Urteil vom 20. Januar 2026, VII R 5/25

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 20.01.2026 VII R 4/25 - Andere Gesetze im Sinne des § 140 AO bei nationalen Verbrauchsteuern

ECLI:DE:BFH:2026:U.200126.VIIR5.25.0

BFH VII. Senat

AO § 1 Abs 1 S 1, AO § 131 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 140, KaffeeStG § 21, KaffeeStV § 32, KaffeeStV § 34, FGO § 120 Abs 1 S 1, ZPO § 173, ZPO § 175

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. September 2024, Az: 11 K 607/22

Leitsätze

1. NV: Wird eine gerichtliche Entscheidung gegen elektronisches Empfangsbekenntnis an das besondere elektronische Behördenpostfach übermittelt, kommt es für den Zeitpunkt der Zustellung darauf an, wann der Empfänger das Dokument tatsächlich und empfangsbereit entgegengenommen hat.

2. NV: Der Begriff "andere Gesetze" in § 140 der Abgabenordnung (AO) verweist auch auf ausländische Buchführungspflichten (Anschluss an Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.11.2018 - I R 81/16, BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, und vom 20.04.2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119, BStBl II 2023, 703).

3. NV: Diese Rechtsprechung des BFH zu § 140 AO gilt auch für nationale Verbrauchsteuern.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12.09.2024 - 11 K 607/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit des Widerrufs eines Zusagescheins für die Entlastung von der Kaffeesteuer.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der schweizerischen Firma A. Letztere hatte im November 2016 die Erteilung eines Zusagescheins über die Entlastung von der Kaffeesteuer beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) beantragt. Im Antragsformular kreuzte sie an, sie führe ordnungsmäßig kaufmännische Bücher und stelle rechtzeitig Jahresabschlüsse auf; den Ort der Hauptbuchhaltung gab sie mit "[Firma A], ..., CH" an. Das HZA erteilte am 22.05.2017 einen entsprechenden Zusageschein und sagte der Firma A darin widerruflich die Entlastung von der Kaffeesteuer zu für versteuerten Kaffee oder kaffeehaltige, mit Kaffeesteuer belastete Waren, den/die sie innerhalb eines Entlastungsabschnitts an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat geliefert hat, sowie für kaffeehaltige, mit Kaffeesteuer belastete Waren, die sie innerhalb eines Entlastungsabschnitts in ein Drittland oder Drittgebiet ausgeführt hat, und für den/die sie beim HZA eine Entlastungsanmeldung eingereicht hat. Die Zusage galt ab dem 01.05.2017 unbefristet.

3 Im Mai 2019 wurde bei der Firma A eine Außenprüfung wegen Kaffeesteuer für das Kalenderjahr 2018 angeordnet. Im Rahmen dieser Prüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass dem HZA entgegen § 32 Abs. 5 Satz 3 der Kaffeesteuerverordnung in der im Streitfall geltenden Fassung vom 05.10.2009 (KaffeeStV) weder Lieferscheine

noch (stattdessen) elektronisch erstellte zusammenfassende Übersichten mit den Lieferscheinnummern vorgelegt worden seien und dass die zusammen mit den Entlastungsanmeldungen einzureichenden Aufzeichnungen mehreren der in § 34 Abs. 2 Nr. 1 bis 9 KaffeeStV genannten Anforderungen nicht genügten.

4 Nach vorheriger Anhörung widerrief das HZA mit Bescheid vom 23.09.2020 den erteilten Zusageschein gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zum 30.10.2020 und führte zur Begründung aus, die Firma A sei ein Schweizer Unternehmen, das im Steuergebiet über keine Betriebsstätte verfüge und das in der Folge im Steuergebiet keine kaufmännischen Bücher führe. Die Zusage sei daher rechtswidrig erteilt worden und mit Wirkung für die Zukunft zu widerrufen.

5 Anders als der dagegen eingelegte Einspruch war die Klage vor dem Finanzgericht (FG) erfolgreich. Das FG führte aus, soweit das HZA den Widerruf des der Firma A erteilten Zusagescheins (ausschließlich) damit begründet habe, dieser habe der Vorgängerin der Klägerin nicht erteilt werden dürfen, da sie entgegen § 32 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV im Inland keine Bücher nach dem Handelsgesetzbuch oder der Abgabenordnung führe und Jahresabschlüsse aufstelle, liege ein Ermessensfehler vor. Der Wortlaut dieser Norm sei insoweit eindeutig: Das ordnungsgemäße Führen kaufmännischer Bücher und das rechtzeitige Aufstellen von Jahresabschlüssen sei nur dann Voraussetzung für die Erteilung eines Zusagescheins, wenn ("soweit") der Antragsteller hierzu nach dem Handelsgesetzbuch oder der Abgabenordnung verpflichtet sei. Im Übrigen setze die Erteilung (lediglich) die steuerliche Zuverlässigkeit des Antragstellers voraus. Diese Auslegung werde durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift gestützt. Andere Gründe habe das HZA zur Begründung des Widerrufs des Zusagescheins weder vorgetragen noch seien solche ersichtlich. Dies gelte insbesondere für die steuerliche Zuverlässigkeit der Firma A. Zwar habe die Außenprüfung unter anderem die Einhaltung der Aufzeichnungspflichten beanstandet. Solche Feststellungen führten indes nicht ohne weiteres zu Zweifeln an der steuerlichen Zuverlässigkeit des Inhabers des Zusagescheins. Jedenfalls habe das HZA den Widerruf nicht auf eine etwaige steuerliche Unzuverlässigkeit der Firma A beziehungsweise der Klägerin gestützt, sondern habe vielmehr während des finanzgerichtlichen Verfahrens klargestellt, dass keine Gründe, die gegen die steuerliche Zuverlässigkeit der Klägerin sprächen, bekannt seien.

6 Zudem dürfte der Widerruf des Zusagescheins selbst nach dem Verständnis des HZA ermessensfehlerhaft gewesen sein. Denn nach § 140 AO habe derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen habe, die für die Besteuerung von Bedeutung seien, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen oblägen, auch für die Besteuerung zu erfüllen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe entschieden, dass "andere Gesetze" im Sinne des § 140 AO auch ausländische Rechtsnormen sein könnten. Mithin wäre die Firma A, die nach Art. 957 Satz 1 Nr. 2 des Schweizer Obligationenrechts (OR) zur Buchführung verpflichtet sei (und unstreitig auch Bücher führe), auch im Sinne des § 32 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV "nach (…) der Abgabenordnung" verpflichtet, Bücher zu führen und rechtzeitig Jahresabschlüsse aufzustellen.

7 Gegen das Urteil des FG hat das HZA am 29.01.2025 Revision eingelegt. Hinsichtlich der Berechnung der Revisionsfrist trägt das HZA vor, die Vorentscheidung sei ihm am 27.12.2024 (Freitag) außerhalb der Öffnungszeiten der Dienststelle über das besondere elektronische Behördenpostfach (beBPo) übermittelt worden; es habe daher erstmals am 30.12.2024 (Montag) davon Kenntnis erlangt. Zur materiell-rechtlichen Begründung führt es aus, das FG habe § 32 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV in einer mit dem Sinn und Zweck der Rechtsnorm nicht zu vereinbarenden Art und Weise angewandt; es verkenne den mit der Buchführungspflicht verbundenen Zweck.

8 Mit dem Inkrafttreten des Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 21.12.1992 (BGBl I 1992, 2150) zum 01.01.1993 seien Kontrollen an den Binnengrenzen entfallen. Für die Kaffeesteuer als nationale, nicht harmonisierte besondere Verbrauchsteuer kämen die in der Verbrauchsteuersystemrichtlinie geregelten Maßnahmen zur Überwachung des grenzüberschreitenden Verbringens von verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht zur Anwendung. Der Nachweis des körperlichen Verbringens aus dem Steuergebiet lasse sich daher lediglich durch Geschäftsunterlagen führen. § 34 Abs. 1 KaffeeStV schreibe für Lieferungen von Kaffee und kaffeehaltigen Waren an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat ausdrücklich vor, dass der Inhaber des Zusagescheins die Voraussetzungen für die Steuerentlastung buchmäßig nachweisen müsse und sich diese Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ersehen lassen müssten. Dies verdeutliche das Erfordernis einer Buchführung als Voraussetzung für die Erteilung einer Zusage.

9 Zum Schutz des Steueraufkommens und wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung müssten Aufsichtsmaßnahmen und Prüfungen effektiv durchgeführt werden können. Dies erfordere einen grundsätzlich jederzeit möglichen unmittelbaren Zugriff auf die Bücher und Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen.

10 Mit der zum 01.04.2010 wirksam gewordenen Hinzufügung des streitgegenständlichen Halbsatzes ("soweit sie nach

dem Handelsgesetzbuch oder der Abgabenordnung dazu verpflichtet sind") habe der Gesetzgeber den im Handelsgesetzbuch oder in der Abgabenordnung vorgesehenen Erleichterungen beziehungsweise Befreiungen von der Führung kaufmännischer Bücher und der Aufstellung von Jahresabschlüssen Rechnung tragen wollen (vgl. BRDrucks 169/09, S. 168, zu § 6 des Kaffeesteuergesetzes --KaffeeStG--). Um solche Erleichterungen beziehungsweise Befreiungen gehe es hier aber nicht.

11 Aus diesen Gründen folge auch, dass die Klägerin mit dem Erfüllen der ihr in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) gemäß Art. 957 Satz 1 Nr. 2 OR obliegenden Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung die sich aus § 32 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV ergebenden Pflichten nicht deshalb erfülle, weil die schweizerischen Bestimmungen andere Gesetze im Sinne des § 140 AO darstellten. Die in der Verordnung normierte Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung von Jahresabschlüssen ergebe nur Sinn, wenn die Finanzbehörde darauf in einer sachgerechten Art und Weise Zugriff nehmen könne. Das HZA dürfe in der Schweiz jedoch keine Amtshandlungen vornehmen. Die Möglichkeit einer Kontrolle anhand der Bücher und Aufzeichnungen würde stets davon abhängen, ob und inwieweit die Klägerin dem HZA einen Zugriff darauf gewähre. Kontrollen könnten weder spontan erfolgen noch böten sie die gleiche Gewähr für die vollumfängliche Erfassung von Sachverhalten, wie dies bei einer im Steuergebiet geführten Betriebsstätte der Fall sei. Das würde die steuerliche Überwachung faktisch unmöglich machen und die Sicherung des Steueraufkommens in grundsätzlicher Weise in Frage stellen. Das FG habe sich in seinen Entscheidungsgründen damit nicht erkennbar auseinandergesetzt.

12 Das HZA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision als unzulässig zu verwerfen,
hilfsweise die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Die Klägerin hält die Revision für unzulässig, da das HZA die Revisionseinlegungsfrist nicht eingehalten habe. Die Frist sei am Montag, dem 27.01.2025, abgelaufen, die Revision jedoch erst am Mittwoch, dem 29.01.2025, eingelegt worden. Denn nach ausdrücklicher Mitteilung des HZA sei diesem das Urteil des FG am 27.12.2024 zugegangen. Für den Fristbeginn sei nicht auf das willkürlich gewählte Datum des Empfangsbekenntnisses abzustellen, sondern auf das Datum, an dem das HZA vom Zugang des übersandten Schriftstücks tatsächlich Kenntnis erlangt und es empfangsbereit entgegengenommen habe. Dies sei aus den Daten des beBPo erkennbar; einen Nachweis habe das HZA bislang nicht erbracht.

15 Zudem sei die Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist durch den Senatsvorsitzenden zugunsten des HZA ermessensfehlerhaft gewesen; auch sei die zur Wahrung des rechtlichen Gehörs erforderliche Anhörung der Klägerin zu dieser Fristverlängerung unterblieben. Überdies sei vor dem Hintergrund der bereits gerügten überlangen Verfahrensdauer eine weitere Fristverlängerung nicht angemessen und vom HZA auch nicht in einer die Verlängerung rechtfertigenden Weise begründet worden.

16 In der Sache verweist die Klägerin im Wesentlichen auf die aus ihrer Sicht zutreffende Begründung in der Vorentscheidung.

17 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

18 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

19 Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Widerruf des Zusagescheins war rechtswidrig.

20 1. Die vom HZA eingelegte Revision ist zulässig; sie ist innerhalb der Revisionsfrist gemäß § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO eingegangen.

21 a) Nach § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils

schriftlich beim BFH einzulegen. Die Frist beginnt nach § 54 Abs. 1 FGO mit der Bekanntgabe der Entscheidung oder dem Zeitpunkt, an dem die Bekanntgabe als bewirkt gilt. Urteile des FG werden gemäß § 104 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 i.V.m. § 53 Abs. 1 und 2 FGO nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung (ZPO) zugestellt. Die Revisionsfrist beginnt daher gemäß § 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 Abs. 1 ZPO i.V.m. § 187 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit Ablauf des Tages zu laufen, an dem die Zustellung erfolgt ist (BFH-Urteil vom 14.12.2021 - VIII R 16/20, BFHE 274, 400, BStBl II 2022, 380, Rz 15).

22 b) Wird eine gerichtliche Entscheidung in Anwendung der § 53 Abs. 2 FGO, § 173 Abs. 1, 2 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 ZPO gegen elektronisches Empfangsbekenntnis an das beBPo übermittelt, kommt es für den Zeitpunkt der Zustellung --wie für die "papiergebundene" Zustellung eines Schriftstücks gegen Empfangsbekenntnis nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 ZPO-- nicht darauf an, wann das zuzustellende Dokument in den Machtbereich des Empfängers gelangt ist, sondern darauf, wann der Empfänger das Dokument tatsächlich und empfangsbereit entgegengenommen hat. Der Gesetzgeber hat auch für den Fall der elektronischen Übermittlung eines Dokuments an einen Rechtsanwalt oder eine Behörde daran festgehalten, den Nachweis der Zustellung an ein voluntatives Element zu knüpfen und hierfür nicht allein die automatisierte Eingangsbestätigung (gegebenenfalls in Verbindung mit einem bestimmten Zeitablauf) ausreichen zu lassen (vgl. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 19.09.2022 - 9 B 2.22, Rz 10; Beschlüsse des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17.01.2024 - VII ZB 22/23, Rz 10, und vom 09.05.2025 - AnwZ (Brfg) 8/25, Rz 9).

23 Ferner geht die Rechtsprechung davon aus, dass das datierte und unterschriebene papiergebundene Empfangsbekenntnis den (vollen) Beweis erbringt für die Entgegennahme des darin bezeichneten Schriftstücks als zugestellt sowie für den Zeitpunkt der Entgegennahme. Der Gegenbeweis der Unrichtigkeit der im Empfangsbekenntnis enthaltenen Angaben ist zwar zulässig, setzt aber voraus, dass die Beweiswirkung vollständig entkräftet und jede Möglichkeit ausgeschlossen ist, dass die Angaben richtig sein könnten. Nichts anderes gilt für das elektronische Empfangsbekenntnis (vgl. BVerwG-Beschluss vom 19.09.2022 - 9 B 2.22, Rz 7 ff., m.w.N.; BGH-Urteil vom 11.04.2025 - V ZR 96/24, Rz 9; Verwaltungsgerichtshof --VGH-- Baden-Württemberg, Urteil vom 15.07.2025 - 11 S 1780/24, Rz 28). Für eine wirksame elektronische Zustellung eines Urteils als fristauslösendes Ereignis kommt es daher gemäß § 53 Abs. 2 FGO i.V.m. § 173 Abs. 1, 3 Satz 1 ZPO auf das elektronische Empfangsbekenntnis und nicht auf die Daten aus dem Versandprotokoll des Elektronischen Gerichts- und Verwaltungspostfachs an (vgl. Bayerischer VGH, Beschluss vom 19.09.2025 - 3 CE 25.1419, Rz 2).

24 Soweit die Rechtsprechung diese Maßstäbe für das Verschulden von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe entwickelt hat, gelten für die Beurteilung, ob eine Behörde eine gesetzliche Frist schuldhaft versäumt hat, grundsätzlich dieselben Maßstäbe (BFH-Beschluss vom 08.02.2022 - I R 8/21, Rz 8, m.w.N.). Denn für eine Besserstellung nur der rechts- und steuerberatenden Berufe sind keine Gründe ersichtlich.

25 c) Im Streitfall weist das vom HZA signierte und an das FG zurückgesandte elektronische Empfangsbekenntnis den 30.12.2024 als Tag der Zustellung des FG-Urteils aus. Dadurch ist grundsätzlich der volle Beweis dafür erbracht, dass das Urteil tatsächlich an diesem Tag zugestellt worden ist. Für einen möglichen Gegenbeweis reicht der Hinweis der Klägerin auf die Angaben des HZA in der Revisionsschrift nicht aus. Dort wird lediglich ausgeführt, dass das FG-Urteil dem HZA am 27.12.2024 (Freitag) außerhalb der Öffnungszeiten der Dienststelle über das beBPo übermittelt worden sei; Kenntnis habe das HZA davon erstmals am 30.12.2024 (Montag) erlangt. Diese Aussage kann den durch das Empfangsbekenntnis erbrachten Beweis schon deshalb nicht entkräften, weil der Tag des Eingangs beim HZA nicht mit dem Tag der Zustellung identisch sein muss. Vielmehr ist der Tag der Zustellung (erst) derjenige Tag, an dem der Zustellungsadressat vom Zugang des übersandten Schriftstücks Kenntnis erlangt und es empfangsbereit entgegengenommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2020 - I R 37/17, BFHE 271, 120, Rz 11 ff., m.w.N.). Nach diesen Maßstäben hat der Senat vorliegend bereits keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, dass die Zustellung entgegen den Angaben in dem elektronischen Empfangsbekenntnis bereits am Freitag, dem 27.12.2024, erfolgt ist; erst recht hat die Klägerin dies nicht bewiesen.

26 2. Soweit die Klägerin die Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs mit der Begründung gerügt hat, der Vorsitzende des erkennenden Senats habe die bei der wiederholten Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist gebotene Anhörung unterlassen, so steht dies weder der Wirksamkeit der Fristverlängerung entgegen noch führt der Verstoß gegen die Anhörungspflicht zu einem Verlust des Rechtsmittels beim Rechtsmittelführer (vgl. BGH-Urteil vom 18.09.1973 - VI ZR 200/72, Neue Juristische Wochenschrift 1973, 2110, unter II. [Rz 11]; Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 06.03.1979 - 1 AZR 953/77, Betriebs-Berater 1979, 1294, unter II.1. [Rz 20 f.]).

27 3. Die Revision ist jedoch unbegründet.

28 a) Nachweislich versteuerter Kaffee oder kaffeehaltige Waren werden auf Antrag von der Steuer entlastet, wenn der Kaffee oder die kaffeehaltigen Waren an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat geliefert worden ist/sind. Entlastungsberechtigt ist unter anderem der Lieferer (§ 21 Abs. 2 und 3 KaffeeStG).

29 b) Die Steuerentlastung nach dieser Vorschrift setzt gemäß § 32 Abs. 1 Satz 1 KaffeeStV eine vorherige Zusage durch das zuständige HZA (§ 4 Abs. 2 KaffeeStV) voraus. Die Zusage wird auf Antrag unter Widerrufsvorbehalt Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen und die, soweit sie nach dem Handelsgesetzbuch oder der Abgabenordnung dazu verpflichtet sind, ordnungsmäßig kaufmännische Bücher führen und rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen (§ 32 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV).

30 Das zuständige HZA erteilt die Zusage unter Widerrufsvorbehalt in Form eines Zusagescheins (§ 32 Abs. 3 KaffeeStV).

31 c) Die Klägerin erfüllt diese Voraussetzungen, da sie nach § 140 AO i.V.m. ihrer aus dem Schweizer Recht folgenden Buchführungspflicht auch im Inland verpflichtet ist, ordnungsmäßig kaufmännische Bücher zu führen und rechtzeitig Jahresabschlüsse aufzustellen.

32 aa) Gemäß § 140 AO hat derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

33 bb) Ob sich eine materiell-rechtliche Buchführungspflicht isoliert nach Maßgabe von § 140 AO in Verbindung mit ausländischem Recht ergeben kann, war früher umstritten. Inzwischen hat der BFH aber wiederholt entschieden und umfassend begründet, dass "andere Gesetze" im Sinne des § 140 AO auch ausländische Rechtsnormen sein können und die Vorschrift nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten verweist (BFH-Urteile vom 14.11.2018 - I R 81/16, BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, Rz 13 ff., und vom 20.04.2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119, BStBl II 2023, 703, Rz 41). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. Die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16.05.2011, BStBl I 2011, 530, Rz 3) und die herrschende Lehre teilen diese Auffassung (Drüen in Tipke/Kruse, § 140 AO Rz 7; Mues in Gosch, AO § 140 Rz 17; Niewerth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 08/2020, § 140 AO Rz 4; Schaumburg/Puls in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 21.25; a.A. Görke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 140 AO Rz 11). Damit werden ausländische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind, zu inländischen Pflichten.

34 cc) Soweit das HZA diese Rechtsansicht nicht auch für nationale Verbrauchsteuern anwenden will, da die in der Kaffeesteuerverordnung normierte Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung von Jahresabschlüssen nur Sinn ergebe, wenn das HZA darauf in einer sachgerechten Art und Weise Zugriff nehmen könne, teilt der erkennende Senat diese Ansicht nicht. Denn hinsichtlich der Überprüfung von Lieferungen an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat enthält § 34 KaffeeStV, nach dem die Voraussetzungen für die Steuerentlastung buchmäßig nachzuweisen sind und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein müssen (Abs. 1 Satz 2), konkretere Ausführungen zu den erforderlichen Nachweisen und Aufzeichnungen (§ 34 Abs. 2 KaffeeStV). Nicht vorgegeben ist in § 34 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStV zudem, wie genau die Buchführung auszusehen hat. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenordnung gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 AO für alle Steuern und Steuervergütungen nach Bundesrecht gilt, also auch für die Verbrauchsteuern. Gründe, weshalb die zu ertragsteuerrechtlichen Streitigkeiten ergangene BFH-Rechtsprechung zur Begründung einer Buchführungspflicht durch ausländische Rechtsnormen vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 1 Satz 1 AO nicht für den Bereich der Verbrauchsteuern gelten sollte, sind nicht ersichtlich; insbesondere wird die Anwendbarkeit des § 140 AO im Kaffeesteuergesetz nicht durch einen speziellen Gesetzesbefehl ausgeschlossen. Des Weiteren müssen die Voraussetzungen für die Steuerentlastung bei Antragstellung in jedem Fall nachgewiesen werden. Die von der Finanzverwaltung ausdrücklich geteilte Auffassung der Rechtsprechung zum Verständnis des § 140 AO ermöglicht es aber gerade, entsprechende Angaben des Steuerpflichtigen anhand der ausländischen Buchführung zu verifizieren. Mithin werden die Prüfungsmöglichkeiten der inländischen Steuerbehörden durch die Nutzbarmachung der ausländischen Buchführung für Zwecke der inländischen Besteuerung nicht verkürzt, sondern erweitert. Schließlich bleibt es der Finanzbehörde unbenommen, zur Vereinfachung der Rechtmäßigkeitsprüfung den Zusageschein mit entsprechenden Auflagen zu versehen. Dem HZA verbleiben also durch den Erlass von Nebenbestimmungen hinreichend Möglichkeiten, um den vorgetragenen praktischen Schwierigkeiten Rechnung zu tragen.

35 dd) Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 ZPO von Amts wegen zu ermitteln. Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Im Allgemeinen werden die Grenzen der Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls gezogen, auch durch den Vortrag der Beteiligten (vgl. Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 7/18, BFHE 276, 189, Rz 63 f.; BFH-Urteile vom 17.12.2020 - VI R 22/18, Rz 23, m.w.N., und vom 25.06.2021 - II R 32/19, Rz 20 ff.).

36 Das Revisionsgericht ist an die Feststellungen über Bestehen und Inhalt der Vorschriften nicht revisiblen Rechts wie an tatsächliche Feststellungen gebunden (§ 155 FGO i.V.m. § 560 ZPO; BFH-Urteil vom 20.04.2021 - IV R 20/17, Rz 49, m.w.N.).

37 ee) Hiernach ist das FG unter den im Streitfall gegebenen Umständen verfahrensfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Firma A nach § 140 AO in Verbindung mit Schweizer Recht zur Buchführung verpflichtet war. Denn eine Pflicht der Firma A zur Buchführung folgte nach den finanzgerichtlichen Feststellungen aus Art. 957 Satz 1 Nr. 2 OR. Das HZA hat eine solche nach Schweizer Recht bestehende Buchführungspflicht in der Tatsacheninstanz nicht in Abrede gestellt. Näherer Feststellungen zum Schweizer Recht bedurfte es nicht.

38 d) Der rechtmäßig erteilte Zusageschein durfte vom HZA nicht mit der Begründung, die Firma A habe als Schweizer Unternehmen nicht die Voraussetzungen für seine Erteilung erfüllt, nach § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO analog widerrufen werden.

39 aa) Nach § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO kann ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist. Der Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsakts ist eine Ermessensentscheidung, die vom Gericht im Rahmen von § 102 Satz 1 FGO, das heißt, danach überprüft werden darf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten worden sind und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (Senatsurteil vom 23.11.2021 - VII R 31/19, BFHE 276, 244, Rz 11). Dabei bildet § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nach der BFH-Rechtsprechung über seinen Wortlaut hinaus auch eine Rechtsgrundlage für den Widerruf eines mit einem Widerrufsvorbehalt versehenen und als rechtswidrig erkannten begünstigenden Verwaltungsakts (Senatsurteil vom 23.11.2021 - VII R 31/19, BFHE 276, 244, Rz 11).

40 bb) Im Streitfall hat sich das HZA ausschließlich auf die analoge Anwendung des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt. Ein rechtswidriger Verwaltungsakt liegt aber --wie gesehen-- nicht vor. Somit fehlt es schon am Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO analog. Da der Zusageschein zudem ausschließlich mit der Begründung der Rechtswidrigkeit widerrufen wurde, hat das HZA auch sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt. Unabhängig davon hätte das HZA beim (grundsätzlich in sein Ermessen gestellten) Widerruf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachten müssen und anstelle eines vollständigen Widerrufs zusätzliche Auflagen als milderes Mittel in den Zusageschein aufnehmen müssen (zum Beispiel Vorlage von Unterlagen aus der Buchführung, Abgleich mit den Einfuhren in das Freiverkehrslager in der Bundesrepublik Deutschland). Denn maßgeblich ist, dass der Inhaber des Zusagescheins seinen Pflichten nach § 34 Abs. 2 KaffeeStV nachkommt und seine Aufzeichnungen korrekt führt.

41 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de