Beschluss vom 31. Januar 2019, V B 99/16

Zu den Nachweisanforderungen an steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

ECLI:DE:BFH:2019:B.310119.VB99.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a, UStDV § 10 Abs 1, UStDV § 17a, FGO § 76, FGO § 96 Abs 1 S 3, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 115 Abs 2, FGO § 119 Nr 6, ZPO § 559, FGO § 96 Abs 1 S 1, UStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 07. Juni 2016, Az: 6 K 1263/11

Leitsätze

1. NV: Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ist darauf gerichtet, die Zugangsschranke (Nichtzulassung der Revision) zur Revisionsinstanz zu beseitigen; auf Gründe für eine Restitutionsklage kommt es insoweit nicht an.

2. NV: Ein Beweis durch Zeugen kommt als Ersatz für den bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gesetzlich vorgesehenen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich nicht in Betracht. Deshalb ist es auch unerheblich, ob ein möglicher Zeuge seine Aussage vorab in schriftlicher Form niederlegt.

3. NV: Nur wenn der Formalbeweis ausnahmsweise nicht oder nicht zumutbar geführt werden kann, gebietet es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, den Nachweis auch in anderer Form zuzulassen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 19. März 2015 V R 14/14, BFHE 250, 248, BStBl II 2015, 912).

4. NV: Die Anforderungen an einen zum Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung geeigneten CMR-Frachtbrief sind durch die Rechtsprechung geklärt.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 8. Juni 2016 6 K 1263/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Im Verfahren vor dem Finanzgericht (FG) war die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren 2003 bis 2005 geltenden Fassung --UStG--) im Hinblick auf insgesamt 20 Fahrzeuglieferungen streitig. Das FG gab der Klage für die Lieferungen mit den laufenden Nummern 14 bis 17 und 20 (s. S. 5 des FG-Urteils) statt, wies sie aber hinsichtlich der Lieferungen unter den laufenden Nummern 1 bis 13 sowie 18 und 19 ab. Hinsichtlich der laufenden Nummern 1 bis 6, 8 bis 13 sowie 18 und 19 begründete das FG sein Urteil mit dem Fehlen eines Belegnachweises. Da der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Fall der laufenden Nummer 7 die Belege im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau an sich genommen und nicht wieder herausgegeben hatte, ging das FG im Wege der Beweismaßreduzierung vom Vorhandensein des Belegnachweises aus, hatte aber wegen der Unklarheiten der Lieferbeziehungen Zweifel an der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a UStG.

2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wendet sich mit der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision. Zudem hat sie Restitutionsklage beim FG erhoben, mit der sie die Aufhebung des FG-Urteils hinsichtlich der Versagung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Falle der laufenden Nummer 9 beantragt.

Entscheidungsgründe

II.

3 Das Auffinden der Rechnung der Q vom 19. Mai 2004, auf das die Klägerin ihre Restitutionsklage hinsichtlich der Lieferung Nummer 9 stützt, führt nicht zur Zulassung der Revision. Das Auffinden der Rechnung stellt keinen der in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Zulassungsgründe dar.

4 Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob er sich der Auffassung des Bundesgerichtshofs (BGH) im Urteil vom 23. November 2006 IX ZR 141/04 (Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2007, 767), auf das sich die Klägerin stützt, anzuschließen vermag. Der BGH hat darin entschieden, dass das Vorbringen eines Restitutionsgrundes in besonderen Fällen trotz § 559 der Zivilprozessordnung (ZPO) in der Revisionsinstanz zulässig ist, auch wenn es sich dabei um Tatsachen handelt, die noch nicht Gegenstand des Berufungsurteils sein konnten. Hierauf kommt es für das Beschwerdeverfahren nicht an. Denn das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren dient nicht dazu, die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. September 2010 II B 164/09, BFH/NV 2011, 193), sondern betrifft nur die Frage, ob einer der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Zulassungsgründe vorliegt. Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ist allein darauf gerichtet, die Zugangsschranke (Nichtzulassung der Revision) zur Revisionsinstanz zu beseitigen (BFH-Beschluss vom 5. November 2013 IV B 108/13, BFH/NV 2014, 379).

III.

5 Die Beschwerde ist unbegründet.

6 Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), noch erfordert die Fortentwicklung des Rechts eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO) noch ist ein Verfahrensfehler geltend gemacht, der vorliegt und auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

7 1. Die Klägerin hält für grundsätzlich bedeutsam, ob

8 (1) die Rechtsprechung des BFH, der zufolge ein Ersatz des Buch- und Belegnachweises durch Zeugenbeweis weder von Amts wegen noch auf Antrag in Betracht kommt, dahingehend auszulegen ist, dass andere Beweismittel auch dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn der Buch- und Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der in den Streitjahren 2003 bis 2005 geltenden Fassung (UStDV) vom Steuerpflichtigen erbracht wurde und

9 (2) die Vernehmung eines Zeugen auch dann ausscheidet, wenn dem Gericht eine entscheidungserhebliche schriftliche Erklärung des Zeugen vorliegt.

10 a) Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig, d.h. entscheidungserheblich ist (BFH-Beschluss vom 16. März 2016 V B 89/15, BFH/NV 2016, 993).

11 b) Die Frage zu (1), ob der Zeugenbeweis auch ausscheidet, wenn der Buch- und Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV vom Steuerpflichtigen erbracht wurde, vom FA aber angezweifelt wird, ist hinsichtlich der Lieferungen mit den laufenden Nummern 1 bis 6, 8 bis 13 sowie 18 und 19 in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht klärbar, weil sie nicht entscheidungserheblich ist.

12 aa) Hinsichtlich der Lieferungen mit den laufenden Nummern 1 bis 6, 8 bis 11 sowie 18 und 19 hat die Klägerin nach den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) den Buch- und Belegnachweis nicht erbracht, weil der jeweils vorgelegte CMR-Frachtbrief unzutreffende Angaben enthielt.

13 (1) Gemäß § 17a Abs. 4 UStDV soll der Unternehmer in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, den Nachweis hierüber u.a. durch einen Beleg entsprechend § 10 Abs. 1 UStDV führen. § 10 Abs. 1 UStDV umfasst Versendungsbelege, insbesondere Frachtbriefe u.a. (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV) sowie im Einzelnen näher umschriebene sonstige handelsübliche Belege, insbesondere Bescheinigungen des beauftragten Spediteurs und Versandbestätigungen des Lieferers (§ 10 Abs. 1

Nr. 2 UStDV). Auch ein CMR-Frachtbrief ist als Frachtbrief i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV anzusehen (BFH-Urteil vom 22. Juli 2015 V R 38/14, BFHE 251, 78, BStBl II 2018, 498, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH).

14 (2) Dabei muss nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b und c des CMR-Übereinkommens vom 19. Mai 1956 (BGBl II 1961, 1120) der CMR-Frachtbrief den Namen und die Anschrift des Absenders sowie Namen und Anschrift des Frachtführers enthalten. Absender ist im Beförderungsvertrag der CMR derjenige, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat. Die Angabe der Vertragsparteien des Beförderungsvertrages gehört zu den konstitutiven Frachtbriefangaben. CMR-Frachtbriefe sind deshalb nur als Versendungsbeleg anzuerkennen, wenn sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten (BFH-Urteil in BFHE 251, 78, BStBl II 2018, 498).

15 (3) Nach den Feststellungen des FG war in den CMR-Frachtbriefen zu den Lieferungen 1 bis 6, 8 bis 11 sowie 18 und 19 die Klägerin als Absender und damit als Vertragspartei des Frachtvertrages eingetragen; tatsächlich war aber der Frachtvertrag zwischen dem Abnehmer und der jeweiligen Spedition abgeschlossen worden.

16 bb) In den beiden sog. Abholfällen (laufende Nummern 12 und 13) ist nach den Feststellungen des FG der Buch- und Belegnachweis nicht erbracht, weil keine Rechnungen mit einem Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung vorgelegen haben. Das aber ist Voraussetzung des Belegnachweises nach § 17a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 UStDV (BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957).

17 b) Im Fall der laufenden Nummer 7 ist die grundsätzliche Bedeutung der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfrage nicht hinreichend i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargetan. U.a. ist darzulegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist. Liegt zu der vom Beschwerdeführer herausgestellten Rechtsfrage bereits höchstrichterliche Rechtsprechung vor, so gehört zu der Darlegung der Klärungsbedürftigkeit eine fundierte Stellungnahme dazu, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder aufgrund welcher neuen Entwicklungen sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Januar 2015 XI B 88/14, BFH/NV 2015, 864). Diesen Anforderungen entspricht die Beschwerdebegründung nicht.

18 c) Die Frage zu (2), ob die Vernehmung eines Zeugen auch dann ausscheidet, wenn dem Gericht eine entscheidungserhebliche schriftliche Erklärung des Zeugen vorliegt, hat ebenfalls keine grundsätzliche Bedeutung, weil sie durch die Rechtsprechung bereits geklärt ist 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-Beschluss vom 22. Februar 2017 V B 122/16, BFH/NV 2017, 772). Der Unternehmer hat die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Ein Beweis durch Zeugen kommt als Ersatz für den gesetzlich vorgesehenen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich nicht in Betracht, und zwar weder von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 FGO) noch auf Antrag. Darauf, ob ein möglicher Zeuge seine Aussage vorab in schriftlicher Form niederlegt, kann es unter keinem denkbaren Gesichtspunkt ankommen. Nur wenn der Formalbeweis ausnahmsweise nicht oder nicht zumutbar geführt werden kann, gebietet es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, den Nachweis auch in anderer Form zuzulassen (BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 14/14, BFHE 250, 248, BStBl II 2015, 912). Im Streitfall hat das FG ausdrücklich festgestellt, dass die Klägerin an der Führung des Buch- und Belegnachweises nicht gehindert gewesen und dieser für sie auch nicht unzumutbar gewesen ist.

19 2. Da die Rechtsfortbildungsrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO ein Spezialtatbestand der Grundsatzrevision ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. Oktober 2016 IV B 119/15, BFH/NV 2017, 320; vom 9. Februar 2011 X B 67/10, BFH/NV 2011, 826), kommt diese aus den unter 1. dargelegten Gründen nicht in Betracht.

20 3. Die geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor.

21 a) Ein Verstoß gegen die aus § 76 Abs. 1 FGO folgende Sachaufklärungspflicht liegt vor, wenn das FG einen entscheidungserheblichen Beweisantrag übergeht. Auf die beantragte Beweiserhebung darf das FG im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar ist oder wenn das Beweismittel unzulässig oder absolut untauglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juni 2016 III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571). Der Beweisantrag muss entscheidungserheblich sein. Dafür kommt es auf den materiell-rechtlichen Standpunkt des FG an. Das gilt auch dann, wenn dieser unrichtig sein sollte (BFH-Beschlüsse vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293; vom 1. März 2016 V B 44/15, BFH/NV 2016, 934). Nach diesen Grundsätzen brauchte das FG den Beweisanträgen auf Vernehmung von Zeugen zu den Handelsbräuchen bei CMR-Frachtbriefen nicht nachzugehen. Das FG ist --zu Recht-- davon ausgegangen, dass der

BFH im Urteil in BFHE 251, 78, BStBl II 2018, 498 bereits über die Anforderungen, die an einen gemäß §§ 17a Abs. 4, 10 Abs. 1 UStDV zum Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung geeigneten CMR-Frachtbrief zu stellen sind, entschieden hat. Der Beweisantrag war danach nicht entscheidungserheblich.

22 b) Das FG hat nicht gegen seine Verpflichtung aus § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO, § 119 Nr. 6 FGO verstoßen. Nach dieser Vorschrift sind im Urteil die Gründe anzugeben, die für die richterliche Überzeugung leitend gewesen sind. Eine Erörterung aller im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil gebietet die Vorschrift nicht. § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO stellt an die Begründung eines Urteils keine höheren Anforderungen als § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO. Ein Urteil ist nur dann i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn die Urteilsgründe ganz oder z.T. fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Das erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste. Ein Verfahrensmangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO liegt erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (BFH-Beschlüsse vom 11. April 2012 X B 56/11, BFH/NV 2012, 1331; vom 26. September 2012 III B 222/10, BFH/NV 2013, 71). Bei nur z.T. fehlenden Entscheidungsgründen setzt eine Verletzung des § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO grobe Begründungsmängel in einem Ausmaß voraus, dass die vom FG fixierten Entscheidungsgründe zum Nachweis der Rechtmäßigkeit des Urteilsspruchs schlechterdings ungeeignet erscheinen und den Beteiligten keine (hinlängliche) Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Erwägungen das Urteil beruht (BFH-Beschluss vom 6. Februar 2014 II B 129/13, BFH/NV 2014, 708). Das FG hat auch für die der laufenden Nummer 13 zugrunde liegende Lieferung auf S. 38 ff. seines Urteils eingehend und damit hinreichend dargelegt, aus welchen Gründen es davon ausgeht, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht nachgewiesen ist.

23 Darauf, ob die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG fehlerhaft ist oder bei der Würdigung Erfahrungssätze und Denkgesetze verletzt worden sind, kommt es nicht an. Denn derartige Fehler sind dem materiellen Recht zuzuordnen und damit der Rüge eines Verfahrensmangels entzogen. Der Prüfungsmaßstab im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision unterscheidet sich dadurch vom Revisionsverfahren, in dem die Verletzung von Erfahrungssätzen und Denkgesetzen als Fehler der Rechtsanwendung zu beachten ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 708).

24 c) Die Klägerin legt keinen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten dar. Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt insbesondere dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (z.B. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218). Diese Voraussetzungen legt die Klägerin mit ihrer bedingten Rüge nicht hinreichend dar. Die Klägerin trägt vor, es läge ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten vor, sollte das FG nicht berücksichtigt haben, dass im Fall 13 AT das Fahrzeug bei ihr abgeholt habe. Eine derartige bedingte Rüge reicht nicht zur Darlegung eines Verfahrensverstoßes.

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

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de