht vom 13. Juni 2005). Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter dem 25. Oktober 2005 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid, in dem die Umsätze mit amerikanischen Truppenangehörigen der Umsatzsteuer unterworfen wurden.
- 5 Die nach Zurückweisung des Einspruchs eingelegte Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieb ohne Erfolg. Die Abweisung der Klage begründete das FG in seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 1655 veröffentlichten Urteil mit dem fehlenden Nachweis der Steuerbefreiung. Auf die nach § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV erforderlichen Abwicklungsscheine könne auch im vereinfachten Beschaffungsverfahren nicht verzichtet werden. Dieses Verfahren beruhe auf Verwaltungsanweisungen. Soweit diese einen Verzicht auf den Nachweis nicht vorsähen, sei das Gericht nicht befugt, zugunsten des Steuerpflichtigen hiervon abzuweichen. Einen Verzicht auf den Abwicklungsschein sehe das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22. Dezember 2004

IV A 6 -S 7492- 13/04 (BStBl I 2004, 1200) im vereinfachten Verfahren nicht vor, sondern nur einen Verzicht auf den Beschaffungsauftrag.

- 6 § 73 Abs. 3 UStDV sei nicht anzuwenden. Die Rechnung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg (Kreditkarte) könne den Abwicklungsschein nicht ersetzen, da die dort zu machenden Angaben nicht leicht und einwandfrei aus diesen Belegen erkennbar seien. So sei nicht sicher erkennbar, welche Beschaffungsstelle den Auftrag erteilt habe bzw. ob die auf dem Lieferschein ausgewiesene Empfangsdienststelle identisch mit der den Auftrag erteilenden Beschaffungsstelle gewesen sei. Auch die vom Empfänger auszufüllenden Teile (Empfangs- und Verwendungsbestätigung sowie Zahlungsbescheinigung) ergäben sich nicht vollständig. Es sei insoweit nicht erkennbar, welchem Konto der Betrag belastet worden sei. Eine Empfangsbestätigung könne in der Rechnung auch nicht gesehen werden. Eine Bestätigung der vom Empfänger zu machenden Angaben durch die Unterschrift einer dazu befugten Person fehle ebenfalls. Der Umstand, dass im Streitfall ein Missbrauch ausgeschlossen erscheine, könne den Anwendungsbereich des § 73 Abs. 3 UStDV nicht über seinen Wortlaut hinaus ausdehnen.
- 7 Mit der --vom Senat zugelassenen-- Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1999 in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) und der UStDV unrichtig angewandt. Der Sinn und Zweck des Nachweises der Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens, insbesondere der Vorlage eines sog. Abwicklungsscheins, liege darin, dass nur derjenige das Steuerprivileg in Anspruch nehmen dürfe, der hierzu auch berechtigt sei, ein Missbrauch mithin ausgeschlossen werde. Nach den Ausführungen des FG unter Ziffer 2 auf Seite 5 des angefochtenen Urteils könne "im Streitfall ein Missbrauch ausgeschlossen" werden. In diesem Falle stelle die Vorlage eines Abwicklungsscheins lediglich "l'art pour l'art" dar und sei deshalb verzichtbar. Dabei sei es einerlei, ob dies aus allgemeinen Erwägungen folge oder auf § 73 Abs. 3 UStDV zurückgegriffen werde.
- 8 In diesem Zusammenhang sei es auch von Relevanz, dass es Unternehmern wie dem C nicht möglich sei, bei Leistungen bzw. Lieferungen an die Truppe Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen oder im Nachhinein die Vorlage von Abwicklungsscheinen zu verlangen, da Lieferungen und Leistungen schnell und meist auch spätabends hätten erledigt werden müssen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung des FG Rheinland-Pfalz vom 1. Juli 2008 6 K 1575/06 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 25. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2006 aufzuheben,
hilfsweise,
die Sache unter Abänderung des Urteils der Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Rheinland-Pfalz zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens setze voraus, dass die Lieferung oder sonstige Leistung von einer amtlichen Beschaffungsstelle der jeweiligen Truppe oder des zivilen Gefolges in Auftrag gegeben worden sei; die amtliche Beschaffungsstelle müsse demnach an der Begründung der Leistungspflicht mitgewirkt haben (BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1200, Tz. 16). Bei dem im Streitfall angewandten vereinfachten Beschaffungsverfahren der amerikanischen Truppen werde die Beschaffungsbefugnis der amtlichen Beschaffungsstellen durch die Verwendung einer IMPAC-VISA-Kreditkarte auf die Kreditkarteninhaber übertragen. Die Inhaber der jeweiligen Kreditkarte seien damit als Beschaffungsbeauftragte der Truppe anzusehen. Die Kreditkarten ersetzen aber nur den schriftlichen Beschaffungsauftrag. Unabhängig davon sei der Belegnachweis grundsätzlich durch Vorlage eines ordnungsgemäß ausgefüllten Abwicklungsscheins zu erbringen.
- 12 Das FG habe einen Missbrauch nicht ausgeschlossen, sondern lediglich erwähnt, dieser "erscheine" ausgeschlossen. Das sei aber nicht entscheidungsrelevant, da es nach der Rechtsauffassung des FG auf einen Missbrauch nicht ankomme. Das formale Erfordernis des Abwicklungsscheins diene der erleichterten Überprüfung, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt seien. Ein Verzicht auf den Abwicklungsschein führe in der Praxis zu einem unverhältnismäßigen und vom Gesetzgeber nicht gewollten Prüfungsaufwand.
- 13 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 14 Die Revision der Klägerin, die den Rechtsstreit wirksam aufgenommen hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Juni 2011 XI R 10/11, BFH/NV 2011, 1722, m.w.N.), ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Die Steuerfreiheit einer Lieferung nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens kann nicht nur durch Vorlage des Abwicklungsscheins nach § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV oder diesem gleichgestellte Belege und Aufzeichnungen des Unternehmers nach § 73 Abs. 3 UStDV nachgewiesen werden, sondern auch durch andere Unterlagen, aus denen sich nach objektiver Beweislage die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung ergeben. Die Sache ist nicht spruchreif, weil die vom FG festgestellten Tatsachen dem Senat keine abschließende Beurteilung ermöglichen, ob die streitbefangenen Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit sind.
- 16 1. Die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. (ii) i.V.m. Ziff. (i) des NATO-Zusatzabkommens gilt "für Lieferungen und sonstige Leistungen an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge, die von einer amtlichen Beschaffungsstelle der Truppe oder des zivilen Gefolges in Auftrag gegeben werden und für den Gebrauch oder den Verbrauch durch die Truppe, das zivile Gefolge, ihre Mitglieder oder deren Angehörige bestimmt sind (...)". Dabei sind die Abgabenvergünstigungen "bei der Berechnung des Preises zu berücksichtigen" (Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. (i) des NATO-Zusatzabkommens).
- 17 Darüber hinaus erfordert die Steuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. c des NATO-Zusatzabkommens, "dass das Vorliegen ihrer Voraussetzungen den zuständigen deutschen Behörden nachgewiesen wird. Die Art dieses Nachweises wird durch die Vereinbarungen zwischen den deutschen Behörden und den Behörden des betreffenden Entsendestaates festgelegt".
- 18 Dieser Nachweis ist auf der Grundlage des § 26 Abs. 5 Nr. 2 UStG gemäß § 73 Abs. 1 UStDV "1. bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von einer amtlichen Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben worden sind, durch eine Bescheinigung der amtlichen Beschaffungsstelle nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abwicklungsschein)" zu führen.
- 19 Gemäß § 73 Abs. 3 UStDV kann "das Finanzamt auf die in Absatz 1 Nr. 1 bezeichnete Bescheinigung verzichten, wenn die vorgeschriebenen Angaben aus anderen Belegen und aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind".
- 20 2. Unionsrechtliche Grundlage der Steuerbefreiung nach dem NATO-Zusatzabkommen --ebenso wie für die in materiell-rechtlicher Hinsicht inhaltsgleiche Auffangvorschrift des § 4 Nr. 7 Buchst. a UStG-- ist Art. 15 Nr. 10 dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) bzw. --seit 1. Januar 2007-- Art. 151 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL-- (vgl. Hummel in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 26 Rz 321; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 26. April 2012 C-225/11, Able UK Ltd., Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 554). Danach befreien die Mitgliedstaaten u.a. die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuer, "die in den Mitgliedstaaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, an die Streitkräfte anderer Vertragsparteien bewirkt werden, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte oder ihres zivilen Begleitpersonals oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen. ... Diese Befreiung gilt unter den vom Gastmitgliedstaat festgelegten Beschränkungen so lange, bis eine einheitliche Steuerregelung getroffen ist."
- 21 3. Soweit Art. 67 Abs. 3 Buchst. c des NATO-Zusatzabkommens die Vergünstigung vom Nachweis ihrer Voraussetzungen abhängig macht und § 26 Abs. 5 Nr. 2 UStG i.V.m. § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV hierfür die Vorlage eines Abwicklungsscheins fordert, handelt es sich um keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung, sondern --ebenso wie beim Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen und für Ausfuhrlieferungen-- lediglich um eine formelle Nachweisverpflichtung (vgl. Hummel in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 26 Rz 420 ff.).
- 22 a) Für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen nach Art. 28c Teil A Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG hat der EuGH im Urteil vom 27. September 2007 C-146/05, Collée (Slg. 2007, I-7861, Leitsatz 1) festgestellt: "Eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, geht über das hinaus, was

erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Was die Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters einer Lieferung betrifft, so wird für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erfüllt. Da unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Steuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden".

- 23** b) Der Senat hat diese Grundsätze wegen der rechtssystematischen Gemeinsamkeiten von innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG) zu Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) mit Urteil vom 28. Mai 2009 V R 23/08 (BFHE 226, 177, BStBl II 2010, 517) auf Ausfuhrlieferungen erstreckt. Die rechtssystematischen Gemeinsamkeiten der Steuerfreiheit nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens mit der Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen erfordern eine Anwendung dieser Rechtsprechungsgrundsätze auch auf den Nachweis der Steuerfreiheit nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens: Derartige Umsätze gehören, wie bereits die Überschrift von Art. 15 der Richtlinie 77/388/EWG belegt, zu den Umsätzen, die den Ausfuhren nach einem Drittland gleichgestellt sind. Weiterhin setzt die Steuerfreiheit nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens --ebenso wie die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen-- neben dem Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen deren beleg- und buchmäßigen Nachweis voraus (§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV bei Ausfuhren, § 25 Abs. 5 Nr. 3 UStG i.V.m. § 73 Abs. 1 und 2 UStDV bei NATO-Lieferungen). Bei diesen Nachweisanforderungen handelt es sich unionsrechtlich um sog. Anwendungsbedingungen, die sich für Ausfuhrlieferungen aus Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG, für Leistungen nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens sowohl aus dem Einleitungssatz des Art. 15 der Richtlinie 77/388/EWG ("Bedingungen, die sie [die Mitgliedstaaten] zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen") als auch aus Art. 15 Nr. 10 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG ("Diese Befreiung gilt unter den vom Gastmitgliedstaat festgelegten Beschränkungen so lange, bis eine einheitliche Steuerregelung getroffen ist") ergeben.
- 24** Darüber hinaus hat es der Senat im Hinblick auf die einem Ausfuhrnachweis vergleichbare Funktion eines Abwicklungsscheines nach § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV im Urteil vom 29. Januar 1981 V R 43/77 (BFHE 133, 103, BStBl II 1981, 542) für sachgerecht erachtet, für die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt der Abwicklungsschein vorzulegen ist, auf die zu Ausfuhrlieferungen entwickelten Grundsätze zurückzugreifen.
- 25** c) Die danach gebotene unionsrechtskonforme Auslegung von § 73 Abs. 1 und 3 UStDV unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Neutralitätsgrundsatzes führt dazu, dass Leistungen nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens nicht nur bei Erfüllung des in § 73 UStDV bezeichneten Beleg- und Buchnachweises steuerfrei sind, sondern auch dann, wenn nach objektiver Beweislage feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55 zu innergemeinschaftlichen Lieferungen; BFH-Urteil in BFHE 226, 177, BStBl II 2010, 517 zu Ausfuhrlieferungen).
- 26** 4. Nach diesen Grundsätzen ist das Urteil des FG aufzuheben. Das FG hat in seiner Entscheidung die unionsrechtskonforme Auslegung von § 73 Abs. 1 i.V.m. § 73 Abs. 3 UStDV und damit die Möglichkeit eines Alternativnachweises nicht berücksichtigt, sondern die Vorlage des Abwicklungsscheins als unverzichtbare und damit materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung angesehen. Soweit es § 73 Abs. 3 UStDV für nicht anwendbar gehalten hat, weil sich die im Abwicklungsschein zu machenden Angaben nicht leicht und einwandfrei aus anderen Belegen ergäben, hat das FG nicht beachtet, dass es für die Frage der Umsatzsteuerfreiheit nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens nicht darauf ankommt, ob sich die in einem Abwicklungsschein zu machenden Angaben leicht und einwandfrei aus anderen Belegen ergeben, sondern darauf, ob die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens aufgrund objektiver Beweislage vorliegen.
- 27** 5. Der Senat kann im Streitfall nicht abschließend entscheiden, ob alle Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens vorliegen, da Feststellungen des FG zur Bestimmung der Lieferungen zum ausschließlichen Gebrauch oder Verbrauch durch die Truppe, ihr ziviles Gefolge oder berechtigter Personen fehlen.
- 28** a) Die Lieferungen des C sind, wovon auch das FG zu Recht ausgegangen ist, von einer amtlichen Beschaffungsstelle i.S. des Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens "in Auftrag gegeben" worden. Dies setzt voraus, dass diese Stelle

durch Abgabe des Vertragsangebots oder durch Annahme eines Vertragsangebots am Zustandekommen des betreffenden Umsatzgeschäfts mitgewirkt hat (vgl. BFH-Urteile vom 14. April 2010 XI R 12/09, BFHE 230, 235, BStBl II 2011, 138; vom 29. September 1988 V R 53/83, BFHE 154, 395, BStBl II 1988, 1022).

- 29** aa) Im Streitfall wurden die Lieferungen des C durch eine amtliche Beschaffungsstelle im Rahmen des sog. "vereinfachten Beschaffungsverfahrens" in Auftrag gegeben. Dieses vom Hauptquartier der amerikanischen Truppen in Deutschland ab 1. Oktober 1991 eingeführte Verfahren soll den Mitgliedern der Truppe und des zivilen Gefolges oder deren Angehörigen die umsatzsteuerfreie Beschaffung von Waren und Dienstleistungen bis zu einer bestimmten Wertgrenze erleichtern (vgl. BMF-Schreiben vom 1. Oktober 1991 IV A 3 -S 7492- 40/91, BStBl I 1991, 961); es galt im Streitjahr für Beschaffungsaufträge der amerikanischen Truppen bis zu einem Wert von 2.500 € (BMF-Schreiben vom 29. November 2001 IV D 1 -S 7492- 68/01, BStBl I 2001, 1006).
- 30** Im Rahmen des vereinfachten Beschaffungsverfahrens wird die Beschaffungsbefugnis der amtlichen Beschaffungsstellen durch die Verwendung einer IMPAC-VISA-Kreditkarte auf die Kreditkarteninhaber (Mitglieder der Truppe und des zivilen Gefolges) übertragen. Die Kreditkarteninhaber sind damit als Beschaffungsbeauftragte der Truppe oder des zivilen Gefolges anzusehen. Die ausgegebenen IMPAC-VISA-Kreditkarten sind an den ersten vier Stellen der Kreditkartennummer (4716) zu erkennen. Die IMPAC-VISA-Kreditkarte ersetzt den in anderen Fällen erforderlichen schriftlichen Beschaffungsauftrag (BMF-Schreiben vom 31. März 2000 IV D 2 -S 7492- 12/00, BStBl I 2000, 459, unter (3)).
- 31** bb) Im Streitfall lagen nach den Feststellungen des FG die einzelnen Umsätze jeweils unter 2.500 €. Sie wurden auch unter Verwendung von IMPAC-VISA-Kreditkarten abgerechnet, die mit der Nr. 4716 beginnen, sodass --über die insoweit bevollmächtigten Kreditkarteninhaber-- eine Mitwirkung der amtlichen Beschaffungsstelle am Zustandekommen des jeweiligen Umsatzgeschäftes vorliegt.
- 32** cc) Im Hinblick darauf, dass sich nach ständiger Rechtsprechung des Senats die Person des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis richtet (BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a aa, m.w.N.; vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2011 V R 29/10, BFHE 236, 242, BStBl II 2012, 441, unter II.3.b) folgt aus der Auftragsvergabe durch die amtliche Beschaffungsstelle die Lieferung an die Truppe, für die diese Beschaffungsstelle tätig ist.
- 33** b) Die Umsatzsteuerbefreiung ist nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens bei der Berechnung des Lieferpreises zu berücksichtigen (vgl. hierzu Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 26 UStG Rz 28: "Abgabenvergünstigung"), indem der Unternehmer das Entgelt erkennbar in Höhe der Steuerbelastung mindert. Dies ist vorliegend der Fall, da ausweislich des Tatbestands des FG-Urteils die Abrechnung gegenüber der Truppe als steuerfreie Leistung und damit ohne Umsatzsteuer erfolgte.
- 34** c) Zweifelhaft ist jedoch die Bestimmung der Lieferungen oder der sonstigen Leistungen zum ausschließlichen Gebrauch oder Verbrauch durch die Truppe, ihr ziviles Gefolge oder berechnigte Personen. Die Art der gelieferten Gegenstände (Hydraulikschläuche) und das Auftreten von Truppenangehörigen als Beschaffungsbeauftragte mit IMPAC-VISA-Kreditkarten sind zwar Indiz dafür, dass die Lieferungen zum ausschließlichen Ge- oder Verbrauch durch die Truppe bestimmt waren, es erscheint aber nicht ausgeschlossen, dass der jeweilige Beschaffungsbeauftragte auf eigene Rechnung handelte und die mit der Kreditkarte bezahlte Ware anderweitig im Inland verkaufte. Da insoweit Feststellungen des FG fehlen, sind diese im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Dabei können insbesondere die vom FG bereits im ersten Rechtsgang angeforderten und daraufhin von C vorgelegten Rechnungen mit Belastungsbelegen der Kreditkarten nebst den dazu gehörigen Lieferscheinen zu berücksichtigen sein. Das FG hat im Rahmen einer tatsächlichen Gesamtwürdigung der vorliegenden Beweise zu entscheiden, ob es trotz Nichtvorliegens der Abwicklungsscheine davon überzeugt ist, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 67 Abs. 3 des NATO-Zusatzabkommens erfüllt sind. Dabei gehen verbleibende Zweifel zulasten des Steuerpflichtigen, der sich auf die Befreiung beruft (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b aa, m.w.N. zum Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen).