Urteil vom 14. November 2012, XI R 8/11

Belegnachweis bei innergemeinschaftlicher Lieferung - Keine Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG bei unvollständigem Belegnachweis

BFH XI. Senat

EWGRL 388/77 Art 22 Abs 8, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, FGO § 155, UStG § 4 Abs 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 1, UStG § 6a Abs 3, UStG § 6a Abs 4, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 8, UStG § 14a, UStG § 25a, UStDV § 10 Abs 1, UStDV § 17a Abs 2 Nr 1, UStDV § 17a Abs 2 Nr 4, UStDV § 17a Abs 4, ZPO § 295

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Juni 2010, Az: 5 K 358/06

Leitsätze

1. NV: Mit einem in mehrfacher Hinsicht unvollständigen Belegnachweis kann das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen werden.

2. NV: Aus einem auf der Rechnung befindlichen Vermerk "VAT@ zero for export" lässt sich nicht ohne Weiteres mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob eine (behauptete) Lieferung einer Motoryacht von Deutschland nach Y, Spanien, als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) steuerfrei ist.

2 Der Revisionskläger (nachfolgend Kläger) ist Ehemann und Rechtsnachfolger der am ... 2010 verstorbenen ehemaligen Klägerin (K). Diese meldete im Streitjahr 2003 bei der Stadt C ein Gewerbe mit dem Gegenstand "Vertrieb von Booten" an. Als Beginn des Gewerbes gab sie den ... 2003 an.

3 K hatte bereits mit Vertrag vom 22. Oktober 2002 von einer T mit Sitz in X/Ibiza eine Motoryacht der Marke F zum Preis von 350.834,80 GBP gekauft. Die T war Vertragshändlerin der englischen Werft F für Ibiza. Inhaber der T waren im Streitjahr 2003 die Kinder MS und AS.

4 Am 12. Dezember 2002 verkaufte K an P mit Wohnsitz in Belgien eine Motoryacht, Typ F, zum Preis von 373.500 GBP. Die Yacht sollte im Juni 2003 in Deutschland geliefert werden.

5 Ende Mai/Anfang Juni 2003 kam es zwischen K und P zu einer die Finanzierung der Yacht betreffenden Korrespondenz. Mit Telefax vom 1. Juni 2003 teilte P der K mit, dass der Vertrag anstatt mit ihm nunmehr mit der L mit Sitz in Irland geschlossen werden solle. Gleichzeitig übermittelte er der K Anschrift und Steuernummer der L.

6 Bei L handelt es sich --wie das Finanzgericht (FG) ausgeführt hat-- "nach den Feststellungen des Bundesamtes für Finanzen um eine wirtschaftlich nicht aktive Gesellschaft". Die Gesellschaft habe in der Bilanz auf den 31. Dezember 2001 erklärt, dass der Geschäftsbetrieb ruhe. Bilanzen für spätere Jahre seien nicht eingereicht worden. Die Gesellschaft verfüge nur über eine Domiziladresse. Sie beschäftige kein Personal und verfüge über keinen Telefonanschluss.

7 Unter dem 7. Juni 2003 schloss K nunmehr einen Vertrag mit L über den Verkauf einer Motoryacht F, der im Wesentlichen inhaltsgleich war mit dem Vertrag vom 12. Dezember 2002. Der Preis betrug 350.834,80 GBP.

8 Laut einem internationalen CMR-Frachtbrief vom 16. Juni 2003 wurde die Yacht von der T an K durch spanische Frachtführer nach Z/Inland versandt; Tag der Übernahme war der 16. Juli 2003. Ausweislich eines am 23. Juli 2003 ausgestellten CMR-Frachtbriefes versandte K die Yacht an die L durch einen Frachtführer nach Y in Spanien.

9 Über die Lieferung der Yacht stellte K der L unter dem 11. Juli 2003 350.834,80 GBP in Rechnung. Die Rechnung wies keine Umsatzsteuer aus; sie enthielt den Zusatz "VAT@zero for export", aber keinen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder auf deren Steuerfreiheit. Unter dem 14. Juli 2003 stellte die T der K die Yacht zum gleichen Preis in Rechnung.

10 K, die ansonsten im Streitjahr keine weiteren Umsätze ausführte, erklärte in der Umsatzsteuererklärung für 2003 einen steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 4b UStG) in Höhe von ... € und eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) in gleicher Höhe. Die Erklärung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

11 In den Jahren 2005/2006 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei K eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch. Im Rahmen dieser Prüfung legte K der Prüferin die CMR-Papiere, die genannten Rechnungen und Kontoauszüge über ein Konto von MS bei der Volksbank in C vor. Weitere Unterlagen über den Verkauf der Yacht hatte K nicht. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass K die Durchführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen habe. Sie habe den Buchnachweis nach § 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) nicht geführt. Es stehe nicht fest, dass L die tatsächliche Abnehmerin der Yacht gewesen sei. Denn bei ihr handele es sich zwar um eine rechtlich existierende, aber wirtschaftlich nicht aktive Domizilgesellschaft. Vor diesem Hintergrund sei nicht ersichtlich, wie L das Geschäft mit K habe abwickeln sollen. Da nicht feststehe, dass L die tatsächliche Abnehmerin der Yacht gewesen sei und auch nicht feststellbar sei, dass der Abnehmer die Yacht für sein Unternehmen bezogen habe, liege keine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

12 Das FA folgte dieser Auffassung und erließ am 13. Februar 2006 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2003, in dem es die Lieferung ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € als steuerpflichtig behandelte und eine Umsatzsteuer in Höhe von ... € festsetzte.

13 Der Einspruch vom 27. Februar 2006, der von K unter anderem damit begründet wurde, L habe am 31. Januar 2003 und am 3. Juni 2003 Zahlungen geleistet, sowie die Klage hatten keinen Erfolg.

14 Das FG führte aus, in den Fällen, in denen der Unternehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versende, richte sich der zu erbringende Nachweis nach § 17a Abs. 4 UStDV. Danach müsse der Unternehmer das Doppel einer Rechnung und einen Beleg nach § 10 Abs. 1 UStDV vorlegen können. Zu diesen Belegen gehöre nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV insbesondere auch ein Frachtbrief. Es bestünden im Streitfall begründete Zweifel daran, ob die in der Rechnung und in dem Frachtbrief gemachten Angaben zu dem Leistungsempfänger zutreffend seien. Nach den vom Bundesamt für Finanzen (BfF) angestellten Ermittlungen handele es sich bei L um eine wirtschaftlich inaktive Domizilgesellschaft, die nach ihren eigenen Angaben in der zuletzt eingereichten Bilanz auf den 31. Dezember 2001 keine Geschäftsaktivitäten ausübe. Dies spreche dafür, dass nicht L die tatsächliche Leistungsempfängerin sei, sondern eine andere ihr nahestehende Person. Damit seien die Nachweispflichten nicht erfüllt.

15 K habe auch den Buchnachweis nicht geführt. Als Buchnachweis habe der Unternehmer die in § 17c UStDV genannten Angaben aufzuzeichnen. Aus der Buchführung müssten nach § 17c UStDV eindeutig und leicht nachprüfbar die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Abnehmers zu ersehen sein. Darüber hinaus solle der Unternehmer die in § 17c Abs. 2 UStDV genannten Angaben aufzeichnen. Auch diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt, weil K nach den Feststellungen der Prüferin überhaupt keine Buchführung erstellt habe.

16 Könne K den Beleg- und Buchnachweis nicht führen, komme eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur in Betracht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass die Motoryacht tatsächlich durch K von Deutschland nach Spanien geliefert worden sei. Einen derartigen Nachweis habe K nicht geführt. Es gebe keine objektiven Anhaltspunkte dafür, dass die Motoryacht, wie in dem Frachtbrief ausgewiesen, tatsächlich aufgrund der Lieferung durch K von Deutschland nach Spanien gelangt sei.

17 Die Vertrauensschutzregel des § 6a Abs. 4 UStG könne K nicht für sich in Anspruch nehmen, weil sie den Beleg- und Buchnachweis nicht geführt habe. Im Übrigen lasse sich auch nicht feststellen, dass K über die L als neue Käuferin Erkundigungen eingezogen habe.

18 Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend. Er trägt vor, es liege eine Divergenz zwischen dem angefochtenen Urteil des FG und dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom

5. Februar 2004 V B 180/03 (BFH/NV 2004, 988) vor, dem der Rechtssatz entnommen werden könne, dass allein die Annahme, es handele sich um einen sog. "missing trader", nicht für die Feststellung ausreiche, andere Personen seien Empfänger der Lieferung; vielmehr seien die zivilrechtlichen Vereinbarungen entscheidend.

19 Zudem erweitere das FG die Anforderungen an den Beleg- und Buchnachweis in unzulässiger Weise. Es stütze seine Argumentation auf mutmaßlich eigene Aussagen des Leistungsempfängers, wonach in der zuletzt eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2001 keine eigene Geschäftstätigkeit angegeben sei. Es werde damit die zusätzliche Anforderung gestellt, die Bilanzen der Geschäftspartner einzusehen und auf "verdächtige" Inhalte hin zu prüfen. Darüber hinaus sei die Aussage für das Streitjahr nicht relevant, da die Geschäftstätigkeit jederzeit wieder hätte aufgenommen werden können. Dass dies tatsächlich geschehen sei, zeige auch die dem FG bekannte Anfrage einer Yachtagentur vom 18. April 2002, welche ohne eine Geschäftsanbahnung sinnlos gewesen wäre.

20 Ferner weise das angegriffene Urteil einen weiteren schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler auf, weil darin die vom BFH im Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06 (BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511) für einen Beförderungsfall aufgestellten Rechtsgrundsätze unzutreffend auf eine Versendung im Allgemeinen übertragen würden.

21 Es liege auch ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten vor, weil die erforderlichen Angaben über den Buch- und Belegnachweis sämtlich zu Beginn der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vorgelegen hätten. Es seien je ein Kaufvertrag über den Ein- und Verkauf, je eine Rechnung über den Ein- und Verkauf, Kontoauszüge mit den relevanten Zahlungseingängen und –ausgängen, vollständig ausgefüllte CMR-Frachtbriefe über die Lieferung nach und von Deutschland, der Schriftwechsel mit dem Endnutzer sowie eine Bestätigung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers aus dem Jahr 2005 vorgelegt worden. Eine Buchführungspflicht habe nicht bestanden.

22 Als Nachweis über die physischen Warenbewegungen nach und von Deutschland habe K vollständig ausgefüllte CMR-Frachtbriefe vorgelegt. Im Streitfall seien auch Bestätigungen über den Warenempfang am Bestimmungsort durch Firmenstempel und Unterschriften erfolgt. Auch die geforderte Angabe des Bestimmungsortes in den Frachtpapieren sei erfüllt.

23 Ferner habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Urteil vom 21. Juni 2012 C-80/11 und C-142/11 --Mahagében und David-- (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 591, BFH/NV 2012, 1404) seine "bisherige Rechtsprechung zur Beweislast im Umsatzsteuerverfahren" grundlegend geändert. Das Urteil sei zwar zur Beweislast beim Vorsteuerabzug ergangen; die Entscheidungsgründe seien aber auf die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sinngemäß anwendbar.

24 Im Übrigen habe mittlerweile ermittelt werden können, dass der Vorgang von L als innergemeinschaftlicher Erwerb versteuert worden sei. Dies ergebe sich aus einem Schreiben des Z VAT Department an W bei L, in dem in Bezug auf Irish VAT angefragt werde, ob die Rechnung der K an L tatsächlich in britischen Pfund ausgestellt sei und aus einem anderen Dokument, aus dem zu ersehen sei, dass L tatsächlich für den Voranmeldungszeitraum Juli und August 2003 eine Steueranmeldung eingereicht habe (Schriftsatz vom 3. September 2012).

25 Schließlich rügt der Kläger, das FG sei voreingenommen gewesen. Es habe die Auskunft des BfF zu L vom 23. Februar 2005 unzutreffend wiedergegeben und auch nicht hinterfragt. Auch sei sein Beweisangebot in der mündlichen Verhandlung nicht weiter beachtet und unter die allgemeine Formulierung der Erörterung der Sach- und Rechtslage gefasst worden.

26 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 13. Februar 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2006 aufzuheben,
hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.

27 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

28 Nach seiner Ansicht hat das FG zutreffend entschieden. K habe weder den Beleg- noch den Buchnachweis geführt. Ein Buchnachweis sei nicht nur im Rahmen der allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach Handelsrecht und Abgabenordnung, sondern auch im Rahmen der besonderen Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG und der §§ 63 ff. UStDV zu führen. Die Aufzeichnungspflichten würden auch für innergemeinschaftliche Warenlieferungen gelten.

Entscheidungsgründe

29 II. Die Revision des Klägers, der den Rechtsstreit wirksam aufgenommen hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Juni 2011 XI R 10/11, BFH/NV 2011, 1722, m.w.N.), ist unbegründet und war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

30 Das FG hat die Lieferung der Motoryacht im Ergebnis zutreffend nicht als gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung angesehen.

31 1. Innergemeinschaftliche Lieferungen können unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei sein.

32 a) Nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG ist eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

33 "...
1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber

und

3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung."

Der Unternehmer hat diese Voraussetzungen gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nachzuweisen.

34 b) Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG).

35 Steuerfrei sind unter den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen danach "... die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt."

36 c) Der Unternehmer kann grundsätzlich die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen, wenn er die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten erfüllt (BFH-Urteile in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b; vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.1.c; vom 15. Februar 2012 XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, unter II.1.c). Kommt der Unternehmer den Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen; trotz derartiger Mängel ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (BFH-Urteile in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b; in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.1.c, und in BFH/NV 2012, 1188, unter II.1.c).

37 Diese Grundsätze gelten entgegen der Annahme des Klägers nicht nur für Beförderungsfälle, sondern auch für Versendungsfälle (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448; vom

14. Dezember 2011 XI R 32/09, BFH/NV 2012, 1004; XI R 18/10, BFH/NV 2012, 1006).

38 2. Der Kläger hat die von ihm für die Lieferung der Yacht beanspruchte Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen.

39 a) Der Unternehmer hat die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV unter Berücksichtigung der von den Mitgliedstaaten nach dem Einleitungssatz in Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG festgelegten Bedingungen nachzuweisen (vgl. EuGH-Urteile vom 7. Dezember 2010 C-285/09 --R--, UR 2011, 15, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2572, Rz 43 und 46; vom 6. September 2012 C-273/11 --Mecsek-Gabona--, UR 2012, 796, DStR 2012, 1917, Rz 36 und 38; vom 27. September 2012 C-587/10 --VSTR--, UR 2012, 832, DStR 2012, 2014, Rz 42 f. und 47).

40 Der Unternehmer soll dabei gemäß § 17a Abs. 4 UStDV in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, den Nachweis führen

"1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes) und

2. durch einen Beleg entsprechend § 10 Abs. 1."

41 Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein (§ 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV). Bei einer Versendung durch einen selbständigen Beauftragten ist der Belegnachweis nach § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Spediteurbescheinigung oder eine Versandbestätigung des Lieferers zu führen (BFH-Urteil in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.3.a). CMR-Frachtbriefe sind nur als Versendungsbeleg anzuerkennen, wenn sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, unter II.3.a; in BFH/NV 2012, 1006).

42 b) Im Streitfall hat der Kläger den Belegnachweis nicht erbracht.

43 aa) K hat über die Lieferung der Yacht keine den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG entsprechende Rechnung ausgestellt. Die Rechnung enthielt zwar keinen Steuerausweis, jedoch auch nicht den gemäß § 14a Abs. 1 Satz 1 UStG zusätzlich erforderlichen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung. Bereits vor der Neuregelung der §§ 14, 14a UStG 1999 durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) war der Unternehmer, der steuerfreie Lieferungen i.S. des § 6a UStG ausführt, seit 1993 gemäß § 14a Abs. 1 UStG zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.2.b aa).

44 Mit einer Rechnung, die keinen Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung enthält, kann der Unternehmer ebenso wenig wie mit einer Rechnung über eine der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG unterliegende Lieferung ohne den entsprechenden Hinweis (BFH-Urteil vom 30. März 2006 V R 47/03, BFHE 213, 148, BStBl II 2006, 634, unter II.2.a cc und b) den gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStDV erforderlichen Belegnachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung führen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.2.b aa).

45 Maßgeblich ist insoweit, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 22 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG die Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen, wobei vom Lieferanten gefordert werden kann, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-409/04 --Teleos u.a.--, Slg. 2007, I-7797, UR 2007, 774, Rz 64 f.; BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.2.b aa).

46 Zu den Maßnahmen, die danach zulässigerweise vom Unternehmer gefordert werden können, gehört auch die Erteilung einer Rechnung, die auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und deren Steuerfreiheit hinweist. Denn ohne derartige Rechnung ergibt sich für den Abnehmer der Lieferung kein Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und der hiermit verbundenen Verpflichtung zur Vornahme der

Erwerbsbesteuerung (BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.2.b aa).

47 Der im Streitfall auf der Rechnung befindliche Vermerk "VAT@zero for export" genügt diesen Anforderungen nicht. Denn ihm lässt sich nicht mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung --und nicht etwa um eine Lieferung aus einem Drittland oder um eine Lieferung in ein Drittland-- handelt. Das Rechnungsdoppel i.S. von § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStDV dient aber dem Nachweis der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG, weil sich aus ihm ergeben soll, dass es sich bei der Lieferung um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, die zusammen mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb zu einem innergemeinschaftlichen Umsatz gehört. Beides bezweckt, die "Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt" (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-7797, UR 2007, 774, Rz 23 f., 36 f. und 41; vgl. auch EuGH-Urteile vom 27. September 2007 C-146/05 --Collée--, Slg. 2007, I-7861, UR 2007, 813, Rz 22; C-184/05 --Twoh International--, Slg. 2007, I-7897, UR 2007, 782, Rz 22; vom 22. April 2010 C-536/08 und C-539/08 --X und Facet Trading--, Slg. 2010, I-3581, BFH/NV 2010, 1225, Rz 30, und in UR 2011, 15, DStR 2010, 2572, Rz 37; BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.2.b aa).

48 bb) Darüber hinaus ist der CMR-Frachtbrief vom 23. Juli 2003 im Streitfall kein ausreichender Versendungsbeleg (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, unter II.3.a und b; in BFH/NV 2012, 1006, unter II.3.a und b).

49 Die nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStDV erforderlichen Angaben zu Ort und Tag der Versendung fehlen. Das Feld 4 des CMR-Frachtbriefes ("Ort und Tag der Übernahme des Gutes") wurde nicht ausgefüllt. Darüber hinaus bestehen weitere begründete Zweifel an der Richtigkeit der Belegangaben, da der Ausfertigungsort für den CMR-Frachtbrief (Feld 21) --unabhängig davon, ob das dort eingetragene Kürzel "BLN" oder "BCN" lautet-- nicht eindeutig identifizierbar ist und das angegebene Ausfertigungsdatum "23.07.2003" identisch ist mit dem in Feld 24 eingetragenen angeblichen Empfangsdatum in Y, Spanien.

50 cc) Entgegen der Ansicht des Klägers sind die von ihm in Bezug genommenen Kontoauszüge nicht zur Nachweisführung geeignet. Die Kontoauszüge der Volksbank C lauten auf den Inhaber MS und nicht auf die K. Ein Bezug der Zahlungseingänge auf diesem Konto zu der vorgetragenen Veräußerung der Yacht ist nicht ersichtlich. Erst mit Telefax vom 1. Juni 2003 teilte P mit, dass der Vertrag vom 12. Dezember 2002 nunmehr mit L geschlossen werden sollte. Obwohl K erst unter dem 7. Juni 2003 einen Vertrag mit L über den Verkauf der Yacht und K der L eine Rechnung vom 11. Juli 2003 in Höhe von 350.834,80 GBP stellte, soll L nach den Angaben des Klägers angeblich bereits am 31. Januar 2003 und am 3. Juni 2003 Zahlungen an K geleistet haben. Dies erscheint unschlüssig. Zudem stimmt die Summe der Zahlungen nicht mit dem Kaufpreis überein. Dies genügt dem Erfordernis einer eindeutigen und leicht nachprüfbaren Nachweisführung (§ 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV) nicht.

51 Eine abweichende rechtliche Beurteilung ergibt sich nicht aus den beiden vom Kläger mit Schriftsatz vom 3. September 2012 eingereichten Dokumenten. Zum einen kommt ihnen nicht die vom Kläger dargestellte Bedeutung bei. Zum anderen kann gemäß § 118 Abs. 2 FGO neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. August 2011 I R 5/10, BFH/NV 2012, 271, unter II.2.b dd; vom 25. Januar 2005 I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514).

52 dd) Wie dargestellt, bestehen aus mehreren Gründen begründete Zweifel an der Richtigkeit der von K eingereichten Belege, so dass --entgegen der Ansicht des Klägers-- ein Verstoß gegen den Inhalt der Akten und damit eine Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht vorliegt. Da bereits aus den vorgenannten Gründen ein Belegnachweis gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 UStDV ausscheidet, ist es nicht entscheidungserheblich, ob L oder eine ihr nahestehende Person Abnehmerin ist, und ob der Buchnachweis geführt worden ist.

53 ee) Der Auffassung des Klägers, die Entscheidungsgründe des EuGH-Urteils --Mahagében und David-- (UR 2012, 591, BFH/NV 2012, 1404) seien auf die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen sinngemäß anwendbar, folgt der Senat nicht.

54 Denn dieses Urteil bezieht sich lediglich auf den Vorsteuerabzug und nicht auf die Nachweispflichten des Lieferers bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, wie insbesondere den Rz 45 und 49 des Urteils zu entnehmen ist. Die zitierte Entscheidung des EuGH hat daher für den Streitfall keine Bedeutung. Dies wird bestätigt durch das Urteil des EuGH --VSTR-- (UR 2012, 832, DStR 2012, 2014), in dem der EuGH ausdrücklich darauf hinweist, dass "der Lieferer von Gegenständen den Beweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 28c

Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie – einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch – erfüllt sind" (Rz 43; im Ergebnis ebenso EuGH-Urteile in UR 2011, 15, DStR 2010, 2572, Rz 46; in UR 2012, 796, DStR 2012, 1917, Rz 36 und 38).

55 3. Der Unternehmer, der die Steuerfreiheit nicht belegmäßig nachweisen kann, ist grundsätzlich berechtigt, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit objektiv nachzuweisen (s. oben II.1.c; BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.3.; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.3.). Ein Sonderfall, bei dem dieses Recht nicht besteht, wie z.B. bei einer Täuschung über die Identität des Abnehmers (EuGH-Urteil in UR 2011, 15, DStR 2010, 2572), liegt im Streitfall nach den Feststellungen des FG nicht vor.

56 a) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) steht --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht objektiv fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Ohne Rechtsverstoß konnte das FG dies darauf stützen, dass es keine objektiven Anhaltspunkte dafür gebe, dass die Motoryacht tatsächlich aufgrund einer Lieferung durch K an L nach Spanien gelangt sei. Wie unter II.2. dargestellt, ist der CMR-Frachtbrief unvollständig und es bestehen begründete Zweifel an der Richtigkeit der in ihm enthaltenen Angaben. Selbst wenn der Vortrag des Klägers, K habe sich die Gültigkeit der USt-IdNr. der L vom BfF bestätigen lassen, als zutreffend zugrunde gelegt werden würde, reicht dies im Hinblick auf die besonderen Umstände des Streitfalls --wie unter II.2. ausgeführt-- nicht aus, um die Voraussetzungen der Steuerfreiheit objektiv nachzuweisen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.3.; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.3.).

57 b) Entgegen der Ansicht des Klägers liegt die von ihm behauptete Divergenz zu dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 988 nicht vor.

58 Der BFH hat in diesem Beschluss (unter II.2.a der Gründe) ausgeführt, allein mit der Begründung, es handele sich um sog. "missing traders", lasse sich noch nicht die Annahme rechtfertigen, andere Personen seien Empfänger der Lieferung. Unter der --insbesondere nicht gesetzlich-- definierten Bezeichnung "missing trader" würden zum Teil typischerweise vermögenslose natürliche oder juristische Personen beschrieben, die von vornherein keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten sollten und deshalb keine Umsatzsteuer anmeldeten, zum Teil auch solche, die nur kurzfristig tätig seien und angemeldete und geschuldete Umsatzsteuer nicht abführten. Weder der Umstand, dass der Adressat einer Lieferung die Ware nicht zur Ausführung entgeltlicher Umsätze eingesetzt habe, noch die Feststellung, der Empfänger der Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, erlaubten für sich genommen den Schluss, nicht der Vertragspartner, sondern andere Personen seien Empfänger der Lieferung gewesen (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2006 V B 44/04, BFH/NV 2006, 625, unter II.2.b; BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1004, unter II.3.a).

59 Von diesen Rechtsgrundsätzen weicht die Vorentscheidung nicht ab.

60 4. Die Lieferung ist auch nicht gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei.

61 a) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, ist die Lieferung gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG gleichwohl steuerfrei, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.4.a; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.4.a).

62 Für diese Vorschrift besteht zwar keine ausdrückliche Grundlage in der Richtlinie 77/388/EWG. Sie entspricht jedoch der Rechtsprechung des EuGH. Danach sind die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-7797, UR 2007, 774, Leitsatz 3; BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.4.a; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.4.a).

63 b) Die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV als Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG ihrer Art nach nachkommt (BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81, Leitsatz 2). Maßgeblich ist hierfür

die formelle Vollständigkeit, nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.4.b; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.4.b).

64 c) Im Streitfall ist zu berücksichtigen, dass der Belegnachweis in mehrfacher Hinsicht unvollständig ist. Denn die K hat keine Rechnung mit dem erforderlichen Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung erteilt; weiter liegen auch keine Aufzeichnungen über den Ort und den Tag der Versendung vor (s. oben II.2.b bb). K hat daher nicht alle ihr zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um eine objektive Beteiligung an einer Steuerhinterziehung auszuschließen, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob ihr ein subjektiver Vorwurf zu machen ist. Dass der K nach dem Vortrag des Klägers eine qualifizierte Bestätigungsabfrage zur USt-IdNr. der Abnehmerin L vorlag, ersetzt das Fehlen des Belegnachweises nicht (BFH-Urteile in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.4.b; in BFH/NV 2012, 1188, unter II.4.b).

65 Das FG hat danach die Steuerfreiheit der Lieferung zu Recht verneint, da der Kläger die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG nicht beanspruchen kann.

66 5. Der Kläger hat in Bezug auf die Feststellungen des FG keine begründeten Verfahrensrügen vorgebracht.

67 a) Nur solche Verfahrensfehler sind zu prüfen, die der Beteiligte innerhalb der Revisionsbegründungsfrist in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise schlüssig gerügt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.1., m.w.N.; vom 11. August 2011 V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, unter II.2.b cc, m.w.N.).

68 b) Zur schlüssigen Darlegung bei verzichtbaren Verfahrensfehlern (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung) --hier die Rüge, das FG habe seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch Nichtbeachtung eines Beweisangebots verletzt-- gehört auch der Vortrag, dass die Verletzung der betreffenden Verfahrensvorschrift in der Vorinstanz gerügt wurde, sofern sich die Rüge nicht schon aus dem angegriffenen Urteil ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. September 2005 I B 40/05, BFH/NV 2006, 101; vom 16. Juli 2008 X B 202/07, BFH/NV 2008, 1681; vom 10. Oktober 2008 VIII B 20-22/08, BFH/NV 2009, 183; vom 29. April 2009 VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 103).

69 Im Streitfall wurde schon nicht vorgetragen, dass die Nichterhebung beantragter Beweise gerügt worden ist. Darüber hinaus ist auch keine Rüge aus dem Protokoll oder aus dem angefochtenen Urteil ersichtlich.

70 c) Auch dem Einwand des Klägers, dass das FG voreingenommen gewesen sei und in der Begründung überwiegend die Meinung der Finanzverwaltung umgesetzt habe, kann nicht gefolgt werden.

71 Die hierzu vom Kläger angeführten Umstände --insbesondere dass das FG im Tatbestand insoweit unzutreffend formuliert hat "bei der L handelt es sich nach den Feststellungen des Bundesamtes für Finanzen um eine wirtschaftlich nicht aktive Gesellschaft", während das BfF (lediglich) mitgeteilt habe, die L sei "in Irland" wirtschaftlich inaktiv gewesen-- sind nicht geeignet, Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Richter aufkommen zu lassen.

72 6. Aus den vorstehenden Gründen ergibt sich, dass auch der Hilfsantrag des Klägers, die Sache an das FG zurückzuverweisen, unbegründet ist. Die Sache ist entscheidungsreif, ohne dass es weiterer tatsächlicher Feststellungen bedarf.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de