Urteil vom 21. Januar 2015, XI R 5/13

Innergemeinschaftliche Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 6a Abs 3, UStDV § 17c Abs 1 S 1, SchaumwZwStG §§ 26ff, EWGRL 388/77 Art 16 Abs 1 Teil B Buchst e, EWGRL 388/77 Art 16 Abs 1a, EWGRL 388/77 Art 28a Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 28a Abs 1 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 28b Teil A Abs 1, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A Buchst a, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A Buchst c, EWGRL 388/77 Art 28c Teil E, EWGRL 12/92 Art 3 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 4 Buchst b, EWGRL 83/92 Art 7, EWGRL 84/92 Art 5, SchaumwZwStG § 26

vorgehend FG München, 17. Dezember 2012, Az: 2 K 2283/10

Leitsätze

1. Ob der innergemeinschaftliche Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch den Abnehmer im Bestimmungsmitgliedstaat den Vorschriften über die Umsatzbesteuerung unterliegt, ist grundsätzlich nach Unionsrecht zu beurteilen.

2. Eine Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer, der keine USt-IdNr. verwendet, kann als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese USt-IdNr. nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 18. Dezember 2012 2 K 2283/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Lieferungen von Wein in das Vereinigte Königreich (UK) umsatzsteuerfrei sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt einen Groß- und Einzelhandel mit hochwertigen Weinen.

3 In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 (Streitjahr) vom 17. Januar 2005 behandelte die Klägerin u.a. Zahlungen auf sieben Rechnungen über Weinlieferungen an den F-Fonds, UK, als Anzahlungen auf steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. In den Rechnungen wird jeweils auf die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen hingewiesen. Ferner ist die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) der C genannt, die im UK ein Verbrauchsteuerlager unterhielt und bei der der F-Fonds über ein Verbrauchsteuerlagerkonto verfügte.

4 Der F-Fonds war eine nach dem Recht der Cayman Islands gegründete und in das dortige Handelsregister eingetragene GmbH. Gegenstand des Fonds war die Geldanlage in hochwertige Weine.

5 Die in Rechnung gestellten Beträge gingen bei der Klägerin noch im Streitjahr 2003 ein.

6 Die Lieferung der Weine in das Verbrauchsteuerlager der C im UK erfolgte im März 2004; dazu sind neben den Rechnungen ein CMR-Frachtbrief, eine weiße Spediteursbescheinigung sowie ein vom Zollamt R für Verbrauchsteuerzwecke ausgestelltes begleitendes Verwaltungsdokument vorhanden.

7 Nachdem die Finanzverwaltung des UK der deutschen Finanzverwaltung im Jahr 2007 mitgeteilt hatte, dass die Klägerin innergemeinschaftliche Lieferungen an C angemeldet habe und dies nicht korrekt sei, weil es sich bei C um ein Zoll- bzw. Verbrauchsteuerlager handele, führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei der Klägerin eine Überprüfung der Weinlieferungen in das UK durch. Dabei wurde festgestellt, dass auf den Rechnungen jeweils nicht eine USt-IdNr. des F-Fonds, sondern die USt-IdNr. der C angegeben ist. Die Klägerin hatte sich die auf den Rechnungen verwendete USt-IdNr. nicht gemäß § 18e Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestätigen lassen.

8 Das FA sah aufgrund dieser Erkenntnisse im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 17. Juli 2009 die o.g. Weinlieferungen als steuerpflichtig an, weil Abnehmer der Weine der F-Fonds gewesen und eine gültige USt-IdNr. des F-Fonds nicht nachgewiesen sei. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 649 veröffentlichten Urteil ab. Es führte aus, nach den von der Klägerin vorgelegten Belegen und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung stehe zwar fest, dass sie die Weine in das UK versendet habe und der F-Fonds Abnehmer der Weinlieferungen sei. Die Klägerin habe aber den Buch- und Belegnachweis nicht richtig und vollständig erbracht, weil sie auf den zu den streitgegenständlichen Weinlieferungen ausgestellten Rechnungen und in ihren Büchern nicht die USt-IdNr. des tatsächlichen Abnehmers (F-Fonds) angegeben bzw. aufgezeichnet habe.

10 Die Steuerbefreiung könne der Klägerin darüber hinaus deshalb nicht gewährt werden, weil nicht sämtliche Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllt seien. Zwar sei der F-Fonds als Abnehmer Unternehmer i.S. von § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG. Die Klägerin könne aber nicht nachweisen, dass der Erwerb des Weins beim Abnehmer im UK den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliege (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG); denn die Weinlieferungen unterlägen nicht gemäß Art. 28a Abs. 1 Buchst. a und c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten (Richtlinie 77/388/EWG) der Umsatzbesteuerung, insbesondere der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen. Unter Verweis auf das Mehrwertsteuerrecht des UK lege die Klägerin vielmehr dar, dass innergemeinschaftliche Erwerbe von Waren, die in ein Verbrauchsteuerlager überführt werden, im UK nicht steuerbar seien, da der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs aufgrund dieser Vorschriften als außerhalb des UK gelegen angesehen werde.

11 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts sowie hilfsweise eine unzureichende Aufklärung des Mehrwertsteuerrechts des UK.

12 Sie legt dar, sowohl aus Sicht des deutschen Rechts als auch aus Sicht des Unionsrechts unterliege der innergemeinschaftliche Erwerb der Weine durch den F-Fonds der Erwerbsbesteuerung. Es komme nicht darauf an, dass der innergemeinschaftliche Erwerb tatsächlich besteuert werde, sondern darauf, dass der innergemeinschaftliche Erwerb steuerbar sei. Der innergemeinschaftliche Erwerb müsse zudem der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht unmittelbar folgen. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ergebe sich, dass Waren in einem Zolllager den Vorschriften über die Umsatzbesteuerung unterlägen; dies gelte auch für Steuerlager. Die Lieferung der Waren sei lediglich umsatzsteuerfrei. Soweit das Recht des UK in Section 18 Abs. 3 VAT act 1994 möglicherweise den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs an einen Ort außerhalb des UK verlege, bestehe eine Befugnis zur Änderung des Orts des Umsatzes nach Unionsrecht nicht; es handele sich bei richtlinienkonformer Auslegung in Wahrheit um eine Steuerbefreiung. Unabhängig davon sei für die Prüfung, ob der innergemeinschaftliche Erwerb den Vorschriften über die Erwerbsbesteuerung unterliege, das Unionsrecht und nicht eine möglicherweise unzutreffende Umsetzung durch den Bestimmungsmitgliedstaat maßgeblich. Hilfsweise beruft sich die Klägerin unmittelbar auf Art. 28c der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--).

13 In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hat die Klägerin dargelegt, der deutsche Gesetzgeber habe die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht in nationales Recht umgesetzt. Sie, die Klägerin, sei daher bei Ausführung der Umsätze nicht in der Lage gewesen, ihre dabei zu beachtenden steuerrechtlichen Pflichten zu erkennen.

14 Ferner trägt sie vor, die Steuerbefreiung dürfe nicht deshalb versagt werden, weil sie, die Klägerin, keine USt-IdNr.

des F-Fonds buchmäßig aufgezeichnet habe; denn sie sei redlich gewesen und habe alle ihr zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um eine USt-IdNr. des F-Fonds nachzuweisen. Dies sei unmöglich, weil der F-Fonds über eine solche nicht verfüge. Nach der Rechtsprechung des EuGH reiche es aus, dass der Unternehmer die USt-IdNr. nicht mitteilen könne, er aber andere Angaben mache, die die Unternehmereigenschaft des Erwerbers hinreichend belegen; das zusätzliche Erfordernis, dass der Leistende alle zumutbaren Maßnahmen zur Mitteilung einer USt-IdNr. ergriffen haben müsse, gelte nur im Falle des Mehrwertsteuerbetrugs.

15 Die Klägerin beantragt, die angefochtene Vorentscheidung sowie den Umsatzsteuerbescheid vom 17. Juli 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 auf ... € festzusetzen.

16 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb der Weine beim F-Fonds nicht den Vorschriften über die Umsatzbesteuerung unterliegt. Allerdings könnte der Gewährung der Steuerbefreiung entgegenstehen, dass die Klägerin eine USt-IdNr. des F-Fonds nicht aufgezeichnet hat. Dazu sind vom FG weitere Feststellungen zu treffen.

19 1. Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG), wenn der Unternehmer oder sein Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) und wenn der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).

20 Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung im vorliegenden Zusammenhang beruhte im Streitjahr u.a. auf Art. 28c Teil A Buchst. a und c der Richtlinie 77/388/EWG. Danach

21 "... befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:
a) 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.
Diese Befreiung gilt weder für die Lieferungen von Gegenständen, die von Steuerpflichtigen, für die die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 gilt, bewirkt werden, noch für Lieferungen von Gegenständen, die an Steuerpflichtige oder an nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, bewirkt werden;
b) ...
c) die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die an den Käufer durch den Verkäufer, durch den Käufer oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, für Steuerpflichtige oder für nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, wenn der Versand oder die Beförderung der Gegenstände gemäß Artikel 7 Absätze 4 und 5 oder Artikel 16 der Richtlinie 92/12/EWG durchgeführt worden ist.
Die Befreiung findet keine Anwendung auf die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch Steuerpflichtige, die unter die Befreiung nach Artikel 24 fallen."

22 2. Ausgehend davon hat das FG zu Recht angenommen, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG nur dann erfüllt sind, wenn im UK ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb durch den F-Fonds stattgefunden hat.

23 a) Die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind in Wirklichkeit ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang (EuGH-Urteile vom 27. September 2007 C-409/04, Teleos, Slg. 2007, I-7797, BStBl II 2009, 70, Rz 23; vom 18. November 2010 C-84/09, X, Slg. 2010, I-11645, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 103, Rz 28; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Februar 2011 V R 30/10, BFHE 233, 341, BStBl II 2011, 769, Rz 15; vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, Rz 17; vom 14. Dezember 2011 XI R 18/10, BFH/NV 2012, 1006, Rz 19).

24 b) Es besteht aber keine strenge Konnexität in der Weise, dass die Steuerbefreiung nur zu gewähren ist, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb tatsächlich besteuert wird (EuGH-Urteil Teleos in Slg. 2007, I-7797, BStBl II 2009, 70, Rz 24, 69 ff.; BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55). Vielmehr genügt hierfür --wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat-- die bloße Steuerbarkeit in dem anderen Mitgliedstaat (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Juli 2009 XI B 24/09, BFHE 226, 449, BFH/NV 2009, 1567; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 6a UStG Rz 52; Vogel in Vogel/Schwarz, UStG, § 6a Rz 112). Der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb deshalb z.B. auch dann, wenn er dort steuerfrei ist (z.B. nach Art. 28c Teil B, Teil E i.V.m. Art. 16 Abs. 1a der Richtlinie 77/388/EWG, jetzt: Art. 140 f., 162 der MwStSystRL, § 4b UStG) oder einem sog. Nullsatz unterliegt (so zutreffend Abschn. 6a.1. Abs. 18 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Deshalb hindert eine Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat die Steuerbefreiung im Ursprungsmitgliedstaat nicht.

25 3. Zu Unrecht ist das FG allerdings davon ausgegangen, dass im Streitfall im UK kein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb durch den F-Fonds stattgefunden und der innergemeinschaftliche Erwerb beim F-Fonds im UK nicht den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterlegen habe.

26 a) Nach Art. 28a Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen u.a. der Mehrwertsteuer

27 "a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt. ...
b) ...
c) der innergemeinschaftliche Erwerb von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, die unter die Ausnahmeregelung nach Buchstabe a) Unterabsatz 2 fällt, bewirkt wird und bei dem der Verbrauchsteueranspruch nach der Richtlinie 92/12/EWG im Inland entsteht."

28 b) Diese Voraussetzungen für die Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im UK liegen beim F-Fonds vor.

29 aa) Der F-Fonds ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb der Weine überdies auch als solcher gehandelt hat. Er ist auch kein Kleinunternehmer i.S. des Art. 24 der Richtlinie 77/388/EWG; die anderen in Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG genannten Ausnahmen greifen ebenfalls nicht ein. Gemäß Art. 28a Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG haben bei der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Unternehmer diese regelmäßig im Bestimmungsmitgliedstaat eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs vorzunehmen (vgl. Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 6a Rz 32).

30 bb) Wein ist eine verbrauchsteuerpflichtige Ware: Auf Wein als alkoholisches Getränk i.S. des Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 76 vom 23. März 1992, S. 1 --Richtlinie 92/12/EWG--) müssen die Mitgliedstaaten eine Verbrauchsteuer erheben (Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABlEG Nr. L 316 vom 31. Oktober 1992, S. 21 --Richtlinie 92/83/EWG--). Der nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 92/83/EWG i.V.m. Art. 5 der Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABlEG Nr. L 316 vom 31. Oktober 1992, S. 29 --Richtlinie 92/84/EWG--) maßgebliche Mindestverbrauchsteuersatz auf Wein beträgt zwar 0 ECU, so dass in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zulässigerweise keine

Verbrauchsteuer auf Wein erhoben wird (vgl. z.B. Jatzke, Betriebs-Berater 1993, 41). Dies ändert indes nichts daran, dass Wein eine verbrauchsteuerpflichtige Ware im Sinne der Richtlinie 92/12/EWG ist; obwohl Deutschland keine Weinsteuer erhebt und Wein auch kein Steuergegenstand des Gesetzes zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen (SchaumwZwStG) ist, enthielten die §§ 26 ff. SchaumwZwStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (jetzt: §§ 32 f. SchaumwZwStG) Vorschriften zum innergemeinschaftlichen Warenverkehr mit und zum innergemeinschaftlichen Verbringen von Wein.

31 c) Der Ort dieses innergemeinschaftlichen Erwerbs lag nach Art. 28b Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG im UK, weil sich nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die Weine dort zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands befunden haben. Auch Verbrauchsteuerlager sind --wie Zolllager (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 8. November 2012 C-165/11, Profitube, UR 2013, 68, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 77, Rz 55 ff.; s. auch BFH-Urteil vom 3. November 2005 V R 63/02, BFHE 212, 161, BStBl II 2006, 337, unter II.2.b, zu "duty-free-shops")-- Teil des Inlands des betreffenden Mitgliedstaats.

32 aa) Soweit das FG ausgeführt hat, dass seiner Auffassung nach der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs aufgrund von Vorschriften des UK vom UK als außerhalb des UK gelegen angesehen wird, führt dies zu keiner anderen Beurteilung.

33 Ob das UK die Bestimmungen des Unionsrechts in seinem nationalen Recht zutreffend umgesetzt hat oder nicht, bedarf keiner Entscheidung durch das FG oder den Senat; denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann sich der Einzelne in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen mitgliedstaatlichen Vorschriften berufen; er kann sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit sie so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 28. November 2013 C-319/12, MDDP, HFR 2014, 177, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2014, 15, Rz 47 und 52; vom 9. Oktober 2014 C-492/13, Traum, HFR 2014, 1131, MwStR 2014, 795, Rz 45, 47; vgl. auch BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 17/13, BFHE 243, 456, BFH/NV 2014, 284, Rz 17 f.). Dies ist vorliegend der Fall, da Art. 28a und Art. 28c der Richtlinie 77/388/EWG so auszulegen sind, dass sie dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite haben (vgl. EuGH-Urteil X in Slg. 2010, I-11645, UR 2011, 103, Rz 28). Ein --vom FG angenommenes-- Umsetzungsdefizit des UK ginge deshalb nicht zu Lasten der im Inland ansässigen Klägerin, die sich auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen könnte.

34 bb) Der Einwand des FA, eine Berufung der Klägerin auf Unionsrecht sei nicht möglich, weil Art. 28c Teil E, Art. 16 Abs. 1, Abs. 1a der Richtlinie 77/388/EWG es den Mitgliedstaaten erlaubten, Umsätze nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, was so verstanden werden müsse, dass der Erwerb der Weine dann nicht steuerbar sei, greift nicht durch; denn bei Art. 16 der Richtlinie 77/388/EWG (als Teil des Abschnitts X "Steuerbefreiungen") handelt es sich um eine Steuerbefreiung (vgl. EuGH-Urteil vom 9. Februar 2006 C-305/03, Kommission/ Vereinigtes Königreich, Slg. 2006, I-1213, BFH/NV Beilage 2006, 250, Rz 40). Deshalb kann dahinstehen und bedarf keiner weiteren Feststellung durch das FG, ob Section 18 VAT act 1994 eine zulässige Lagerregelung i.S. des Art. 28c Teil E, Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. e, Abs. 1a der Richtlinie 77/388/EWG, Art. 4 Buchst. b der Richtlinie 92/12/EWG enthielt (vgl. zum deutschen Recht § 4b Nr. 2, § 4 Nr. 4a UStG sowie Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28. Januar 2004 IV D 1 –S 7157- 1/04, BStBl I 2004, 242, Tz. 15 und Anlage 2 Beispiel 4; bejahend Büchter-Hole, EFG 2013, 651, 652).

35 d) Der Auffassung des FA, die Existenz einer USt-IdNr. des Erwerbers sei ein materielles Tatbestandsmerkmal des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG bzw. sei in diese Vorschrift "hineinzulesen", vermag der Senat ebenfalls nicht beizupflichten.

36 Vielmehr ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH, dass es sich dabei um ein formelles Erfordernis handelt (vgl. EuGH-Urteile vom 6. September 2012 C-273/11, Mecsek-Gabona, UR 2012, 796, HFR 2012, 1121, Rz 59; vom 27. September 2012 C-587/10, VSTR, UR 2012, 832, HFR 2012, 1212, Rz 51; s. auch EuGH-Urteile vom 21. Oktober 2010 C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Slg. 2010, I-10385, UR 2011, 27, Rz 50; vom 12. Juli 2012 C-284/11, EMS-Bulgaria, UR 2012, 642, HFR 2012, 1022, Rz 26 bis 28, 60).

37 4. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif. Der Gewährung der Steuerbefreiung könnte nach der Rechtsprechung des EuGH --trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG-- entgegenstehen, dass die Klägerin die USt-IdNr. des F-Fonds nicht aufgezeichnet hat. Dazu sind vom FG weitere Feststellungen zu treffen.

38 a) Nach § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG müssen u.a. die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vom Unternehmer

nachgewiesen sein. Das BMF kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat (§ 6a Abs. 3 Satz 2 UStG). Davon hat der Verordnungsgeber u.a. in § 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) Gebrauch gemacht.

39 b) § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV sieht vor, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung "einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers" buchmäßig nachweisen muss (sog. Buchnachweis). Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein (§ 17c Abs. 1 Satz 2 UStDV).

40 c) Diese Verpflichtung hat die Klägerin --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- im Streitfall nicht erfüllt; denn sie hat eine USt-IdNr. des F-Fonds als Abnehmer der Weine nicht buchmäßig aufgezeichnet. Auch die Annahme der Klägerin, der Buchnachweis sei zulässigerweise nachgeholt worden, trifft nicht zu.

41 d) Ob die fehlende Aufzeichnung einer USt-IdNr. des F-Fonds unschädlich ist, kann aufgrund der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilt werden.

42 aa) Der EuGH hat durch das Urteil VSTR (UR 2012, 832, HFR 2012, 1212) entschieden, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG --für den im Streitfall einschlägigen Art. 28c Teil A Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG kann insoweit nichts anderes gelten-- dahin auszulegen ist, dass er es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die USt-IdNr. des Erwerbers mitteilt. § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV ist deshalb unionsrechtlich nicht zu beanstanden (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 11/09, BFHE 242, 84, BFH/NV 2013, 1524, Rz 80).

43 bb) Dies gilt allerdings nach dem EuGH-Urteil VSTR (UR 2012, 832, HFR 2012, 1212, Rz 52 und 58) unter dem Vorbehalt, dass die Steuerbefreiung nicht allein aus dem Grund verweigert wird, dass diese Verpflichtung nicht erfüllt worden ist, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, die USt-IdNr. des Erwerbers nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat (s. auch BFH-Urteil in BFHE 242, 84, BFH/NV 2013, 1524, Rz 81).

44 cc) Soweit die Klägerin einwendet, die Annahme dieser kumulativen Voraussetzung beruhe auf einer Übersetzungsungenauigkeit, berücksichtigt sie zunächst nicht, dass die Verfahrenssprache des EuGH in der Rechtssache VSTR (UR 2012, 832, HFR 2012, 1212) deutsch war. Im Übrigen verlangt der EuGH auch in Rz 52 und 58 der von der Klägerin angeführten Sprachfassungen, dass der Lieferer gutgläubig gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können ("acting in good faith and having taken all the measures which can reasonably be required of him" bzw. "de bonne foi, et après avoir pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui"). Diese vom EuGH (nur) für die USt-IdNr. zusätzlich aufgestellte Voraussetzung ist geeignet, die korrekte und einfache Anwendung der Befreiung zu gewährleisten und Missbräuche, Steuerumgehungen oder -hinterziehungen im Bestimmungsland zu verhüten (vgl. EuGH-Urteil VSTR in UR 2012, 832, HFR 2012, 1212, Rz 43; s. auch Frye in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 6a Rz 586; Schießl, HFR 2013, 824, 826).

45 dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin gilt dieses zusätzliche Erfordernis nicht lediglich in Fällen des Mehrwertsteuerbetrugs, wie sich aus Rz 52 und 58 des EuGH-Urteils VSTR in UR 2012, 832, HFR 2012, 1212 ergibt. Im Übrigen hatte auch im Verfahren VSTR offenbar keiner der Beteiligten betrügerisch gehandelt (vgl. EuGH-Urteil in UR 2012, 832, HFR 2012, 1212, Rz 53).

46 ee) Als ebenfalls nicht durchgreifend erweist sich der Einwand der Klägerin, der Gesetzgeber habe in § 6a UStG und §§ 17a, 17c UStDV die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht zutreffend umgesetzt, weshalb sie die Verpflichtung, im Rahmen des Buchnachweises die USt-IdNr. aufzuzeichnen, nicht habe vorhersehen können. Die Klägerin macht zwar sinngemäß geltend, der Wortlaut des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG sei insoweit zu eng gefasst; jedoch setzt auch Art. 28c Teil A Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG u.a. den "Steuerpflichtigen" voraus. Dass eine Person Steuerpflichtiger ist, weist die USt-IdNr. nach (s. Art. 22 Abs. 1 Buchst c und e der Richtlinie 77/388/EWG; zur Bedeutung der USt-IdNr. s. z.B. EuGH-Urteil vom 14. März 2013 C-527/11, Ablessio, UR 2013, 392, HFR 2013, 548, Rz 19 f., 29). Den Buchnachweis der USt-IdNr. verlangt § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV deshalb zu Recht für alle innergemeinschaftlichen Lieferungen. Dies war auch bereits im Streitjahr für die Klägerin erkennbar.

47 Anders als die Klägerin meint, belegt überdies der Vergleich mit dem gegenwärtigen Rechtszustand die fehlende

Lückenhaftigkeit des § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV: Der Verordnungsgeber hat zwar mit der Elften Verordnung zur Änderung der UStDV vom 25. März 2013 (BGBl I 2013, 602) einen abweichenden Belegnachweis für verbrauchsteuerpflichtige Waren in § 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 UStDV zugelassen (s. Frye in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 6a Rz 687 ff.; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rz 103, 155). Am Buchnachweis des § 17c Abs. 1 UStDV sind jedoch gleichzeitig keine Änderungen erfolgt.

48 e) Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die unter II.4.d bb genannten Anforderungen im Streitfall erfüllt worden sind. Die Sache geht deshalb zur Nachholung weiterer tatsächlicher Feststellungen zu dieser Frage an das FG zurück.

49 aa) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist der F-Fonds als Abnehmer der Weine Unternehmer. Diese Feststellung ist aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Die im Revisionsverfahren vorgebrachten Einwendungen des FA gegen die Würdigung des FG greifen daher nicht durch.

50 bb) Auch hat die Klägerin Angaben gemacht, die aus Sicht des FG hinreichend belegen konnten, dass der F-Fonds als Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

51 cc) Allerdings hat das FG nicht festgestellt, ob die Klägerin alle ihr zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um eine USt-IdNr. des F-Fonds mitzuteilen. Diese Frage ist zwischen den Beteiligten umstritten.

52 Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin die USt-IdNr. des C "auf Nachfrage ... verwendet, ohne sich darüber zu vergewissern, ob es sich hierbei um die USt-IdNr. des F handelt" (S. 13 des Urteils). Das FG hat jedoch --ausgehend von seiner Rechtsauffassung-- nicht festgestellt, von wem wann welche Maßnahme ergriffen worden ist und zu welchem genauen Ergebnis dies geführt hat. Der von der Klägerin dem FG ergänzend vorgelegte E-Mail-Verkehr, in dem nicht ausdrücklich darauf hingewiesen ist, dass es sich bei der mitgeteilten Nummer um die Nummer eines Dritten handelt, stammt aus dem Jahr 2007 und lässt schon deshalb keine Rückschlüsse auf 2003 (Anzahlung) und 2004 (Lieferung) zu. Bereits zu dieser Zeit muss es Gespräche über die zu verwendende USt-IdNr. gegeben haben, nachdem in den Rechnungen und Aufzeichnungen der Klägerin sowie in den Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) der Klägerin eine solche enthalten war.

53 Das FG wird Feststellungen dazu zu treffen haben, wie der konkrete tatsächliche Geschehensablauf war.

54 f) Von einer Zurückverweisung kann nicht deshalb abgesehen werden, weil der Klägerin Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG zu gewähren sein könnte.

55 Der Klägerin ist, wovon das FG zutreffend ausgegangen ist, kein Vertrauensschutz zu gewähren, weil sie --wie unter II.4.c dargelegt-- ihre Nachweispflichten nicht erfüllt hat (vgl. dazu zuletzt BFH-Urteile vom 14. November 2012 XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596; vom 25. April 2013 V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656).

56 5. Der Senat weist das FG aus verfahrensökonomischen Gründen für den zweiten Rechtsgang auf folgende Erwägungen hin:

57 Soweit das FG festgestellt hat, dass die Klägerin sich die mitgeteilte USt-IdNr. nicht gemäß § 18e Nr. 1 UStG habe bestätigen lassen, wird das FG die Zumutbarkeit einer solchen Abfrage im Lichte seiner tatsächlichen Feststellungen zu der Nachfrage der Klägerin beim F-Fonds zu prüfen haben.

58 a) Im Verfahren VSTR war von der dortigen Klägerin eine solche Bestätigung eingeholt worden (vgl. BFH-Beschluss vom 10. November 2010 XI R 11/09, BFHE 231, 382, BStBl II 2011, 237, Rz 4; BFH-Urteil in BFHE 242, 84, BFH/NV 2013, 1524, Rz 3) und hatte ergeben, dass die Nummer von einem Dritten stammte. Dies stand der Gewährung der Steuerbefreiung nicht entgegen (vgl. EuGH-Urteil in UR 2012, 832, HFR 2012, 1212, Rz 53 ff.; BFH-Urteil in BFHE 242, 84, BFH/NV 2013, 1524, Rz 81 ff.).

59 b) Sollte das FG im Streitfall z.B. feststellen, dass der F-Fonds der Klägerin bereits zu Beginn der langjährigen Geschäftsbeziehung auf die Frage nach seiner USt-IdNr. mitgeteilt hat, dass er über keine eigene USt-IdNr. verfüge, und der Klägerin deshalb die USt-IdNr. eines Dritten (hier: C) mitgeteilt hat, wird das FG prüfen müssen, ob es dann entbehrlich erscheint, sich die Aussage des F-Fonds, die mitgeteilte USt-IdNr. stamme nicht von ihm, sondern von C, noch zusätzlich durch eine Abfrage der USt-IdNr. beim Bundeszentralamt für Steuern gemäß § 18e Nr. 1 UStG bestätigen zu lassen. Im Rahmen seiner Prüfung der Zumutbarkeit hat das FG zu berücksichtigen, dass --was das FA in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nochmals bestätigt hat-- im Streitfall kein betrügerisches Verhalten

der beteiligten Personen erkennbar ist, eine Gefährdung des Steueraufkommens des UK wegen Überführung der Weine in ein Verbrauchsteuerlager des UK nicht bestand und die Klägerin die gültige USt-IdNr. der Lagerhalterin C, bei der der F-Fonds ein Verbrauchsteuerlagerkonto unterhielt, aufgezeichnet hat.

60 c) Sollte die Klägerin möglicherweise andere formelle Erfordernisse nicht erfüllt haben, ist dies grundsätzlich unschädlich (vgl. EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861, BStBl II 2009, 78, Rz 31 ff.).

61 6. Das vorliegende Verfahren ist nicht wegen des EuGH-Vorlagebeschlusses des FG München vom 4. Dezember 2014 14 K 1511/14 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 358), auf den beide Beteiligte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hingewiesen haben, gemäß § 74 FGO auszusetzen.

62 Denn unabhängig davon, dass es dort um einen Fall des innergemeinschaftlichen Verbringens geht, bedarf es hier --anders als dort-- weiterer tatsächlicher Aufklärung durch das FG, ob die Klägerin alle ihr zumutbaren Maßnahmen zur Mitteilung einer USt-IdNr. des F-Fonds ergriffen hat. Diese Voraussetzung war in dem der EuGH-Vorlage des FG München in DStR 2015, 358 zugrunde liegenden Fall erfüllt, wie sich aus der Vorlagefrage ergibt.

63 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de