Beschluss vom 29. März 2016, XI B 77/15

Zum Vertrauensschutz bei Ausfuhrlieferungen

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst a, UStG § 6

vorgehend FG München, 08. Juni 2015, Az: 14 K 3247/12

Leitsätze

NV: Ein Unternehmer kann sich auch bei Ausfuhrlieferungen gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG nur dann auf Vertrauensschutz berufen, wenn er seinen Nachweispflichten vollständig nachgekommen ist. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 9. Juni 2015 14 K 3247/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind die Erben des in 2013 verstorbenen D. D war Unternehmer und betrieb in den Besteuerungszeiträumen 2002 und 2003 (Streitjahre) einen Handel mit Elektrogeräten.

2 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Streitjahre stellte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) fest, dass hinsichtlich einer Vielzahl von D als steuerfrei erklärter Ausfuhrlieferungen die Zollstempel auf den Ausfuhrbelegen für die jeweiligen Lieferungen (Abgangszollstellen Österreich und Italien) gefälscht waren.

3 Das FA erließ am 23. November 2005 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, die am 2. Februar 2006 nochmals geändert wurden. Diese Bescheide wurden bestandskräftig.

4 Die gefälschten Ausfuhrbelege lassen sich in folgende Gruppen einteilen.

5 Zum einen betreffen sie Verkäufe von Waren, für die D im eigenen Namen auf sog. Einheitspapieren die Ausfuhr anmeldete. Dabei übergab D das Einheitspapier und die Ware jeweils an den diese befördernden Käufer. Das Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers --mit gefälschtem Zollstempel-- wurde zusammen mit der Originalrechnung vom Käufer zurückgesandt. In beiden Dokumenten verwendete D folgende Bezeichnungen für die gelieferten Gegenstände: Mobiltelefone GSM, Videokameras, Farbfernsehgeräte, Hifi-Komponenten, Hifi-Systeme, CD-Spieler, Hifi-Lautsprecher, Projektionsfernsehgeräte, Autoradio-CD, Radiorekorder, Spielekonsolen, DVD-Rekorder, Möbel für Rundfunk/TV, Hifi-Lautsprecher-Set, Digital-Fotokamera, Plasma-TV, Telefone drahtlos, CD-Spieler portabel, Autolautsprecher, DVD Spieler und LCD-Fernseher.

6 Zum anderen verkaufte D im nichtkommerziellen Reiseverkehr in seinem Ladenlokal Waren an ausländische Käufer. Für diese Lieferungen verwendete er entweder die Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke oder einen sog. "Global Refund Cheque". Auf dem jeweiligen Formular vermerkte D Name und Adresse des Käufers, Art und Menge der Ware sowie einen Kaufpreis inklusive Mehrwertsteuer. Dagegen war in den angehefteten Rechnungen --die keine Angaben zu Name und Adresse des Käufers enthielten-- jeweils keine Umsatzsteuer ausgewiesen und kein Steuersatz genannt. Auf allen Belegen befinden sich gefälschte Zollstempel. In beiden verwendeten Formulartypen ist die Möglichkeit vorgesehen, dass die Zollabgangsstelle die Übereinstimmung der

Angaben über den Namen und die Anschrift des Abnehmers (Käufers) mit den Eintragungen in dem vorgelegten Reisepass oder in einem sonstigen Grenzübertrittspapier des Ausführers bestätigen kann, was jedoch nur teilweise erfolgt ist.

7 Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. Juli 2008 V R 7/03 (BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075) nahm D zum Anlass, einen Antrag auf Erlass zu stellen. Er machte geltend, dass er die Fälschungen der Zollstempel bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht habe erkennen können.

8 Mit Bescheid vom 9. Januar 2012 lehnte das FA den beantragten Erlass ab. Der hiergegen von D eingelegte Einspruch und die im Anschluss erhobene Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1987 veröffentlicht.

9 Mit der Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Entscheidungsgründe

10 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch weicht sie von der Rechtsprechung anderer Gerichte ab. Sie ist auch nicht verfahrensfehlerhaft zustande gekommen.

11 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

12 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Bedeutung der Sache darf sich dabei nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpfen, sondern muss eine Vielzahl gleichartiger Fälle betreffen (BFH-Beschlüsse vom 17. Mai 2002 V B 158/01, BFH/NV 2002, 1350, unter II., Rz 6; vom 3. März 2006 V B 80/05, BFH/NV 2006, 1250, unter II.2.a, Rz 21). Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 7. Dezember 2009 XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482, unter a, Rz 3; vom 4. Oktober 2012 XI B 46/12, BFH/NV 2013, 273, Rz 17; vom 20. Februar 2014 XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828, Rz 11; vom 19. Dezember 2014 XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534, Rz 17). Eine Rechtsfrage hat nicht schon deshalb grundsätzliche Bedeutung, weil sie sich in einer Vielzahl gleichliegender Fälle ebenfalls stellt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. März 2011 VI B 31/11, BFH/NV 2011, 1322, Rz 7; vom 25. Februar 2014 III B 155/12, BFH/NV 2014, 855, Rz 16; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 115 FGO Rz 93) oder bislang eine Entscheidung des BFH zu der konkreten Fallgestaltung fehlt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Oktober 2010 II B 111/10, BFH/NV 2011, 73, Rz 9; vom 21. September 2011 XI B 24/11, BFH/NV 2012, 277, Rz 24). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. März 2009 XI B 89/08, BFH/NV 2009, 976, unter 1., Rz 2; in BFH/NV 2010, 482, unter a, Rz 3; jeweils m.w.N.).

13 b) Die Kläger halten erstens die folgende Rechtsfrage für klärungsbedürftig: "Ist es notwendig, dass die in der UStDV genannten Buch- und Belegnachweise formell vollständig erbracht werden, damit einem Steuerpflichtigen Vertrauensschutz hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG gewährt werden kann?"

14 Diese Frage ist jedoch nicht klärungsbedürftig, da sie aufgrund der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann.

15 aa) Es ist bereits geklärt, dass ein Steuerpflichtiger die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erfüllt, wenn er den gesetzlichen Buch- und Belegnachweis nicht formell vollständig führt. Der BFH hat zu § 6a Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bereits entschieden, dass sich die Frage, "ob der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers auch bei Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte", erst dann stellt, "wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nach §§ 17a ff. UStDV vollständig nachgekommen ist" (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81, unter II.2.b, Rz 50; vom 7. Dezember 2006 V R 52/03,

BFHE 216, 367, BStBl II 2007, 420, unter II.3.b, Rz 43; vom 15. Februar 2012 XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, Rz 32; vom 14. November 2012 XI R 17/12, BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407, Rz 33).

16 Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407, Rz 33).

17 bb) Nichts anderes gilt für die hier streitgegenständlichen Ausfuhrlieferungen. Die formell vollständige Führung des Buch- und Belegnachweises gehört auch bei Ausfuhrlieferungen zu den Pflichten, die der Unternehmer im Rahmen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erfüllen muss (vgl. Treiber in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, § 6 Rz 167; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 109 Rz 127). Diese Rechtsprechung basiert auf der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), wonach "der Lieferer auf die Rechtmäßigkeit des Umsatzes, den er tätigt, vertrauen können muss, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer zu verlieren, wenn er ... selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns außerstande ist, zu erkennen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung in Wirklichkeit nicht gegeben waren, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren" (vgl. z.B. EuGH-Urteil Netto Supermarkt vom 21. Februar 2008 C-271/06, EU:C:2008:105, Umsatzsteuer-Rundschau 2008, 508, Rz 27; ebenso BFH-Urteile in BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075, Leitsatz 1; vom 19. November 2009 V R 8/09, BFH/NV 2010, 1141, Rz 18).

18 cc) Dass der BFH in ständiger Rechtsprechung die analoge Anwendung von § 6a Abs. 4 UStG auf Ausfuhrlieferungen ablehnt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075, Rz 32; in BFH/NV 2010, 1141, Rz 17; BFH-Beschluss vom 26. März 2009 V B 179/07, BFH/NV 2009, 1477, unter II.1.bb, Rz 22), steht dem nicht entgegen, denn hier geht es nicht um die --nach § 6a Abs. 4 UStG mögliche-- Anwendung von Vertrauensschutz im Festsetzungsverfahren, sondern um die Auslegung des Merkmals "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns", die in beiden Fällen nicht unterschiedlich erfolgen kann.

19 c) Zweitens halten die Kläger die Frage für grundsätzlich bedeutsam, ob "die Nennung von Waren und Gattungsbezeichnungen [genügt,] um im Belegnachweis gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 UStDV a.F. (§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStDV) und im Buchnachweis gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStDV a.F. (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStDV) die 'handelsübliche Bezeichnung' des Gegenstandes anzugeben".

20 Diese Rechtsfrage ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung, da sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Februar 2013 XI B 117/11, BFH/NV 2013, 981, Rz 22; Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 106; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 28).

21 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche eine eindeutige und leicht "nachprüfbare Feststellung" der abgerechneten Leistung ermöglichen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 12) und eine mehrfache Abrechnung der Leistung in einer anderen Rechnung ausschließen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. Mai 2012 XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836, Rz 43). Was zur Erfüllung dieser Voraussetzung erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (z.B. BFH-Urteil in BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 12, m.w.N.).

22 bb) Das FG hat entschieden, dass sich nicht eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben hat, welche Gegenstände ausgeführt worden sind, da die von D sowohl in den Einheitspapieren als auch in den dazugehörigen Rechnungen verwendeten Bezeichnungen zu allgemein sind, um beurteilen zu können, welche konkreten Gegenstände ausgeführt werden sollten. Darin liegt die Subsumtion der im vorliegenden Streitfall verwendeten Bezeichnungen unter den Begriff "handelsübliche Bezeichnung" in § 9 Abs. 1 Nr. 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bzw. § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStDV. Ob diese Rechtsauffassung des FG zutreffend ist, ist eine Frage der materiellen Richtigkeit des FG-Urteils. Die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung vermag indes die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht zu begründen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 35; vom 27. August 2014 XI B 33/14, BFH/NV 2015, 66, Rz 14; jeweils m.w.N.).

23 d) Grundsätzliche Bedeutung soll drittens auch die Rechtsfrage haben, ob "dem Lieferanten eines Gegenstandes, der zollrechtlich Ausführer des Gegenstands ist und bei dieser Ausfuhr den Leistungsempfänger zur Erfüllung der zollrechtlichen Verpflichtungen im Rahmen des Ausfuhrverfahrens einschaltet, das Wissen des Leistungsempfängers, der einen Ausfuhrbeleg fälscht, auch für Zwecke der Umsatzsteuer zuzurechnen" ist.

24 Diese Frage ist im Streitfall nicht klärbar, denn sie stellt sich nur, falls die Begründung des FG zur formellen Vollständigkeit des Buch- und Belegnachweises nicht trägt. Dies ist jedoch --wie vorstehend ausgeführt-- nicht der

Fall.

25 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

26 a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der EuGH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. Oktober 2011 V B 35/11, BFH/NV 2012, 76, Rz 5; vom 21. Januar 2013 III B 167/11, BFH/NV 2013, 754, Rz 7; vom 10. April 2014 X B 250/13, BFH/NV 2014, 1045, Rz 2; vom 22. Juli 2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 10; jeweils m.w.N.).

27 b) Die von den Klägern gerügte Abweichung liegt nicht vor.

28 aa) In den Urteilen in BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075 und in BFH/NV 2010, 1141 sowie im Beschluss in BFH/NV 2009, 1477 hat der BFH entschieden, dass eine analoge Anwendung von § 6a Abs. 4 UStG auf Ausfuhrlieferung nicht in Betracht kommt. Von diesem Grundsatz geht auch das FG aus, denn auf Seite 8 seines Urteils wird unter ausdrücklichem Hinweis auf das erstgenannte Urteil ausgeführt, der Vertrauensschutz sei "nach derzeitiger Rechtsprechung nicht im Festsetzungsverfahren analog § 6a Abs. 4 UStG zu prüfen".

29 bb) Das FG geht zudem davon aus, dass ein Unternehmer, der den Buch- und Belegnachweis nicht formell vollständig geführt hat, nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat. Wie oben unter II.1.b aa ausgeführt, entspricht dies den Grundsätzen der bisherigen BFH-Rechtsprechung.

30 3. Ohne Erfolg rügen die Kläger, das FG habe einen Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO begangen, indem es bei der Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt habe.

31 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Insbesondere sind der Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Prozessbeteiligten (quantitativ) vollständig und (qualitativ) einwandfrei zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. November 2006 VIII B 104/06, BFH/NV 2007, 486, unter II.1., Rz 30; vom 23. Februar 2012 VI B 138/11, BFH/NV 2012, 970, Rz 2; vom 21. August 2013 III B 122/12, BFH/NV 2013, 1798, Rz 14; vom 9. April 2014 XI B 89/13, BFH/NV 2014, 1228, Rz 20). Das FG verletzt seine Pflicht zur vollständigen und zutreffenden Berücksichtigung des Streitstoffs, wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache oder einen bestimmten Tatsachenvortrag erkennbar unberücksichtigt lässt, obwohl dieser auf der Basis seiner materiell-rechtlichen Auffassung entscheidungserheblich sein kann (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 19. Juni 2013 IX B 1/13, BFH/NV 2013, 1624, Rz 3; vom 30. Juli 2013 IV B 107/12, BFH/NV 2013, 1928, Rz 18; in BFH/NV 2013, 1798, Rz 14; in BFH/NV 2014, 1228, Rz 20).

32 b) Nach dem Beschwerdevorbringen hat das FG nicht berücksichtigt, dass die Kläger in der mündlichen Verhandlung ausgeführt haben, dass die Rechnungen jeweils Bruttobeträge ausweisen würden (Seite 2 vorletzter Absatz des Protokolls der mündlichen Verhandlung) und dass auf den Rechnungen die Formulierung "In vorstehendem Betrag ist die ges. MwSt. enth. ____%=_____DM" zu finden war. Zudem sei das FG nicht darauf eingegangen, dass die Beträge im Ausfuhrbeleg (unstreitig Bruttobeträge) mit denjenigen in der Rechnung übereinstimmten.

33 aa) Entgegen der Auffassung der Kläger hat das FG diese Umstände bei seiner Entscheidung berücksichtigt; denn im Tatbestand der Entscheidung wird ausgeführt, nach den Angaben der Kläger habe D den ausländischen Käufern "die Waren zum Bruttopreis überlassen". Das Vorhandensein der Formulierung zur Mehrwertsteuer spräche allenfalls dann für einen Bruttobetrag, wenn --was die Kläger nicht vortragen-- diese in allen Fällen ausgefüllt worden wäre. Vielmehr hat das FG auch berücksichtigt, dass auf der Rechnung auch nach Angaben der Kläger weder ein Steuerbetrag noch ein Steuersatz genannt ist und der Rechnungsbetrag und der Bruttobetrag auf den Formularen identisch waren, denn daraus ergibt sich gerade, dass das Entgelt nicht eindeutig und leicht nachprüfbar aufgezeichnet wurde.

34 bb) Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht bereits deshalb vor, weil das FG den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht entsprechend den klägerischen Vorstellungen gewürdigt hat oder die Würdigung fehlerhaft

erscheint; insoweit könnte es sich um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, nicht indes um einen Verfahrensverstoß (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19. Januar 2006 VIII B 113/05, BFH/NV 2006, 803, unter 1., Rz 7; vom 5. Mai 2014 III B 156/13, BFH/NV 2014, 1208, Rz 25; vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 47).

35 c) Da die Verfahrensrüge bezüglich der Berücksichtigung der Äußerungen der Kläger in der mündlichen Verhandlung nicht durchgreift, kommt es --wie die Kläger selbst einräumen-- nicht auf deren weitere Rüge an, das FG habe den Akteninhalt quantitativ nicht vollumfänglich berücksichtigt, da es in den Urteilsgründen unter II.3. festgestellt habe, dass es bei den meisten Belegen im nichtkommerziellen Reiseverkehr an der Bestätigung fehle, dass der angegebene Name und die angegebene Anschrift mit den Passeinträgen übereinstimmten, ohne diese Lieferungen im Einzelnen zu bezeichnen. Denn diese Begründung wird vom FG kumulativ neben dem nicht eindeutig und leicht nachvollziehbaren Entgelt verwendet, um die formelle Vollständigkeit des Buch- und Belegnachweises abzulehnen.

36 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de