Urteil vom 10. August 2016, V R 45/15

Innergemeinschaftliche Lieferungen

ECLI:DE:BFH:2016:U.100816.VR45.15.0

BFH V. Senat

UStG § 6a Abs 3, UStG § 6a Abs 4, UStDV § 17a Abs 2 Nr 2, UStDV § 17c, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008

vorgehend FG München, 20. April 2015, Az: 2 K 1430/12

Leitsätze

Die gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV a.F. erforderliche Angabe des Bestimmungsorts ergibt sich nur dann aus der für die Lieferung ausgestellten Rechnung, wenn von einer Beförderung zu dem in der Rechnung angegebenen Unternehmensort des Abnehmers auszugehen ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 21. April 2015 2 K 1430/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Organträger einer Organ-GmbH (GmbH), die in den Streitjahren 2007 und 2008 auf Vermittlung des P Kaufverträge mit den in Spanien und der Tschechischen Republik ansässigen Firmen C, M und PA für die Durchführung steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen abgeschlossen hatte. Bei diesen Firmen handelte es sich um Scheinunternehmen, deren Existenz und Unternehmereigenschaft P fingiert hatte, um PKW ohne Umsatzsteuerbelastung erwerben zu können. Neben den Rechnungen an die Firmen C, M und PA lagen der GmbH Verbringungserklärungen vor, die der GmbH bei der jeweiligen Abholung übergeben worden waren und in denen als Bestimmungsort Spanien oder Tschechien angegeben war. Die Klägerin zeichnete gemäß § 17c Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) die diesen Firmen erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern auf. Der Transport der PKW in das übrige Gemeinschaftsgebiet erfolgte nach der Abholung bei der GmbH durch Sammeltransporte aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet.

2 Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung bei P ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Lieferungen aufgrund der für die Firmen C, M und PA abgeschlossenen Kaufverträge steuerpflichtig seien und erließ entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide. Ein Einspruch hiergegen hatte nur insoweit Erfolg, als die von der GmbH vereinnahmten Kaufpreise als Gegenleistung behandelt wurden.

3 Die hiergegen eingelegte Klage zum Finanzgericht (FG) wies das FG als unbegründet ab. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) lägen unstreitig nicht vor. Es sei der Klägerin auch kein Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG zu gewähren, da die Klägerin keinen hinreichenden Belegnachweis erbracht habe. Zudem habe die Klägerin nicht in gutem Glauben gehandelt.

4 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie habe den Belegnachweis geführt. Er ergebe sich aus dem Rechnungsdoppel und dem Verbringungsnachweis. Die Überlegungen des FG zum Sammeltransport, aus dem sich eine Versendung anstelle einer Beförderung ergebe, seien unerheblich, da auch in Versendungsfällen der Belegnachweis nach den Regelungen zu Beförderungen erbracht werden könne. Zu beachten sei hierzu die

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Insoweit wäre ansonsten aufzuklären gewesen, zu welchem Zeitpunkt der Geschäftsführer der GmbH von den Sammeltransporten Kenntnis hatte. Ihr sei auf der Grundlage der zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG zu gewähren. Bei ihr liege keine eigene leichtfertige Steuerverkürzung vor.

5 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 vom 1. Oktober 2010 und vom 24. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. März 2012 die Umsatzsteuer 2007 um ... € auf ./. ... € und die Umsatzsteuer 2008 um ... € auf ... € herabzusetzen.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Das FG habe zutreffend entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Lieferungen nicht als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, sondern steuerpflichtig sind.

9 1. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 UStG liegen nicht vor, da es sich bei den als Abnehmer geführten Firmen C, M und PA um Scheinfirmen handelte, so dass es an der gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 UStG erforderlichen Lieferung an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Unternehmer fehlt.

10 2. Die Klägerin kann die Steuerfreiheit auch nicht aufgrund eines Beleg- und Buchnachweises gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV in Anspruch nehmen. Es fehlt sowohl am Beleg- als auch am Buchnachweis.

11 a) Im Streitfall liegen, wie das FG insoweit zu Recht entschieden hat, Versendungs-, nicht aber Beförderungsfälle vor, da die PKW im maßgeblichen Zeitpunkt des Verlassens des Inlands nicht durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert, sondern durch Einschaltung selbständiger Dritter versendet wurden. Versendungsbelege liegen der Klägerin nicht vor. Die Klägerin hat den Belegnachweis aber auch dann nicht erbracht, wenn zu ihren Gunsten zu unterstellen wäre, dass sie zu einer Nachweisführung wie im Beförderungsfall berechtigt wäre (§ 17a Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 UStDV a.F.).

12 aa) Der Unternehmer soll gemäß § 17a Abs. 2 UStDV a.F. in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, den Nachweis führen

> "1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes),
> 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
> 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
> 4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern".

13 Die unionsrechtliche Befugnis zur gesetzlichen Anordnung dieses Belegnachweises ergibt sich aus Art. 131 MwStSystRL (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. August 2011 V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, unter II.1.b zu Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG). Danach wird die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung nur "unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiung[en] sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen".

14 Da sich der Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung nach dem Bestimmungsort der Lieferung richtet, ist diese Angabe zur Wahrung der Korrespondenz von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb (vgl.

BFH-Urteil in BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, unter II.2.a) nicht verzichtbar.

15 bb) Im Streitfall reicht die Nennung eines Bestimmungslandes in den Verbringungserklärungen zur Angabe des Bestimmungsorts nicht aus. Der Bestimmungsort ergibt sich auch nicht aus den für die Lieferungen ausgestellten Rechnungen. Zwar kann sich aus der Rechnungsanschrift im Einzelfall der belegmäßig nachzuweisende Bestimmungsort ergeben. Dies setzt aber voraus, dass von einer Beförderung zu dem in der Rechnung angegebenen Unternehmensort des Abnehmers auszugehen ist (BFH-Urteil vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331, unter II.3.c). Dies trifft auf Abrechnungen gegenüber Scheinunternehmen nicht zu.

16 b) Der Buchnachweis ist widerlegt.

17 aa) Der Unternehmer soll nach § 17c Abs. 1 UStDV die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers aufzeichnen.

18 bb) Zwar hat die Klägerin die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der Firmen C, M und PA aufgezeichnet. Da es sich aber bei diesen Firmen, die die Klägerin als ihre Abnehmer ansah, um Scheinfirmen handelte, ergibt sich aus der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern dieser Firmen nicht auch deren Unternehmereigenschaft. Denn steht fest, dass die buchmäßige aufgezeichnete Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mangels tatsächlich fehlender Unternehmereigenschaft diese nicht bezeugen kann, entfällt die Beweiskraft dieser buchmäßigen Aufzeichnung. Es kann dann nicht zu einer Inanspruchnahme der Steuerfreiheit auf formeller Beweisgrundlage kommen.

19 3. Die Klägerin kann keinen Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG beanspruchen.

20 a) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl --wie hier-- 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 (vgl. zu den unionsrechtlichen Grundlagen BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, Rz 29).

21 Die Steuerfreiheit gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV ihrer Art nach nachgekommen ist (BFH-Urteil in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, Rz 30).

22 b) Im Streitfall hat die Klägerin formal zwar den --entkräfteten-- Buchnachweis (s. oben II.2.b), nicht aber auch den Belegnachweis in der erforderlichen Art erbracht, da die Angaben zu den Bestimmungsorten fehlten (s. oben II.2.a).

23 c) Es besteht kein Widerspruch zum EuGH-Urteil Traum vom 9. Oktober 2014 C-492/13 (EU:C:2014:2267). Danach müssen die Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen kennen, bevor sie ein Geschäft abschließen (Rz 29). Dieser Anforderung genügt § 17a UStDV in seiner Auslegung durch den erkennenden Senat. Die Angabe eines Bestimmungsorts ist nicht mit der eines Bestimmungslandes gleichzusetzen.

24 Im Übrigen ergibt sich aus dem EuGH-Urteil Traum (EU:C:2014:2267) nicht, dass einem Steuerpflichtigen, der der Verpflichtung zur Beibringung eines der Art nach vollständigen Belegnachweises nicht nachkommt, eine Steuerfreiheit aus Gründen des Vertrauensschutzes zu gewähren ist. Ob die Klägerin im Hinblick auf andere Umstände als die Nichterfüllung der Verpflichtung zur Beibringung von Angaben zu den Bestimmungsorten der Lieferungen gutgläubig gehandelt hat, ist daher unerheblich. Überlegungen zum Vertrauensschutz gleichen formal nur unvollständig erfüllte Belegpflichten nicht aus.

25 4. Auf die weiteren Überlegungen des FG kommt es somit nicht mehr an.

26 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de