Urteil vom 26. Mai 2020, VII R 17/19

Lieferung von Energieerzeugnissen an Angehörige der US-Streitkräfte

ECLI:DE:BFH:2020:U.260520.VIIR17.19.0

BFH VII. Senat

TrZG § 2 Abs 2 S 1, NATOTrStatZAbk Art 67 Abs 3 Buchst a Ziff i

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 26. März 2019, Az: 3 K 1018/17

Leitsätze

1. Bei dem Auftrag der amtlichen Beschaffungsstelle i.S. von Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk handelt es sich um eine materielle Voraussetzung der Abgabenvergünstigung.

2. Der Beschaffungsauftrag muss im Zeitpunkt der Lieferung der Energieerzeugnisse vorliegen und kann nicht rückwirkend erteilt werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 27.03.2019 - 3 K 1018/17 aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) belieferte im Zeitraum von November 2007 bis Dezember 2008 Angehörige der Streitkräfte der Vereinigten Staaten von Amerika (US) in der Bundesrepublik Deutschland mit verbrauchsteuerpflichtigen Energieerzeugnissen, insbesondere mit nachweislich versteuertem Heizöl. Für diese Lieferungen beantragte sie mit monatlichen Energiesteueranmeldungen eine Steuerentlastung für insgesamt ... Liter Heizöl in Höhe von insgesamt ... €, die der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) zunächst noch nicht in vollem Umfang ausbezahlte.

2 Nach einer Außenprüfung erließ das HZA unter dem 12.10.2009 einen Steuerbescheid, mit dem es die Energiesteuerentlastung für den Zeitraum von November 2007 bis Dezember 2008 auf ... € für eine entlastungsfähige Menge Heizöl von nur ... Litern festsetzte. Die Differenz war laut Prüfungsbericht darauf zurückzuführen, dass mehrere Lieferungen außerhalb des auf den Beschaffungsaufträgen angegebenen Verfallsdatums durchgeführt worden waren (Tz. 3.2.5 des Prüfungsberichts vom 11.09.2009). Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der angefochtene Energiesteuerbescheid sei insoweit rechtswidrig, als das HZA die Energiesteuerentlastung auch für solche Heizöllieferungen versagt habe, bei denen der Lieferzeitpunkt vor dem in den Beschaffungsaufträgen genannten Datum gelegen habe. Im Übrigen sei die Klage unbegründet. Die Lieferverträge seien mit einer amtlichen Beschaffungsstelle der US-Streitkräfte geschlossen und somit von dieser in Auftrag gegeben worden. Der Angehörige der Streitkräfte handele im Verhältnis zum Lieferanten als Stellvertreter der Beschaffungsstelle. Die Bevollmächtigung erfolge durch die Erteilung des Beschaffungsauftrags und die Übergabe des entsprechenden Formulars an den Angehörigen der Streitkräfte. Da der Beschaffungsauftrag bei der

Bestellung des Heizöls wegen der befristeten Geltung noch nicht bzw. nicht mehr wirksam gewesen sei, seien die im Außenprüfungsbericht aufgeführten Personen gegenüber der Klägerin als Vertreter ohne Vertretungsmacht aufgetreten. Das jeweilige Rechtsgeschäft sei jedoch durch das Value Added Tax (VAT)-Office der US-Army nachträglich genehmigt worden. Dies sei lediglich in den Fällen ausgeschlossen, in denen die Lieferung erfolgt sei, nachdem das Gültigkeitsdatum abgelaufen gewesen sei.

4 Das HZA begründet seine Revision damit, dass die Beschaffungsstelle dem Truppenangehörigen vor Bestellung und Lieferung des Heizöls einen Beschaffungsauftrag erteilen müsse, mit dem das Truppenmitglied dann den Heizölhändler beauftragen dürfe. Werde die amtliche Beschaffungsstelle erst eingeschaltet, nachdem der Truppenangehörige das Heizöl bereits bestellt und erhalten habe, liege keine Auftragsvergabe durch die Beschaffungsstelle vor der Leistungsausführung vor. Eine Steuerentlastung komme daher in den streitigen Fällen nicht in Betracht, weil die für eine steuerfreie Belieferung notwendigen Beschaffungsaufträge und Abwicklungsscheine erst im Nachhinein durch den Angehörigen der US-Streitkräfte bei der zuständigen amtlichen Beschaffungsstelle, dem VAT-Office der US-Army, eingeholt worden seien. Das Liefergeschäft sei zwischen dem Heizöllieferanten und dem Truppenangehörigen selbst geschlossen worden. Durch die nachträgliche Auftragsunterzeichnung seitens des VAT-Office sei es, soweit dies überhaupt rechtlich wirksam erfolgt sei, allenfalls zu einem nachträglichen Tausch der Vertragspartner gekommen, der ebenfalls nicht zu einer Entlastung berechtige. Es sei auch nicht nur ein bereits vorhandener Beschaffungsauftrag nachgereicht, sondern ein zunächst nicht vorhandener Beschaffungsauftrag erst nachträglich erstellt worden. Es gehe vorliegend nicht um die Frage eines formellen Nachweises für den Entlastungsanspruch, weshalb die vom FG angewandte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Umsatzsteuer nicht auf den Streitfall übertragen werden könne. Die Beauftragung durch die amtliche Beschaffungsstelle sei vielmehr eine materielle Entlastungsvoraussetzung. Rechtsfehlerhaft sei auch die Heranziehung des § 177 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Die rein zivilrechtlichen Rechtswirkungen der nachträglichen Genehmigung seien für das Vorliegen des steuerrechtlichen Entlastungsanspruchs nicht maßgeblich. Die Vorschriften des BGB als nationales Recht seien ohnehin nicht einschlägig.

5 Darüber hinaus rügt das HZA die Verletzung von Verfahrensvorschriften, insbesondere der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme und der Sachaufklärungspflicht. So nehme das FG auf Angaben einer nicht näher bezeichneten Quelle der US-Streitkräfte Bezug. Im Übrigen sei zu bezweifeln, dass seitens der amtlichen Beschaffungsstelle tatsächlich eine nachträgliche Genehmigung i.S. von § 177 Abs. 1 BGB erteilt worden sei, weil dies im Widerspruch zu den amtlichen Erläuterungen des VAT-Office stehe. Würden verbrauchsteuerpflichtige Waren ohne Beschaffungsauftrag steuerfrei ausgeliefert, wäre dies zudem einem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gleichzusetzen, weil gemäß § 9 Abs. 1 des Truppenzollgesetzes (TrZollG) i.d.F. vom 19.05.2009 Gemeinschaftswaren, die North Atlantic Treaty Organization (NATO)-Streitkräften verbrauchsteuerfrei oder unter Vergütung der Verbrauchsteuer geliefert würden, mit der Übergabe an die NATO-Streitkräfte in die Truppenverwendung übergingen und wie Nichtgemeinschaftswaren behandelt würden. Der Beschaffungsauftrag diene ferner auch dem Schutz der beteiligten Unternehmen. Der Angehörige der Streitkräfte handele als amtlicher Einkaufsbeauftragter der US-Streitkräfte.

6 Das HZA beantragt,
die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als das FG unter Änderung des Steuerbescheids über Energiesteuer vom 12.10.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2016 für die Zeit vom 01.11.2007 bis zum 31.12.2008 eine weitere Energiesteuerentlastung in Höhe von ... € für weitere ... Liter Heizöl festgesetzt hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Beschaffungsstelle habe selbstverständlich durch eine nachträgliche Ausstellung eines Auftrags mitgewirkt. Durch den engen zeitlichen und räumlichen Zusammenhang sei gewährleistet, dass die konkrete Lieferung von dieser nachträglichen Auftragserteilung umfasst sei. Auch in der Lebenswirklichkeit sei es so, dass das Mitglied der NATO-Streitkräfte den Auftrag persönlich erteile. Eine Auftragslage könne nachträglich genehmigt werden. Die Vorentscheidung sei daher ohne Rechtsfehler zustande gekommen.

Entscheidungsgründe

II

...

9 Die Revision des HZA ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht, soweit das FG unter Änderung des Steuerbescheids über Energiesteuer vom 12.10.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2016 für den Zeitraum vom 01.11.2007 bis zum 31.12.2008 eine weitere Energiesteuerentlastung in Höhe von ... € für ... Liter Heizöl festgesetzt hat. Die Vorentscheidung ist insoweit aufzuheben und die Klage auch insoweit abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 1. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer, soweit die Heizöllieferungen vor dem auf den Beschaffungsaufträgen genannten Zeitraum durchgeführt worden sind.

11 a) Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 des bis zum 31.10.2009 gültigen Gesetzes zur Ausführung der zoll- und steuerrechtlichen Bestimmungen des Abkommens zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrags vom 19.06.1951 (BGBl II 1961, 1190) über die Rechtsstellung ihrer Truppen (NATO-Truppenstatut) und des Zusatzabkommens vom 03.08.1959 (BGBl II 1961, 1218) zu diesem Abkommen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen - Truppenzollgesetz 1962 (TrZG) wird bei der Lieferung von Waren der Nummer 27.07-B-I-c oder der Nummer 27.10 des Deutschen Zolltarifs an die ausländischen Streitkräfte die für diese Waren entrichtete Mineralölsteuer vergütet. Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i des Zusatzabkommens gilt auch für diese Abgabenvergünstigungen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 TrZG).

12 Nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrags über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen (i.d.F. des Abkommens vom 18.03.1993 zur Änderung des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut --NATOTrStatZAbk--, vgl. Gesetz zu dem Abkommen vom 18.03.1993 zur Änderung des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut und zu weiteren Übereinkünften vom 28.09.1994, BGBl II 1994, 2594, und Bekanntmachung vom 30.06.1998, BGBl II 1998, 1691) werden für Lieferungen und sonstige Leistungen an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge, die von einer amtlichen Beschaffungsstelle der Truppe oder des zivilen Gefolges in Auftrag gegeben werden und für den Gebrauch oder den Verbrauch durch die Truppe, das zivile Gefolge, ihre Mitglieder oder deren Angehörige bestimmt sind, die unter den Ziff. ii und iv genannten Abgabenvergünstigungen gewährt.

13 Nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. iv NATOTrStatZAbk werden für Waren, die aus dem zollrechtlich freien Verkehr an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge geliefert werden, die Abgabenvergünstigungen gewährt, die in den Zoll- und Verbrauchsteuergesetzen für den Fall der Ausfuhr vorgesehen sind. Mit dieser Bestimmung ist auf Grundlage internationalen Rechts eine eigenständige Regelung hinsichtlich der einer ausländischen Truppe und des zivilen Gefolges zu gewährenden Verbrauchsteuerbefreiung getroffen worden. Es handelt sich um eine Sondervorschrift, die den allgemeinen Vorschriften des Verbrauchsteuerrechts vorgeht (vgl. Senatsurteil vom 03.11.2010 - VII R 4/10, BFHE 231, 457, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 53, und zur Umsatzsteuer BFH-Urteil vom 02.10.1969 - V R 42/66, BFHE 97, 51).

14 Art. 67 NATOTrStatZAbk ist eine völkerrechtliche Regelung, die autonom auszulegen ist. Denn nach Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens vom 23.05.1969 über das Recht der Verträge (vgl. auch Gesetz zu dem Wiener Übereinkommen vom 23.05.1969 über das Recht der Verträge vom 03.08.1985, BGBl II 1985, 926) ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen.

15 Der durch Art. 67 NATOTrStatZAbk geschaffenen Rechtslage wurde im Rahmen der Verbrauchsteuerharmonisierung dadurch Rechnung getragen, dass in die Richtlinie 92/12/EWG (Richtlinie 92/12/EWG) des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 76/1) eine Bestimmung aufgenommen wurde, nach der verbrauchsteuerpflichtige Waren von der Verbrauchsteuer befreit sind, die u.a. für die Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikpakts bestimmt sind, und zwar für den Gebrauch oder Verbrauch durch diese Streitkräfte oder ihr ziviles Begleitpersonal oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen (Art. 23 Abs. 1 Satz 1 3. Anstrich der Richtlinie 92/12/EWG). Die danach den ausländischen Truppen einzuräumende Steuerbefreiung, die ausdrücklich auch im Wege eines Entlastungsverfahrens gewährt werden kann, gilt nach Maßgabe der vom Aufnahmeland festgelegten Bedingungen und Grenzen (Art. 23 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 92/12/EWG, vgl. Senatsurteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53).

16 b) Bei dem Auftrag durch eine amtliche Beschaffungsstelle handelt es sich um eine materielle Voraussetzung der

Abgabenvergünstigung i.S. des Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. iv i.V.m. Ziff. i NATOTrStatZAbk und somit auch der Steuervergütung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 TrZG. Der Beschaffungsauftrag muss spätestens vor Beginn der Lieferung der Waren vorliegen.

17 Der Vertrag über die Lieferung der Waren (z.B. Kaufvertrag) kommt zwischen dem Lieferanten (z.B. Verkäufer) und der Beschaffungsstelle zustande. Der Angehörige der Truppe oder des zivilen Gefolges handelt dabei als Bevollmächtigter der Beschaffungsstelle. Wie der BFH mit Urteil vom 29.09.1988 - V R 53/83 (BFHE 154, 395, BStBl II 1988, 1022) entschieden hat, wird mit der Wendung "in Auftrag geben" im allgemeinen Sprachgebrauch nicht an § 662 BGB angeknüpft. Unter Auftrag wird jegliche Weisung zur Erledigung übertragener Aufgaben sowie die Bestellung von Waren oder Leistungen verstanden. Die Wendung "etwas in Auftrag geben" stammt aus der Kaufmannssprache und bedeutet: bestellen (vgl. Duden der deutschen Sprache, Stichwort: Auftrag). Für den Bereich der umsatzsteuerrechtlichen Leistung und den des ihr regelmäßig zugrunde liegenden Umsatzgeschäftes (vgl. § 3 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- 1967/73) bedeutet "etwas in Auftrag geben" mithin die Mitwirkung des Leistungsempfängers an der Begründung der entsprechenden Leistungspflicht.

18 In der bei weitem überwiegenden Mehrzahl entsprechender Fälle werden Leistungspflichten durch Vertrag begründet, d.h. durch Abgabe eines Vertragsangebotes und durch dessen Annahme (vgl. § 146 BGB). Der --spätere-- Leistungsempfänger kann am Zustandekommen des Vertrages und damit an der Begründung der vertraglichen Leistungspflicht mitwirken, indem er entweder das Vertragsangebot abgibt oder ein ihm gegenüber erklärtes Vertragsangebot annimmt. Mithin kann von einer amtlichen Beschaffungsstelle auch dadurch etwas i.S. von Art. 67 Abs. 3 NATOTrStatZAbk in Auftrag gegeben worden sein, dass diese ein ihr zugegangenes Vertragsangebot angenommen hat. Wird die amtliche Beschaffungsstelle dagegen erst eingeschaltet, nachdem durch ein Mitglied der Truppe oder des zivilen Gefolges oder einen Angehörigen eines Mitglieds die Leistungspflicht durch Vertragsangebot oder durch Angebotsannahme zur Entstehung gebracht worden ist, liegt keine Auftragsvergabe durch eine amtliche Beschaffungsstelle vor, und zwar auch dann nicht, wenn es zum vereinbarten Austausch des einen Vertragspartners (amtliche Beschaffungsstelle statt des Mitglieds oder seines Angehörigen) kommt. In dem entschiedenen Fall wurden nach den Feststellungen des FG die amtlichen Beschaffungsstellen erst nach Leistungsausführung befasst (vgl. BFH-Urteil in BFHE 154, 395, BStBl II 1988, 1022, unter II.1.d).

19 Ausgehend von dieser zur Vergütung von Umsatzsteuer ergangenen Rechtsprechung muss die Beschaffungsstelle spätestens vor Beginn der Lieferung der Ware beteiligt werden und es muss im Zeitpunkt der Lieferung ein Beschaffungsauftrag vorliegen. Diese Grundsätze sind auch auf die Vergütung von Energie- bzw. Mineralölsteuer nach § 2 Abs. 2 Satz 1 TrZG zu übertragen, weil Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 TrZG auch für diese Abgabenbegünstigung gilt und zwischen der Umsatzsteuer und der Mineralölsteuer in diesem Zusammenhang keine derart grundlegenden Unterschiede bestehen, die eine abweichende Auslegung rechtfertigen könnten (zur entsprechenden Umsetzung durch die Zollverwaltung vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF-- vom 24.06.2002 - IV D 1-S 7492-30/02 und vom 22.12.2004 - IV A 6-S 7492-13/04).

20 Der Auftrag der amtlichen Beschaffungsstelle i.S. des Art. 67 Abs. 3 Buchst. a NATOTrStatZAbk kann nicht im Wege einer nachträglichen Genehmigung erteilt werden. Vielmehr kann eine eventuelle nachträgliche Genehmigung keine Rechtswirkung mehr entfalten. Sinn und Zweck dieser Regelung ist, die im Steuergebiet vorgenommene Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gleichzustellen und damit eine steuerliche Gleichbehandlung mit Erzeugnissen herzustellen, die von den ausländischen Truppen im Entsendestaat bestellt und aus diesem steuerfrei ausgeführt werden (Senatsurteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53). Bei dem Beschaffungsauftrag handelt es sich somit nicht lediglich um eine nachholbare formelle Voraussetzung der Steuervergünstigung, sondern um eine Bedingung dafür.

21 c) Der Beschaffungsauftrag ist vom Abwicklungsschein zu unterscheiden, der einen Belegnachweis für die Steuerbefreiung darstellt.

22 So sind gemäß Art. 67 Abs. 3 Buchst. c NATOTrStatZAbk die Vergünstigungen der Buchstaben (a) und (b) davon abhängig, dass das Vorliegen ihrer Voraussetzungen den zuständigen deutschen Behörden nachgewiesen wird. Die Art dieses Nachweises wird durch Vereinbarungen zwischen den deutschen Behörden und den Behörden des betreffenden Entsendestaats festgelegt.

23 Gemäß § 73 Abs. 1 Nr. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (i.d.F. vom 21.02.2005 --UStDV--) hat der Unternehmer die Voraussetzungen der in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Steuerbefreiung bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von einer amtlichen Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben worden sind, durch eine Bescheinigung der amtlichen Beschaffungsstelle nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abwicklungsschein)

nachzuweisen. Zusätzlich zu Absatz 1 muss der Unternehmer gemäß § 73 Abs. 2 UStDV die Voraussetzungen der Steuerbefreiungen im Geltungsbereich dieser Verordnung buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein. In den Aufzeichnungen muss auf die in Absatz 1 bezeichneten Belege hingewiesen sein.

24 Die Rechtsprechung zur Bedeutung des Abwicklungsscheins i.S. des § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV und möglicher Alternativnachweise (vgl. BFH-Urteil vom 05.07.2012 - V R 10/10, BFHE 238, 475, BStBl II 2014, 539) kann nicht auf den nach Völkerrecht erforderlichen Beschaffungsauftrag einer amtlichen Beschaffungsstelle übertragen werden und der Klägerin nicht zu einer Vergütung der Energiesteuer verhelfen. Hier hat der BFH insbesondere zu der Bedeutung des Abwicklungsscheins i.S. des § 73 Abs. 1 UStDV und einer möglichen alternativen Nachweisführung gemäß § 73 Abs. 3 UStDV Stellung genommen, während im Streitfall die Beschaffungsstelle im Zeitpunkt der Bestellung des Heizöls nicht eingebunden war und es dementsprechend in erster Linie um den Beschaffungsauftrag und dessen eventuelle rückwirkende Erteilung und nicht um den Abwicklungsschein ging. Bei dem Abwicklungsschein handelt es sich im Gegensatz zum Auftrag der Beschaffungsstelle nicht um eine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung, sondern lediglich um eine formelle Nachweisverpflichtung (zum Abwicklungsschein vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 475, BStBl II 2014, 539). Im Übrigen hat in dem BFH-Urteil in BFHE 238, 475, BStBl II 2014, 539 --anders als im Streitfall-- ein Beschaffungsauftrag vorgelegen.

25 2. Die Klägerin hat die streitgegenständlichen Mineralöllieferungen nicht im Auftrag der amtlichen Beschaffungsstelle durchgeführt.

26 a) Im Zeitpunkt der Lieferungen lag jeweils kein Beschaffungsauftrag der amtlichen Beschaffungsstelle vor.

27 Wie das FG festgestellt hat, wurden in den Fällen Nr. 2 bis 10 sowie 12 bis 14 der Anlage zu Tz. 3.2.5 des Prüfungsberichts vom 11.09.2009 die Lieferungen vor Beginn des Gültigkeitszeitraums des Beschaffungsauftrags ausgeführt. Gegen diese Feststellung wurden keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen erhoben, weshalb sie für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend ist. Soweit das FG den Schluss gezogen hat, dass ausgehend von dieser Feststellung auch die Beauftragung der Klägerin durch ihre Kunden vor der Erteilung des Beschaffungsauftrags erfolgt sein musste, entspricht dies den Denkgesetzen und ist nicht zu beanstanden.

28 b) Die bei Lieferung fehlenden Beschaffungsaufträge konnten ausgehend von der oben dargestellten Rechtsprechung im Streitfall nicht durch eine etwaige rückwirkende Genehmigung der Beschaffungsstelle geheilt werden.

29 Die Kaufverträge über das Heizöl waren nicht --wovon das FG jedoch ausgegangen ist-- schwebend unwirksam und konnten nicht gemäß § 177 Abs. 1 BGB nachträglich genehmigt werden. Das Erfordernis eines Auftrags der amtlichen Beschaffungsstelle beruht auf völkerrechtlichen Vorgaben und kann nicht anhand nationalrechtlicher Kriterien ausgelegt werden. Abgesehen davon muss sichergestellt sein, dass die Warenlieferung durch die amtliche Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben wurde, was bei einem schwebend unwirksamen Vertrag nicht der Fall ist.

30 Für die Auffassung der Klägerin spricht auch nicht das BFH-Urteil vom 14.04.2010 - XI R 12/09 (BFHE 230, 235, BStBl II 2011, 138), in dem der BFH entschieden hat, dass sich ein Beschaffungsauftrag auf mehrere Dienstleistungen beziehen kann und in dem er daher im Ergebnis das Vorliegen eines ordnungsgemäßen Beschaffungsauftrags für die in Rede stehenden Dienstleistungen (Friseurbesuche) bejaht hat (Rz 32 ff.). In diesem Fall lag --anders als im vorliegenden Fall-- von Anfang an ein wirksamer Beschaffungsauftrag vor, weil die berechtigte Person bei der ersten Dienstleistung einen formularmäßigen Beschaffungsauftrag nebst Abwicklungsschein vorgelegt hatte, der auch für die weiteren Dienstleistungen galt.

31 Für die Klägerin streitet ferner nicht die neuere Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), wonach die Nichtgewährung eines steuerlichen Vorteils allein infolge der Verletzung formeller Anforderungen gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen kann (EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, ZfZ 2019, 383). Der EuGH ist gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union für die Auslegung von Unionsrecht zuständig. Im Streitfall findet dagegen autonom auszulegendes Völkerrecht Anwendung, auf das die Rechtsprechung des EuGH nicht übertragen werden kann.

32 3. Da es schon an wirksamen Beschaffungsaufträgen der amtlichen Beschaffungsstelle für die streitgegenständlichen Lieferungen fehlt, kann dahinstehen, ob die Klägerin die auch im vereinfachten Beschaffungsverfahren für Lieferungen und sonstige Leistungen bis 2.500 € erforderlichen Abwicklungsscheine (vgl. BMF vom 22.12.2004 - IV A 6-S 7492-13/04 unter D. Vereinfachte Verfahren, Vereinfachtes Beschaffungsverfahren

für Leistungen an berechtigte Personen, Abs. 1 und 2, juris, Rz 59 und 60) vorgelegt hat bzw. welche Rechtsfolgen deren Fehlen hat. Gleichfalls kommt es nicht mehr darauf an, ob die Abwicklungsscheine auch im Zusammenhang mit der Vergütung von Verbrauchsteuern vorliegen müssen oder ob dieser Belegnachweis nur für Umsatzsteuerzwecke gilt.

33 4. Ob die vom HZA gerügten Verfahrensmängel tatsächlich vorliegen oder ob die Annahme einer rückwirkenden Genehmigung der Lieferungen durch die Beschaffungsstelle möglicherweise gegen die Denkgesetze verstieße, weil die angegebene Gültigkeitsdauer den Lieferzeitpunkten widerspricht, kann dahinstehen, weil die Vorentscheidung bereits aus anderen Gründen aufzuheben ist.

34 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de