

Beschluss vom 09. September 2015, V B 166/14

Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen - Keine Vertrauensschutz durch Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

BFH V. Senat

UStDV § 17a Abs 2 Nr 4, UStG § 6a Abs 4 S 1, AO § 164

vorgehend FG München, 21. Oktober 2014, Az: 3 K 2507/11

Leitsätze

NV: Für den Belegnachweis nach § 17a UStDV muss der Belegaussteller mit Name und Anschrift identifizierbar sein.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 22. Oktober 2014 3 K 2507/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) ist unbegründet.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.
- 3 a) Der Kläger hält es für grundsätzlich bedeutsam, ob die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach eine Versicherung i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 4 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in ihrer in den Streitjahren geltenden Fassung (UStDV) ggf. in Verbindung mit anderen Unterlagen Name und Anschrift des Ausstellers erkennen lassen muss, mit Art. 28c Teil A Buchst. a der in den Streitjahren geltenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG vereinbar ist, obwohl sich diese Anforderung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergebe.
- 4 Wie der Senat bereits ausdrücklich entschieden hat, handelt es sich bei dem Erfordernis der Erkennbarkeit des Belegausstellers um eine den in § 17a UStDV genannten Belegen immanente Bedingung. So ist der Belegnachweis kein Selbstzweck, sondern soll dazu dienen, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen überprüfen zu können. Dies erfordert auch, dass Belegangaben durch z.B. Nachfragen beim Belegaussteller verifiziert werden können. Hierfür muss der Belegaussteller mit Name und Anschrift identifizierbar sein (BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511). Damit steht das Erfordernis der Erkennbarkeit des Belegausstellers entgegen der Auffassung des Klägers nicht im Widerspruch zum Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Traum vom 9. Oktober 2014 C-492/13 (EU:C:2014:2267). Da es sich um ein wesensimmanentes Kriterium handelt, ist das Erfordernis der Erkennbarkeit des Belegausstellers kein zusätzlicher Beweis i.S. des EuGH-Urteils Traum, EU:C:2014:2267.
- 5 b) Nach Auffassung des Klägers ist es auch grundsätzlich bedeutsam, ob einem Beleg Beweiswert i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV zukommt, wenn der Beleg zwar weder selbst noch durch Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift des Ausstellers erkennen lässt, aber (gleichwohl) einen Zusammenhang zu der Lieferung aufweist, auf die er sich beziehen soll.
- 6 Der Kläger rügt damit, dass das Finanzgericht (FG) Belege nicht anerkannt habe, da sie Name und Anschrift des Ausstellers nicht erkennen ließen. Damit hat das FG aber nur auf eine dem Belegnachweis immanente

Voraussetzung abgestellt (s. oben 1.a), so dass auch insoweit keine grundsätzliche Bedeutung vorliegt.

- 7 c) Von grundsätzlicher Bedeutung soll auch sein, ob ein Beleg i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV den Namen und die Anschrift des Ausstellers nicht erkennen lässt, wenn die Unterschrift auf dem Beleg von der Unterschrift auf den beigefügten Personalausweiskopien erkennbar abweicht.
- 8 Entgegen der Auffassung des Klägers sind auffällige Unterschiede bei Unterschriften geeignet, die Beweiskraft unterschriebener Belege entfallen zu lassen. Diese Belegwürdigung im Einzelfall führt nicht dazu, wie der Kläger meint, dass er, wie vom EuGH im Urteil Traum, EU:C:2014:2267, beanstandet, die Echtheit von Unterschriften nachzuweisen hätte.
- 9 Die darüber hinaus aufgeworfene Frage, ob Belege der hier vorliegenden Art der Gewährung von Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entgegenstehen, würde sich zudem im Streitfall erst stellen, wenn feststünde, dass der Kläger den Beleg- und Buchnachweis der Art nach vollständig und damit einschließlich der erforderlichen Angaben zum Bestimmungsort (BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 14/14) erbracht hätte, woran es hier --unter Berücksichtigung der der Beschwerdeschrift beigefügten Unterlagen-- fehlt.
- 10 d) Der Kläger sieht es als grundsätzlich bedeutsam an, ob der Beleg i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV nicht ordnungsgemäß ist, wenn die Unterschrift auf der Verbringungsbestätigung von einer Unterschrift auf einem angeblich durch die gleiche Person unterschriebenen Dokument, das im Zusammenhang mit der Lieferung steht, abweicht.
- 11 Auch insoweit handelt es sich um die Frage nach der im Einzelfall vorzunehmenden Beweiswürdigung (s. oben 1.c), die keine grundsätzliche Bedeutung begründet.
- 12 e) Als grundsätzlich bedeutsam sieht es der Kläger an, ob der Buchnachweis gemäß § 17c Abs. 2 Nr. 2 UStDV erbracht ist, wenn der liefernde Unternehmer zu den nach § 17a UStDV erforderlichen Belegnachweisen jeder Lieferung eine Kopie des Personalausweises des Abholers ablegt, die Unterschrift auf der Ausweiskopie aber von der Unterschrift auf der jeweiligen Verbringungsbestätigung des Abholers abweicht.
- 13 Auch dies betrifft nur eine Frage der Beweiswürdigung. Ebenso stellt sich keine Frage zur Anwendung von § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG (s. oben 1.c).
- 14 f) Grundsätzlich bedeutsam soll die Frage sein, ob der Buchnachweis gemäß § 17c Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht formell ordnungsgemäß ist, wenn die Unterschrift auf der Verbringungsbestätigung von der Unterschrift auf einem weiteren, zu der gleichen Lieferung gehörenden Dokument abweicht, das ebenfalls von dem Abholer unterschrieben worden sein soll.
- 15 Auch insoweit geht es nur um die Beweiswürdigung.
- 16 g) Grundsätzlich bedeutsam ist nach Auffassung des Klägers auch, ob die Berichtigung einer Rechnung i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV verneint werden kann, weil der Unternehmer nicht nachweist, dass die Rechnungen einem vertretungsberechtigten Organ der Rechnungsempfängerin zugegangen sind.
- 17 Diese Frage ist im Hinblick auf die weiteren Belegmängel (s. oben 1.a bis f), die bereits für sich gegen den Belegnachweis sprechen, im Streitfall nicht klärungsfähig.
- 18 h) Als grundsätzlich bedeutsam sieht der Kläger an, ob Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG allein deshalb nicht zu gewähren ist, weil die gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV vorgelegten Rechnungen keinen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung enthalten.
- 19 Auf diese Frage kommt es im Hinblick auf die weiteren Belegmängel im Streitfall (s. oben 1.a bis f) nicht an, so dass es an der Klärungsfähigkeit fehlt.
- 20 i) Grundsätzlich bedeutsam soll auch sein, ob es mit dem Unionsrecht vereinbar ist, dass Vertrauensschutz allein deshalb verneint wird, weil die Verbringungserklärung Angaben nicht enthält, die sich nicht ausdrücklich aus dem Gesetz ergeben und jedenfalls zum Zeitpunkt der Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung auch aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht abgeleitet werden konnten und die Rechnung keinen Hinweis auf die innergemeinschaftliche Lieferung enthielt.

- 21** Auch dies rechtfertigt keine Revisionszulassung, da das Erfordernis, den Belegaussteller feststellen zu können, dem Belegnachweis wesensimmanent ist (s. oben 1.a).
- 22** j) Grundsätzlich bedeutsam soll auch sein, ob jedenfalls dann erhöhter Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG besteht, wenn das Finanzamt die Umsatzsteuer zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt hat und keinerlei Hinweise darauf bestehen, dass der Lieferer wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war.
- 23** Unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils, *Salomie und Oltean*, vom 9. Juli 2015 C-183/14 (EU:C:2015:454) ist diese Frage zu Lasten des Klägers zu verneinen. Danach verbieten es die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht, dass eine nationale Steuerbehörde infolge einer Steuerprüfung entscheidet, Umsätze der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, und die Zahlung von Zuschlägen auferlegt, sofern diese Entscheidung auf klaren und genauen Regeln beruht, und die Praxis dieser Behörde nicht geeignet ist, in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen zu begründen, dass diese Steuer auf solche Umsätze nicht angewandt wird.
- 24** Eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, die der Finanzverwaltung eine erst spätere Nachprüfung ermöglichen soll, ist danach nicht geeignet, einen erhöhten Vertrauensschutz zu begründen.
- 25** k) Als grundsätzlich bedeutsam sieht der Kläger auch an, ob der Steuerpflichtige, der den Beleg- und Buchnachweis nicht formell ordnungsgemäß erbracht hat, die subjektive Beweislast dafür trägt, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen.
- 26** Diese Frage ist aus den im BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 14/14 dargelegten Gründen zu bejahen.
- 27** 2. Die Revision ist aus den vorstehend genannten Gründen auch nicht zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) zuzulassen.
- 28** 3. Ebenso liegt auch keine Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) vor. Wie vorstehend dargelegt (s. oben 1.a), besteht insbesondere keine Abweichung zum EuGH-Urteil *Traum*, EU:C:2014:2267.
- 29** 4. Auch die Verfahrensrügen (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) greifen nicht durch.
- 30** a) Soweit der Kläger einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten geltend macht, wendet er sich gegen die aus seiner Sicht fehlerhafte Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG. Hierin liegt jedoch nicht die Geltendmachung eines Verfahrensfehlers, sondern die einer falschen materiellen Rechtsanwendung, die grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führt (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 X B 21/12, BFH/NV 2013, 759).
- 31** b) Die Sachaufklärungsrügen (§ 76 FGO) greifen nicht durch, da nach dem BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 14/14 der Belegnachweis nicht durch andere Formen der Beweiserhebung wie etwa Zeugenbeweis ersetzt werden kann. Im Übrigen war das FG zur Darlegung eigener Sachkunde nicht verpflichtet. Im Hinblick auf die vom FG festgestellten Unterschriftsunterschiede in Bezug auf die vorliegenden Belege hätte es im Übrigen dem Kläger obliegen, selbst Sachverständigenbeweis anzubieten.
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de