Urteil vom 14. Dezember 2011, XI R 32/09

Belegnachweis bei innergemeinschaftlicher Lieferung - Unternehmereigenschaft - Änderungssperre durch Umsatzsteuer-Sonderprüfung - Erwerber bei innergemeinschaftlicher Lieferung

BFH XI. Senat

AO § 164 Abs 2, AO § 173 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A, FGO § 96 Abs 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, UStG § 3 Abs 1, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 1, UStG § 6a Abs 3, UStG § 6a Abs 4, UStDV § 10 Abs 1, UStDV § 17a, UStDV § 17c, UStG § 3 Abs 1, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 1, UStG § 6a Abs 3, UStG § 6a Abs 4, UStDV § 10 Abs 1, UStDV § 17a, UStDV § 17c

vorgehend FG München, 29. Januar 2008, Az: 3 K 5193/04

Leitsätze

1. NV: Im Rahmen des Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung kann ein CMR-Frachtbrief auch ohne ausgefülltes Feld 24 ein geeigneter Versendungsbeleg i.S. des § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und § 10 Abs. 1 der UStDV sein.

2. NV: Die ordnungsgemäße Erfüllung von Steuererklärungspflichten ist kein Tatbestandsmerkmal der Unternehmereigenschaft.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb einen Handel mit neuen und gebrauchten Kraftfahrzeugen (Kfz). Er veräußerte in den Jahren 1997 bis 1999 (Streitjahre) 46 Kfz an 15 verschiedene Abnehmer in Spanien, Portugal und Italien und behandelte diese Lieferungen als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

2 "Erwerber" der Kfz waren im Streitjahr 1997 A, Italien, B, Spanien, C, Spanien, und D, Spanien, im Streitjahr 1998 E, Spanien, F, Spanien, G, Portugal, H, Spanien, und I, Portugal, sowie im Streitjahr 1999 H, I, J, Italien, K, Italien, L, Italien, M, Italien, N, Spanien, und O, Portugal.

3 Im Rahmen zweier Umsatzsteuer-Sonderprüfungen für die Voranmeldungszeiträume Januar bis November 1997 und für die Voranmeldungszeiträume Januar 1998 bis Januar 1999 beanstandete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Behandlung der Lieferungen als steuerfrei nicht. Infolge einer Steuerfahndungsprüfung sah das FA die Lieferungen nunmehr als steuerpflichtig an und erließ am 29. März 2004 auf der Grundlage bestehender Nachprüfungsvorbehalte gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide. Es setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr 1997 auf ./. ... €, die Umsatzsteuer für das Streitjahr 1998 auf ./. ... € und die Umsatzsteuer für das Streitjahr 1999 auf ./. ... € fest.

4 Die Einsprüche hatten keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2004 setzte das FA die Umsatzsteuer für 1999 wegen einer nicht streitigen Vorsteuerkürzung auf ./. ... € fest.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. In seinem Urteil führt es aus, die Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) lägen hinsichtlich der einzelnen Veräußerungen an A bis O nicht vor. Der Kläger könne sich nicht erfolgreich auf Vertrauensschutz berufen, da die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen nur die Voranmeldungen betroffen hätten und die Umsatzsteuerjahresbescheide für die Streitjahre mit Nachprüfungsvorbehalten versehen gewesen seien. Es könne auf Grund der vorgelegten Belege nicht festgestellt werden, ob der Kläger oder der jeweilige Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet habe, oder dass dies für Rechnung des Abnehmers oder des Verkäufers geschehen sei. In Bezug auf Lieferungen an C, D, F und N stützt das FG den nach seiner Ansicht fehlenden Versendungsnachweis allein oder zusammen mit anderen Umständen darauf,

dass im betreffenden CMR-Frachtbrief das Feld 24 nicht ausgefüllt worden sei, so dass nicht nachgewiesen sei, ob die Spedition das einzelne Fahrzeug in das Gemeinschaftsgebiet transportiert habe.

6 Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er trägt zur Begründung vor, die Nichtanerkennung der Nachweise und die Nichtgewährung von Vertrauensschutz stehe im Widerspruch zur aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

7 Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Vorentscheidung und Änderung der angefochtenen Bescheide die Umsatzsteuer für 1997 auf ./. ... €, die Umsatzsteuer für 1998 auf ./. ... € und die Umsatzsteuer für 1999 auf ./. ... € festzusetzen.

8 Er regt hilfsweise an, das Revisionsverfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die Frage vorzulegen, "ab wann der liefernde Unternehmer darauf vertrauen darf", dass Beweise, die er vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, und welche von der Finanzverwaltung geprüft und als ausreichend anerkannt wurden, weiterhin dazu führen, dass er nicht nachträglich für die Liefervorgänge mit Umsatzsteuer belastet werden darf.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es tritt dem Vorbringen des Klägers entgegen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Sache ist nicht spruchreif, weil die vom FG festgestellten Tatsachen keine abschließende Beurteilung ermöglichen, ob die streitbefangenen Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit sind.

12 1. Das FG hat --entgegen der Auffassung des Klägers-- zu Recht entschieden, dass durch die ohne Beanstandung der vom Kläger erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen die Voraussetzungen der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO nicht erfüllt sind (siehe unter a), und dass kein allgemeiner Vertrauenstatbestand mit Bindungswirkung entstanden ist (siehe unter b und c).

13 a) Umsatzsteuer-Sonderprüfungen sind zwar Außenprüfungen i.S. des § 173 Abs. 2 AO; eine Änderungssperre lösen sie aber nur aus, wenn die daraufhin ergangenen Bescheide endgültigen Charakter haben, also nicht nur Vorauszahlungen oder Voranmeldungen betreffen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Dezember 2006 V R 52/03, BFHE 216, 367, BStBl II 2007, 420; vom 11. November 1987 X R 54/82, BFHE 152, 166, BStBl II 1988, 307; BFH-Beschluss vom 15. November 1993 V B 46/92, BFH/NV 1995, 283). Nach den Feststellungen des FG betrafen die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen die Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Klägers für Januar bis November 1997 und Januar 1998 bis Januar 1999.

14 b) Die im Januar 1998 und im April bis Mai 1999 im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vorgelegten Belege haben als Besteuerungsgrundlagen zwar Eingang in die Jahressteuerfestsetzungen für die Streitjahre gefunden; die Umsatzsteuerjahresbescheide für 1997, für 1998 und für 1999 standen allerdings bis zum Abschluss der nachfolgenden Steuerfahndungsprüfung des FA unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Es handelte sich somit für den Kläger erkennbar um lediglich vorläufige Beurteilungen, die keine bindende und abschließende Festlegung durch das FA darstellten. Ein allgemeiner Vertrauensschutz mit Bindungswirkung ist dadurch nicht entstanden.

15 c) Dem steht auch nicht das vom Kläger genannte Urteil des EuGH vom 27. September 2007 C-409/04 --Teleos u.a.-- (Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25) entgegen.

16 Der EuGH hat in dem Urteil zwar ausgeführt, es verstoße gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u.a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den

Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könne, wenn sich herausstelle, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben (Urteil, Rz 50).

17 Diese Aussage des EuGH bezieht sich aber auf einen konkreten Sachverhalt; sie ist einer Verallgemeinerung, wie sie der Kläger für richtig hält, nicht zugänglich. Zudem geht der EuGH von Feststellungen und Würdigungen des vorlegenden Gerichts zugunsten von Teleos aus (Rz 18), die im Streitfall nicht festgestellt sind.

18 2. Entgegen der Auffassung des FG (Urteil Seiten ...) kann im Rahmen des Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung ein CMR-Frachtbrief auch ohne ausgefülltes Feld 24 ein geeigneter Versendungsbeleg i.S. des § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und § 10 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sein (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.3.c; vom 4. Mai 2011 XI R 10/09, BFHE 233, 374, BStBl II 2011, 797, unter II.2.c).

19 3. Die Vorentscheidung kann auch insoweit keinen Bestand haben als das FG sich darauf stützt, dass die Abnehmer im EU-Ausland nach den Angaben der spanischen Finanzbehörden lediglich "Scheinfirmen" bzw. "Missing Trader" seien (Urteil Seiten ...).

20 a) Nach der Rechtsprechung des BFH erlaubt die Feststellung, der Empfänger der Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, für sich genommen nicht den Schluss, nicht der Vertragspartner ("Missing Trader"), sondern eine andere Person sei Empfänger der Lieferung (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2005 V B 44/04, BFH/NV 2006, 625). Darüber hinaus ist die ordnungsgemäße Erfüllung von Steuererklärungspflichten kein Tatbestandsmerkmal der Unternehmereigenschaft (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5. Februar 2004 V B 180/03, BFH/NV 2004, 988; in BFH/NV 2006, 625; BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, unter II.1.b). Sofern die Annahme der spanischen Finanzbehörden, es handle sich bei den Vertragspartnern um Scheinfirmen, lediglich darauf beruht, dass das Unternehmen seine innergemeinschaftlichen Erwerbe aus Deutschland in Spanien nicht anmeldete, begründet dies allein keine Zweifel an der Unternehmereigenschaft (BFH-Urteil in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, unter II.1.b).

21 b) Abnehmer (Leistungsempfänger) bei Lieferungen i.S. von § 3 Abs. 1 UStG und damit Erwerber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Maßgeblich ist, wer nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (BFH-Urteile vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a; vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a aa, und vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.b). Abnehmer (Erwerber) ist somit derjenige, der nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis die Verfügungsmacht erhalten soll. Ob diese Person auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt keine Rolle. Handelt z.B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, ist daher er, nicht aber sein Auftraggeber Abnehmer (BFH-Urteile in BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a cc und dd; vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, unter II.2.b).

22 4. Das FG, das zum Zeitpunkt seines Urteils die dargestellten Rechtsgrundsätze teilweise nicht kennen konnte, ist von anderen Rechtsmaßstäben ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

23 a) Den tatsächlichen Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, in welchem Umfang die jeweils vorgelegten CMR-Frachtbriefe, abgesehen von dem Feld 24, ausgefüllt waren.

24 b) Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen getroffen, die eine Beurteilung ermöglichen, ob der Kläger den gemäß § 17c UStDV erforderlichen Buchnachweis (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 216, 367, BStBl II 2007, 420; BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 V R 59/03, BFHE 208, 502, BStBl II 2005, 537, m.w.N.) erbracht hat.

25 c) Ggf. wird das FG auch zu prüfen haben, ob der Unternehmer das betreffende Kfz an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten anderen Unternehmer geliefert hat und einer von beiden den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1, 2 Buchst. a und Nr. 3 UStG).

26 Die Nachweispflichten (§ 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a, 17c UStDV) sind keine materiellen Voraussetzungen für die

Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, unter II.2.c). Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 UStG) nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG erforderlichen Nachweise nicht erbrachte (BFH-Urteile in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, II.2.c; in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, unter II.2.c).

27 Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die innergemeinschaftliche Lieferung, in Übereinstimmung mit den nationalen Grundsätzen, neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen voraus, dass die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und der gelieferte Gegenstand vom Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat physisch verbracht worden ist (EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25, Rz 42, 70; vom 27. September 2007 C-184/05 --Twoh International--, Slg. 2007, I-7897, BFH/NV Beilage 2008, 39, Rz 23; BFH-Urteil in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, II.1.a). Das FG wird im zweiten Rechtsgang hinsichtlich der einzelnen Vorgänge festzustellen haben, ob nach diesen Rechtsgrundsätzen eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt. Dies kann der Fall sein, wenn eine zeitnahe Registrierung bzw. Zulassung der PKW im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Lieferung auf die Abnehmer im EU-Ausland vorliegt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, II.1.b und II.2.; vom 6. Dezember 2007 V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57).

28 Ferner ist ggf. zu prüfen, ab welchem Zeitpunkt die betreffenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der Vertragspartner ggf. ungültig sind. Sofern dieser Zeitpunkt nach dem Tag der Lieferung liegt, ist zum maßgeblichen Zeitpunkt der einzelnen Lieferung von der Gültigkeit auszugehen (BFH-Urteil in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, II.1.b).

29 d) Soweit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv vorliegen, wird das FG ggf. auch zu prüfen haben, ob die einzelne Lieferung steuerpflichtig ist, weil der Steuerpflichtige unter Verstoß gegen die auf dem ersten Satzteil des Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern beruhenden Pflichten zum Beleg- und Buchnachweis die Identität des Erwerbers verschleiert hat, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen (EuGH-Urteil vom 7. Dezember 2010 C-285/09 --R--, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 15, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2572, Rz 51 und Leitsatz; BFH-Urteile in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, und vom 17. Februar 2011 V R 30/10, BFHE 233, 341, BStBl II 2011, 769, jeweils unter II.2.c).

30 e) Soweit das FG danach im zweiten Rechtsgang den Beleg- und Buchnachweis als vollständig und rechtzeitig erbracht ansehen sollte, aber die Beleg- und Buchangaben entweder unzutreffend sind oder aber auf Grund konkreter Anhaltspunkte an ihrer Richtigkeit zumindest berechtigte Zweifel verbleiben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b aa; Wäger, DStR 2009, 1621, 1623 rechte Spalte), wird es nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu entscheiden haben, ob Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG zu gewähren ist. Dies setzt voraus, dass die Unrichtigkeit auf Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Der Senat sieht entgegen dem Begehren des Klägers im gegenwärtigen Verfahrensstadium auf der Grundlage des bisher festgestellten Sachverhalts keinen Anlass, der insoweit ggf. erforderlichen Gesamtwürdigung aller Umstände vorzugreifen.

31 5. Die vom Kläger angeregte Vorlage der Sache an den EuGH kommt nicht in Betracht, weil die Frage, die der EuGH nach Ansicht des Klägers beantworten soll, von den konkreten Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de