

Urteil vom 22. Juli 2015, V R 23/14

Kein Gutgläubensschutz an das Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Festsetzungsverfahren

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 4 S 1, UStG § 14 Abs 4, UStG § 15 Abs 1, UStDV §§ 17aff, AO § 163, AO § 227, EGRL 112/2006 Art 131, EGRL 112/2006 Art 138, EGRL 112/2006 Art 178, EGRL 112/2006 Art 219aff, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 5, UStDV § 17a Abs 2, UStDV § 17c, UStAE Abschn 14.5 Abs 2 S 3, UStG § 6a Abs 3, EGRL 112/2006 Art 219a, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 13. März 2014, Az: 1 K 4567/10 U

Leitsätze

1. Das Merkmal "vollständige Anschrift" in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.
2. Sind Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs nicht erfüllt, kann dieser im Festsetzungsverfahren auch dann nicht gewährt werden, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich des Vorliegens dieser Merkmale gutgläubig war.
3. Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a, 17c UStDV nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14. März 2014 1 K 4567/10 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine 1995 gegründete GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer A ist-- handelte in den Streitjahren 2007 und 2008 mit Kraftfahrzeugen.
- 2 Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung, die den Veranlagungszeitraum 2007 und die Voranmeldungszeiträume Januar bis Juni 2008 umfasste, gelangte die Prüferin ausweislich des Umsatzsteuer-Sonderprüfungsberichtes vom ... 2010 zu folgenden Feststellungen:
- 3 Bisher als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an die Firma B in Mallorca behandelte Umsätze seien steuerpflichtig, was zu Mehrsteuern in Höhe von 84.475,71 € im Jahr 2007 und 605.377,24 € in den Voranmeldungszeiträumen Januar bis Juni 2008 führe. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung seien die betroffenen Fahrzeuge tatsächlich nicht nach Spanien verbracht, sondern im Inland weiter vermarktet worden. Zudem seien Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der D in Höhe von 86.130,67 € (2007) und 311.159,33 € (Januar bis Juni 2008) nicht abziehbar, weil es sich bei dieser Firma um eine "Scheinfirma" gehandelt habe, die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe.
- 4 Im Rahmen einer weiteren, nunmehr die Voranmeldungszeiträume Juli bis Dezember 2008 umfassenden Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Klägerin in diesem Zeitraum Vorsteuerbeträge aus

Rechnungen der D in Höhe von 397.690,83 € geltend gemacht hatte, die ebenfalls nicht abziehbar seien.

- 5 Das seinerseits zuständige Finanzamt I (FA I) folgte in einem geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 23. Februar 2010 den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfungen. Am 2. März 2010 legte die Klägerin Einspruch "gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 23.2.2010" ein und beantragte die Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren. Ein Einspruchsbescheid erging nicht.
- 6 Am 29. Januar 2010 reichte die Klägerin die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 ein, ohne die Prüfungsfeststellungen zu berücksichtigen; am selben Tag erließ das FA I für die Voranmeldungszeiträume Juni und Dezember 2008 Vorauszahlungsbescheide. Hiergegen legte die Klägerin am 18. Februar 2010 Einspruch ein. Am 23. Februar 2010 stimmte das FA I der Umsatzsteuerjahreserklärung der Klägerin für 2008 zu, erließ aber am 1. März 2010 einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen. Diesen Bescheid behauptete die Klägerin nicht erhalten zu haben. Am 19. November 2010 verwarf das FA I den Einspruch gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide Juni und Dezember 2008 als unzulässig und wies den Einspruch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 als unbegründet zurück. Am 21. Dezember 2010 erhob die Klägerin Klage wegen Umsatzsteuer 2007 und 2008.
- 7 Am 1. April 2011 wurden die Finanzämter I, II und G zu zwei neuen Finanzämtern N und G zusammengelegt. Zuständig für die Besteuerung der Klägerin ist seitdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt N --FA--). Am 20. Juni 2012 erließ das FA einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 mit demselben Inhalt wie der Bescheid vom 1. März 2010.
- 8 Das Finanzgericht (FG) sah die Klage sowohl für 2007 als auch für 2008 als zulässig an, wies sie jedoch als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FG aus, der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der D sei zu versagen, weil deren Rechnungen nicht die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erforderliche zutreffende vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten hätten. Bei der in den Rechnungen angegebenen Anschrift habe es sich um einen Briefkastensitz gehandelt, dessen Angabe die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht erfülle. Unter der betreffenden Anschrift sei die D lediglich postalisch erreichbar gewesen. Dort haben sich eine Beratungsstelle eines Lohnsteuerhilfvereins und ein Buchhaltungsbüro befunden, das die Post der D entgegengenommen und für sie Buchhaltungsarbeiten erledigt habe. Eigene geschäftliche Aktivitäten der D hätten dort nicht stattgefunden. D habe ab dem 1. Oktober 2007 zwei Büroräume, eine Einbauküche, zwei Toiletten und Lagerfläche unter einer anderen Anschrift angemietet; es spreche einiges dafür, dass sich dort auch die von der D gehandelten Fahrzeuge befunden hätten.
- 9 Es komme auch nicht darauf an, ob die Klägerin auf die Richtigkeit der in den Rechnungen der D angegebenen Anschrift habe vertrauen dürfen. Denn § 15 UStG sehe den Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nicht vor, weshalb Vertrauensschutzgesichtspunkte nicht bei der Steuerfestsetzung, sondern ggf. nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) berücksichtigt werden könnten.
- 10 Das FA sei auch zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den in den Rechnungen an die B aufgeführten Umsätzen um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt habe. Die Klägerin habe die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen. Die Angaben in den Verbringenserklärungen, "Das Fahrzeug wird am ... von mir in das Zielland Spanien verbracht", seien insoweit nicht ausreichend, weil der Bestimmungsort nicht genannt sei und nicht ohne weiteres mit der Unternehmensanschrift der B gleichgesetzt werden könne. Zwar könne sich die erforderliche Angabe des Bestimmungsorts im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben. Dies gelte jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen sei, dass --was nicht vorliege-- der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert werde. An welchen Ort die streitgegenständlichen Fahrzeuge tatsächlich verbracht worden seien, sei völlig unklar. Daher stehe auch nicht objektiv zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt seien. Die Lieferungen seien schließlich auch nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei: Es fehle an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsortes der streitigen Lieferungen.
- 11 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend macht.
- 12 Das FG gehe unzutreffend davon aus, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil Planzer Luxembourg vom 28. Juni 2007 C-73/06 (EU:C:2007:397) entschieden habe, dass an eine Anschrift i.S. des § 14

Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG dieselben Anforderungen wie an einen "Sitz" im Sinne der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zu stellen seien. Eine Anschrift erfordere nur die postalische Erreichbarkeit an der angegebenen Adresse. Die Angabe der Anschrift i.S. des Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) diene der Identifikation des Rechnungsausstellers. Es sei für einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer unzumutbar, wenn er zu prüfen habe, inwieweit an der Anschrift über die postalische Erreichbarkeit hinaus Aktivitäten des leistenden Unternehmers stattfänden. D habe existiert, sei leistender Unternehmer i.S. des § 2 UStG und unter der angegebenen Anschrift auch postalisch erreichbar gewesen. Zudem seien dort die Buchhaltungsarbeiten der D vorgenommen und ihre Steuererklärungen gefertigt worden. Die in der Rechnung angegebene Anschrift werde auch nicht deshalb unzutreffend, weil ein Unternehmer unter weiteren Adressen erreichbar sei oder betriebliche Aktivitäten entfalte.

- 13** Eine unangemessene Erschwerung des Vorsteuerabzugs berühre den Kernbestand des von Art. 12 des Grundgesetzes (GG) geschützten Rechts auf freie Berufsausübung.
- 14** Hinsichtlich der Versagung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sei darauf hinzuweisen, dass es auf die Angabe des Zielorts in den Verbringungsnachweisen nicht ankomme, weil sich dieser bereits aus den Ausgangsrechnungen ergebe, die Teile des Buch- und Belegnachweises seien.
- 15** Das Urteil der Vorinstanz sei im Übrigen verfahrensfehlerhaft zustande gekommen, weil das FG den Beweisanträgen in den Schriftsätzen vom 26. März 2013 und 13. März 2014, die sie in der mündlichen Verhandlung wiederholt habe, nicht nachgegangen sei. Das habe sie, die Klägerin, zu Protokoll der mündlichen Verhandlung auch gerügt.
- 16** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 vom 14. August 2013 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2007 auf ./ 658.086,03 € und für 2008 auf ./ 1.465.863,67 € herabgesetzt wird.
- 17** Sinngemäß regt sie hilfsweise an, dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, ob "... unter den Umständen wie bei der D davon auszugehen (ist), dass sie an ihrem Firmensitz ... auch ihre Anschrift im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) hatte".
- 18** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Das FA bezieht sich im Wesentlichen auf die Gründe des FG-Urteils.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** 1. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 UStG lagen hinsichtlich der aus den Rechnungen der D geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht vor. Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes können im Festsetzungsverfahren nicht berücksichtigt werden.
- 22** a) Fehlen die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie --wie hier-- unzutreffend, besteht für den Leistungsempfänger kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. September 2010 V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.3.; vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432).
- 23** b) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Eine solche Rechnung muss gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten.
- 24** Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist Art. 178 Buchst. a MwStSystRL. Danach muss der Steuerpflichtige,

um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine gemäß Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 6 (Art. 219a bis Art. 240 MwStSystRL) ausgestellte Rechnung besitzen. Eine derartige Rechnung muss gemäß Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL ebenfalls die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen enthalten.

- 25** c) Das Merkmal "vollständige Anschrift" in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Denn sowohl Sinn und Zweck der Regelung in § 15 Abs. 1, § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG als auch das Prinzip des Sofortabzugs der Vorsteuer gebieten es, dass der Finanzverwaltung anhand der Rechnung eine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers ermöglicht wird. Deshalb ist der Abzug der in der Rechnung einer GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat. Der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger trägt hierfür die Feststellungslast, denn es besteht eine Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, unter II.1.b; vom 6. Dezember 2007 V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, unter II.3.b; vom 19. April 2007 V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315, unter II.C.1.a und II.C.3.b; vom 27. Juni 1996 V R 51/93, BFHE 181, 197, BStBl II 1996, 620, unter II.1.). Die Angabe einer Anschrift, an der im Zeitpunkt der Rechnungstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reicht als zutreffende Anschrift nicht aus (BFH-Urteile vom 8. Juli 2009 XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256, unter II.1.c; in BFHE 181, 197, BStBl II 1996, 620, Orientierungssatz 3 und unter II.1.; anderer Ansicht für die Verwendung eines Postfaches durch den Leistungsempfänger Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Soweit der Senat im Urteil in BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315 geäußert hat, ein "Briefkastensitz" mit nur postalischer Erreichbarkeit könne ausreichen, hält er hieran nicht mehr fest. Eine von der Klägerin hervorgehobene Prüfung anhand von Art. 12 GG kommt nicht in Betracht; denn die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hat keinen Spielraum in der Umsetzung der Richtlinie. Deshalb gelten keine verfassungsrechtlichen Maßstäbe (vgl. den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19. Juli 2011 1 BvR 1916/09, Le Corbusier, Designermöbel Urheberrecht, BVerfGE 129, 78).
- 26** d) Der von der Klägerin angeregten Anrufung des EuGH bedarf es nicht, denn diese Beurteilung steht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 27** aa) Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt neben den sonstigen Anforderungen als formelle Ausübungsvoraussetzung gemäß Art. 178 Buchst. a MwStSystRL den Besitz einer Rechnung voraus, die alle gemäß Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 6 (Art. 219a bis Art. 240 MwStSystRL) erforderlichen Angaben enthält (EuGH-Urteil Mahagebén und Dávid vom 21. Juni 2012 C-80/11, C-142/11, EU:C:2012:373, Rz 43, 44, 52). Dazu gehören gemäß Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL auch der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen. Dabei muss die Rechnung alle in Art. 226 MwStSystRL genannten Informationen enthalten (EuGH-Urteile Pannon Gép vom 15. Juli 2010 C-368/09, EU:C:2010:441, Rz 40 ff.; Dankowski vom 22. Dezember 2010 C-438/09, EU:C:2010:818, Rz 29 zu der im Wesentlichen inhaltsgleichen Regelung in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern).
- 28** bb) Dass die Angabe eines "Briefkastensitzes" nicht ausreicht, folgt auch aus dem EuGH-Urteil Planzer Luxembourg (EU:C:2007:397). Der EuGH hat darin zum Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Richtlinie 86/560/EWG) entschieden, dass sich eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine "Briefkastenfirma" oder für eine "Strohfirma" charakteristisch ist, nicht als derartiger Sitz ansehen lässt (EuGH-Urteil Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, Rz 62). Das mag sich nicht unmittelbar auf den Begriff der "vollständigen Anschrift" i.S. des Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL übertragen lassen. Der EuGH hat im selben Urteil aber auch entschieden, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (EuGH-Urteil Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, Rz 43). Ein bloßer "Briefkastensitz" bildet aber die wirtschaftliche Realität gerade nicht ab, sondern verschleiert sie.
- 29** cc) Im Übrigen ist die Frage, die die Klägerin dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen anregt, nämlich, ob die D an ihrem Firmensitz auch ihre Anschrift im Sinne der MwStSystRL hatte, nicht entscheidungserheblich. Denn die Rechnung wies nach den Feststellungen des FG als Anschrift gerade nicht den Firmensitz, sondern einen "Briefkastensitz" aus.

- 30** 2. Ob der Klägerin der Vorsteuerabzug wegen ihres guten Glaubens an die Richtigkeit der Rechnungsangaben der D zu gewähren ist, ist im vorliegenden Festsetzungsverfahren nicht zu entscheiden.
- 31** a) § 15 UStG sieht den Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen im Festsetzungsverfahren nicht vor. Vertrauensschutz kann aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalls nach nationalem Recht nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung nach §§ 16, 18 UStG, sondern nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO gewährt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235; in BFH/NV 2010, 256; vom 12. August 2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744). Hieran hält der Senat fest.
- 32** b) Dem steht das Unionsrecht nicht entgegen. Denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats (EuGH-Urteil Reemtsma vom 15. März 2007 C-35/05, EU:C:2007:167, Rz 40, m.w.N.; vgl. auch EuGH-Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19. September 2000 C-454/98, EU:C:2000:469, Rz 65, 66, Leitsatz 2 zur Berichtigung von zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer). Unionsrechtlichen Belangen wird im Rahmen von Vertrauensschutzgesichtspunkten beim Vorsteuerabzug dadurch Rechnung getragen, dass das dem FA in § 163 AO eingeräumte Ermessen auf Null reduziert ist, wenn unionsrechtliche Regelungen eine Billigkeitsmaßnahme erfordern (BFH-Urteil vom 30. Juli 2008 V R 7/03, BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075, unter II.5.; vgl. auch BFH-Urteil vom 8. März 2001 V R 61/97, BFHE 194, 517, BStBl II 2004, 373, unter II.5.). Macht der Steuerpflichtige Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes im Festsetzungsverfahren geltend, wird die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden sein. Hieran hält der Senat fest.
- 33** c) Die jüngere Rechtsprechung des EuGH gibt keinen Anlass, den Vorsteuerabzug trotz des Fehlens einzelner materieller oder formeller Merkmale wegen des guten Glaubens des Leistungsempfängers an deren Vorliegen zu gewähren.
- 34** aa) Die EuGH-Urteile Mahagebén und Dávid (EU:C:2012:373), Maks Pen vom 13. Februar 2014 C-18/13 (EU:C:2014:69) und Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11 (EU:C:2012:774) begrenzen die Verfahrensautonomie Deutschlands nicht und zwingen nicht dazu, Gutglaubensschutzgesichtspunkte im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen.
- 35** bb) Die genannten EuGH-Urteile zielen nicht darauf ab, ein nicht vorliegendes Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs durch den guten Glauben des Leistungsempfängers an dessen Vorliegen zu ersetzen. Denn in den vom EuGH in den Entscheidungen Mahagebén und Dávid, Maks Pen und Bonik beurteilten Sachverhalten stand aufgrund der Vorlageentscheidungen fest, dass die nach der MwStSystRL vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt waren (EuGH-Urteile Mahagebén und Dávid, EU:C:2012:373, Rz 43, 44, 52; Maks Pen, EU:C:2014:69, Rz 25, und Bonik, EU:C:2012:774, Rz 29, 33, 40). Liegen die materiellen und formellen Voraussetzungen der Berechtigung zum Vorsteuerabzug aber vor, so gibt es für Vertrauensschutzgesichtspunkte keinen Anwendungsbereich. Diese können erst zum Tragen kommen, wenn eine oder mehrere Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug fehlen, der Steuerpflichtige aber gutgläubig von deren Vorliegen ausging und ausgehen konnte.
- 36** Der EuGH hat in den o.g. Entscheidungen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht durch Vertrauensschutzgesichtspunkte erweitert, sondern --ebenso wie bereits im Urteil Kittel und Recolta Recycling vom 6. Juli 2006 C-439/04, C-440/04 (EU:C:2006:446), dem sich der Senat bereits angeschlossen hat (BFH-Urteile in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744; in BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315)-- begrenzt, indem er den Vorsteuerabzug selbst dann versagt, wenn dessen Voraussetzungen zwar tatsächlich vorliegen, jedoch aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.
- 37** 3. Bei den Lieferungen an B hat es sich um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG kommt für die streitbefangenen Lieferungen nicht in Betracht, weil die Klägerin die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht nachgewiesen hat.
- 38** a) Gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a) steuerfrei. Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 UStG u.a. voraus, dass der Unternehmer oder der

Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dabei hat der Unternehmer die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) beleg- und buchmäßig nachzuweisen (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656).

- 39** b) Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 131 und 138 MwStSystRL. Gemäß Art. 131 MwStSystRL wird auch die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung "unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen". Nach Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.
- 40** c) Der Unternehmer hat die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV unter Berücksichtigung der von den Mitgliedstaaten nach dem Einleitungssatz in Art. 131 MwStSystRL festgelegten Bedingungen nachzuweisen (vgl. EuGH-Urteile VSTR vom 27. September 2012 C-587/10, EU:C:2012:592, Rz 42 f. und 47; Mecsek-Gabona vom 6. September 2012 C-273/11, EU:C:2012:547, Rz 36 und 38; R vom 7. Dezember 2010 C-285/09, EU:C:2010:742, Rz 43 und 46; BFH-Urteil vom 14. November 2012 XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596).
- 41** Der Unternehmer soll gemäß § 17a Abs. 2 UStDV 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."
- 42** Im Streitfall hat die Klägerin den Belegnachweis nicht erbracht. Zwar kann sich die gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2, § 17c Abs. 2 Nr. 9 UStDV erforderliche Angabe des Bestimmungsorts unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben (vgl. dazu BFH-Urteile vom 14. November 2012 XI R 17/12, BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407; vom 7. Dezember 2006 V R 52/03, BFHE 216, 367, BStBl II 2007, 420). Das gilt jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wird (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331; in BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407). Das ist hier nicht der Fall. Denn nach den, den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist der Verbleib der streitgegenständlichen Fahrzeuge "völlig unklar".
- 43** d) Die betreffenden Lieferungen sind auch nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei. Die Frage des Gutgläubenschutzes stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Februar 2012 XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, m.w.N.). Im Streitfall fehlt es aber an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsorts, weil dieser nicht ohne weiteres mit der Unternehmensanschrift des B gleichgesetzt werden kann.
- 44** e) Kommt der Unternehmer --wie hier-- seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a, 17c UStDV nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (z.B. BFH-Urteile vom 21. Mai 2014 V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914; in BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407, jeweils m.w.N.). Das ist vorliegend schon deshalb nicht der Fall, weil --wie bereits dargelegt-- der Verbleib der streitgegenständlichen Fahrzeuge "völlig unklar" ist.
- 45** 4. Die Revision führt auch weder aus verfahrensrechtlichen Gründen zum Erfolg noch greifen die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensrügen durch.

- 46** a) Macht der Steuerpflichtige bereits im Festsetzungsverfahren Vertrauensschutzgesichtspunkte geltend und begehrt den Vorsteuerabzug auch im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO (vgl. hierzu unter II.2.a), so ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme zwar regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (BFH-Urteil in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, 3. Leitsatz und Rz 48). Das FA konnte vorliegend beide Verfahren schon deshalb nicht verbinden, weil die Klägerin den Billigkeitsantrag erst in der Einspruchsbegründung vom 2. März 2010 --und damit nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung-- gestellt hat.
- 47** b) Das FG hat auch nicht --wie von der Klägerin gerügt-- seine ihm nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO obliegende Pflicht zur Sachaufklärung verletzt. Ein derartiger Verfahrensfehler liegt zwar vor, wenn das FG einen ordnungsgemäß gestellten Beweisantrag übergeht, sofern nicht das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, das Beweismittel unerreichbar bzw. unzulässig oder absolut untauglich ist oder die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 24. Juli 2014 V B 1/14, BFH/NV 2014, 1763; vom 5. November 2013 VI B 86/13, BFH/NV 2014, 360; vom 18. März 2013 III B 143/12, BFH/NV 2013, 963).
- 48** Nach diesen Grundsätzen war das FG nicht gehalten, die von der Klägerin benannten Zeugen zu vernehmen. Das FG hat sich unter Berücksichtigung der Schriftsätze der Klägervorteiler vom 26. März 2013 und 13. März 2014, mit dem die Zeugen unter Angabe des Beweisthemas benannt worden sind, sowie aufgrund des Vortrags der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung ausführlich mit den von den Zeugen zu bekundenden Tatsachen auseinandergesetzt, diese im Rahmen des Gesamtvortrags der Klägerin gewürdigt und den Schluss gezogen, es könne sowohl als wahr unterstellt werden, dass der Steuerfahnder in den Räumlichkeiten ... Straße die D betreffenden Unterlagen beschlagnahmt habe, als auch, dass dort Post für die D angekommen sei und die Zeugin S der Steuerfahndung einen Ordner mit Rechnungen der D übergeben habe. Hinsichtlich der weiteren Beweisanträge ist das FG rechtsfehlerfrei zu der Ansicht gelangt, dass die jeweiligen Beweisthemen nicht entscheidungserheblich waren.
- 49** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de