

# Urteil vom 24. August 2010, VII R 10/10

## Ermäßigter Umsatzsteuersatz nur für Mineralien von nachgewiesener Seltenheit - Beweislast und Einzelnachweis - Überraschungsentscheidung - Protokollberichtigung

BFH VII. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 54 Buchst a, FGO § 76 Abs 1, FGO § 76 Abs 2, KN Pos 9705, GG Art 103 Abs 1, FGO § 96 Abs 1, FGO § 94, ZPO § 164

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. Dezember 2009, Az: 5 K 319/05

### Leitsätze

1. NV: Die Auslegung des Begriffs des Sammlungsstücks in Nr. 54 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG richtet sich allein nach zolltariflichen Gesichtspunkten .
2. NV: Entscheidend ist die objektive Beschaffenheit eines Minerals, so dass es auf den Fundort tarifrechtlich nicht ankommt .
3. NV: Hinsichtlich der Seltenheit eines Minerals trägt derjenige die Darlegungslast und Beweislast, der die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes begehrt .
4. NV: Der geforderte Nachweis kann durch nach den Vorgaben des Tarifrechts ausgerichteten Gutachten oder durch Literaturangaben geführt werden; eigene Katalogbeschreibungen des Steuerpflichtigen reichen nicht aus .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Einzel- und Großhandel mit Mineralien, Zubehör und Literatur zur Mineralienkunde. Über die von ihr angebotenen Mineralien gibt sie jährlich einen Verkaufskatalog heraus. Die nach ihrer Auffassung seltenen Einzelstücke unterwarf die Klägerin dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Auf die wissenschaftlichen Zwecken dienenden Mineralien und auf alle übrigen Steine wandte die Klägerin den Regelsteuersatz an. Im Rahmen einer für die Jahre 1993 und 1994 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde diese Vorgehensweise vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zunächst nicht beanstandet. Im Anschluss an eine weitere Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das Jahr 1999 gelangte das FA jedoch zu der Auffassung, dass die Klägerin die von ihr als selten eingestuften Einzelstücke zu Unrecht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen habe. Eine ermäßigte Besteuerung komme nur in Betracht, wenn der mineralogische Wert in jedem Einzelfall durch Expertisen nachgewiesen werde. Derartige Expertisen habe die Klägerin nicht vorlegen können. Mit Änderungsbescheid vom 8. April 2004 setzte das FA die Umsatzsteuer für 1999 um ... € höher fest. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass das FA die Einzelstücke zu Recht dem im Streitjahr geltenden Regelsteuersatz von 16 % unterworfen habe. Die von der Klägerin verkauften Mineralien könnten nicht als mineralogische Sammlungsstücke i.S. von Nr. 54 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) angesehen werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) dürfe es sich bei Sammlungsstücken der Pos. 9705 der Kombinierten Nomenklatur (KN) nicht um übliche Handelsobjekte handeln, vielmehr müssten sie Gegenstand eines Spezialhandels sein, die einen hohen Wert aufwiesen, der in keinem Verhältnis zum reinen Materialwert stehe. Die im Katalog der Klägerin aufgeführten Mineralien erfüllten diese Voraussetzung nicht. Trotz der Einzelbeschreibung seien sie nicht als (verhältnismäßig) selten einzustufen. Im Streitfall könne nicht davon ausgegangen werden, dass die angebotenen Mineralien in sehr geringer Anzahl vorhanden seien. Bei dieser Einschätzung komme es nicht darauf an, ob die Fundorte weniger oder gar nicht bekannt seien. Denn der Fundort könne die für die Tarifierung maßgebliche objektive Beschaffenheit der Ware nicht beeinflussen. Als umsatzsteuerrechtlich begünstigte Sammlungsstücke könnten nur solche Stücke anerkannt werden, die nicht nur in verhältnismäßig wenigen Stücken vorhanden seien, sondern die sich auch nicht jederzeit

beschaffen ließen und demgemäß selten angeboten würden. Den entsprechenden Nachweis habe die Klägerin nicht erbracht. Dem Schreiben der Technischen Universität (TU) ... vom 17. März 2005 könne lediglich entnommen werden, dass es sich bei den im Katalog angebotenen Mineralien um "seltene Sammlungsstücke" handle. Aus dem Schreiben der Universität ... vom 5. Mai 2004 ergebe sich nichts anderes. Darin werde lediglich der Begriff der "Seltenheit" im geologischen Sinn beschrieben; auf die von der Klägerin vertriebenen Sammlungsstücke werde nicht im Einzelnen eingegangen. Jedenfalls werde die Seltenheit der streitgegenständlichen Mineralien nicht belegt. Da das FA anlässlich der ersten Umsatzsteuer-Sonderprüfung keine verbindliche Zusage erteilt habe, stehe der Grundsatz von Treu und Glauben der geänderten Umsatzsteuerfestsetzung nicht entgegen.

- 3 Mit ihrer Revision begehrt die Klägerin die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die von ihr als selten eingestuft Mineralien. Zudem macht sie geltend, dass das FG den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt und dadurch gegen § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen habe. In der mündlichen Verhandlung seien für sie ein sachverständiger Zeuge, der Steuerberater und ihr Geschäftsführer sowie ihr Prozessbevollmächtigter anwesend gewesen. Demgegenüber habe das FG im Protokoll nur den Geschäftsführer und den Prozessbevollmächtigten aufgeführt. Der Geschäftsführer habe u.a. erläutert, dass die von ihr gehandelten Mineralien außerordentlich selten vorkämen. Das FG habe den Eindruck erweckt, dieser Argumentation folgen zu wollen. Es habe hingegen nicht erkennen lassen, dass es zu der Auffassung gelangen könne, dass der Fundort der Stücke ihren Wert nicht beeinflusse. Dies sei ein klarer Irrtum. Das Urteil des FG stelle eine unzulässige Überraschungsentscheidung dar. Die von ihr benannten Zeugen habe das FG nicht gehört.
- 4 In der Sache selbst habe das FG den Begriff der Seltenheit verkannt. Entgegen der Auffassung des FG handle es sich bei den streitgegenständlichen Mineralien um ausgesuchte Sammlungsstücke, die nur in Einzelexemplaren vorkommen. Ausweislich der mineralogischen Fachliteratur bedeute der Begriff der Häufigkeit in der Mineralogie die relative Verteilung der Masse; demzufolge seien ca. 4 400 Minerale als selten einzustufen. Sie habe zum Beispiel ein Mineral angeboten, das bisher nur in einem einzigen --27 kg schweren-- Meteoriten aus Azerbaijan gefunden worden sei. Solche Mineralien, die sich nicht wieder beschaffen ließen, seien von geschichtlichem Wert. Entgegen der Auffassung des FG seien ihre Mineralien unter Berücksichtigung der Verwaltungsanweisungen des Bundesministeriums der Finanzen und des Standardwerks "Fleischer's Glossery of Mineral Species 1999" näher spezifiziert worden. Das von ihr in Einzelfällen angewandte Verfahren der Rasterelektronenmikroskop-Untersuchung belege die Seltenheit der untersuchten Einzelstücke, die bei ihr nicht mehrfach vorhanden seien.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen.
- 6 Das FA schließt sich der Rechtsauffassung des FG an und beantragt die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Zu Recht hat das FG geurteilt, dass die Steuer der von der Klägerin im Streitjahr ausgeführten Lieferungen von Mineralien gemäß § 12 Abs. 1 UStG 16 % der Bemessungsgrundlage betrug. Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 54 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG kommt deshalb nicht in Betracht, weil es sich bei den von der Klägerin angebotenen und veräußerten Einzelstücken nicht um mineralogische Sammlungsstücke der Pos. 9705 KN handelt.
- 8 1. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 54 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für Lieferungen zoologischer, botanischer, mineralogischer oder anatomischer Sammlungsstücke aus Pos. 9705 KN und für Sammlungen dieser Art. Infolge der Verweisung auf die KN richtet sich die Auslegung des Begriffs "Sammlungsstücke" allein nach zolltariflichen Gesichtspunkten, d.h. nach den zur Tarifierung derartiger Sammlungsstücke in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (Senatsurteil vom 16. Juli 1996 VII R 115/95, BFH/NV 1997, 86, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Sammlungsstücke i.S. der Pos. 9705 KN zur Aufnahme in eine Sammlung geeignete Gegenstände, die verhältnismäßig selten sind, normalerweise nicht ihrem ursprünglichen Verwendungszweck gemäß benutzt werden, Gegenstand eines Spezialhandels außerhalb des üblichen Handels mit ähnlichen Gebrauchsgegenständen sind und einen hohen Wert haben (EuGH-Urteile vom 3. Dezember 1998 C-259/97, Slg. 1998, I-8127, und vom 10. Oktober 1985 C-200/84, Slg. 1985, 3363 - zu Tarifnr. 99.05 des Gemeinsamen Zolltarifs). Diese Grundsätze gelten auch für Fossilien (Senatsurteil vom 20. Oktober 1987 VII K 16, 21 bis 23/87, BFHE 151, 266) und für Mineralien (Senatsbeschlüsse vom 9. Februar 1988 VII K 28/87,

BFH/NV 1988, 678, und vom 8. März 1988 VII K 18/87, BFH/NV 1988, 679). Wie der Senat entschieden hat, kommt es nicht darauf an, ob die Orte, an denen die Stücke gefunden werden, als Fundorte weniger oder gar nicht bekannt sind. Auf die objektive Beschaffenheit von Mineralien hat dies keinen Einfluss (Senatsurteil in BFHE 151, 266).

- 9 a) Nach den Feststellungen des FG, gegen die keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben worden sind (vgl. II.2.), erfüllen die von der Klägerin zum ermäßigten Umsatzsteuersatz veräußerten Mineralien die von der Rechtsprechung für die Annahme eines Sammlungsstücks aufgestellten Anforderungen nicht. Insbesondere handelt es sich nicht um Stücke von verhältnismäßiger Seltenheit. Die von ihr behauptete Seltenheit in der erforderlichen Weise zu belegen hat die Klägerin versäumt. Da sie sich auf die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes und damit auf eine steuerliche Begünstigung beruft, obliegt ihr die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen, zu denen nach ständiger Rechtsprechung die Seltenheit der jeweiligen Gegenstände gehört, für deren Lieferung ein ermäßigter Umsatzsteuersatz beansprucht wird.
- 10 Zum Beweis ihrer Behauptungen hat die Klägerin ihre Verkaufskataloge für die Jahre 2002 und 2005 (mit jeweils ca. 4 300 Positionen) sowie ein in englischer Sprache verfasstes Handbuch über Mineralien vorgelegt, ohne jedoch für jedes einzelne von ihr als Sammlungsstück eingestuftes Mineral detailliert darzulegen und anhand von Literaturstellen oder nach den Vorgaben des Tarifrechts ausgerichteten Einzelgutachten zu belegen, aus welchen Gründen die Annahme gerechtfertigt sein soll, dass es sich dabei um ein Einzelstück mit einem gewissen Seltenheitswert handelt. Ausdrücklich hat das FG darauf hingewiesen, dass die Klägerin den Nachweis nicht erbracht habe, dass es sich um verhältnismäßig seltene Stücke handelt, die sich nicht jederzeit beschaffen lassen und dementsprechend selten angeboten werden. Zudem hat das FG den Inhalt der von der Klägerin vorgelegten Schreiben der TU ... und der Universität ... nicht als ausreichend angesehen, um die Seltenheit einzelner Stücke hinreichend zu belegen. Aus ihnen gehe lediglich eine pauschale Einstufung der im Katalog der Klägerin angebotenen Mineralien als "seltene Sammlungsstücke" und eine Beschreibung des Begriffs der "Seltenheit" im geologischen Sinn hervor.
- 11 b) Die vom FG vorgenommene Beweiswürdigung ist nach Auffassung des erkennenden Senats nicht zu beanstanden; sie ist jedenfalls möglich und verstößt nicht gegen Erfahrungssätze oder Denkgesetze. Allein die von der Klägerin selbst vorgenommene Beschreibung der von ihr angebotenen Mineralien in einem Verkaufskatalog liefert keinen schlüssigen Beweis für das Vorliegen eines Sammlungsstücks i.S. der Pos. 9705 KN. Es ist auch nicht Aufgabe des Gerichts aus über 4 000 Positionen diejenigen Positionen herauszufinden, die für die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes in Betracht kommen und deren Beschreibungen mit den Nachweisen in einem von der Klägerin zur Verfügung gestellten englischsprachigen Fachbuch abzugleichen. Wie bereits ausgeführt, hätte es der Klägerin obliegen, für jedes Einzelstück den Nachweis zu erbringen, dass es sich tatsächlich um ein Sammlungsstück nach den Vorgaben des Tarifrechts handelt.
- 12 Ebenso wenig zu beanstanden ist die Würdigung des Inhalts der von der Klägerin vorgelegten Schreiben. Darauf, wie der Begriff "Seltenheit" nach den Ausführungen der Universität ... im geologischen Sinn zu verstehen ist, kommt es für die Auslegung und Anwendung von Nr. 54 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht an. Allein maßgeblich ist eine Beurteilung nach zolltariflichen Gesichtspunkten. Der von der TU ... erstellten Expertise ist lediglich zu entnehmen, dass es sich bei den insgesamt zehn begutachteten Mineralien um Mineralien handelt, die keine Industriemineralien sind und die den Kriterien für Exponate einer Mineraliensammlung entsprechen. Nach der Senatsrechtsprechung reicht jedoch die Eignung, als Ausstellungsstück in einer privaten Sammlung oder in einem Museum zu dienen, für sich allein nicht aus, um die Beschaffenheit als Sammlungsstück i.S. der Pos. 9705 KN hinreichend zu belegen (Senatsurteil in BFH/NV 1997, 86, m.w.N.).
- 13 2. Soweit die Klägerin eine unzureichende Sachaufklärung und das Vorliegen einer sog. Überraschungsentscheidung rügt, liegt der behauptete Verfahrensmangel nicht vor.
- 14 a) Die dem Gericht nach § 76 Abs. 2 FGO obliegende richterliche Hinweispflicht soll in erster Linie zur Gewährleistung eines fairen Verfahrens, zur Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und zur Vermeidung von Überraschungsentscheidungen Schutz und Hilfestellung für den Beteiligten geben. Die Rechtsverwirklichung soll grundsätzlich nicht an der Unkenntnis, Unerfahrenheit oder Unbeholfenheit eines Beteiligten scheitern. Daher sind individuelle, von Fall zu Fall zu bestimmende Maßstäbe an die Beachtung der Hinweispflicht anzulegen, die entscheidend auch von der Rechtskunde der Beteiligten, im Wesentlichen also davon, ob diese fachkundig vertreten sind, abhängen (Senatsbeschlüsse vom 4. November 2003 VII B 171/03, BFH/NV 2004, 357; vom 28. Januar 2004 VII B 82/03, BFH/NV 2004, 800, und vom 26. April 2005 VII B 10/05, BFH/NV 2005, 1362).
- 15 Das FG trifft eine Überraschungsentscheidung und verstößt damit gegen Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes und §§

76, 96 FGO, wenn es seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchte (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. April 2008 X B 92/07, BFH/NV 2008, 1337). Eine Überraschungsentscheidung liegt dagegen nicht vor, wenn das Gericht in seinem Urteil Gesichtspunkte als maßgeblich herausstellt, die bisher nicht im Vordergrund standen (BFH-Beschluss vom 22. Januar 2003 VIII B 63/02, BFH/NV 2003, 790). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt nicht, dass das Gericht die maßgeblichen rechtlichen Gesichtspunkte mit den Beteiligten umfassend erörtert. Daher muss ein Verfahrensbeteiligter grundsätzlich alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einrichten (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13. Oktober 1994 2 BvR 126/94, Deutsches Verwaltungsblatt 1995, 34).

- 16** b) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin liegt eine unzulässige Überraschungsentscheidung nicht deshalb vor, weil das FG in der mündlichen Verhandlung nicht deutlich zu erkennen gegeben hat, dass es dem Fundort der Mineralien keine streitentscheidende Bedeutung beimessen wird. Dass die Anzahl der Fundorte für die Tarifierung eines Minerals als Sammlungsstück nicht ausschlaggebend ist, hätte die Klägerin bereits der einschlägigen Rechtsprechung entnehmen können (vgl. Senatsurteil in BFHE 151, 266). Infolgedessen hätte die Klägerin damit rechnen müssen, dass sich das FG die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu eigen machen würde.
- 17** Von Amts wegen hätte das FG kein Sachverständigengutachten einholen müssen. Aus der maßgeblichen Sicht des FG oblag es vielmehr der Klägerin, entsprechende Nachweise --insbesondere in Bezug auf die Seltenheit der von ihr angebotenen Mineralien-- zu erbringen. Im Übrigen legt die Klägerin nicht schlüssig dar, aus welchen Gründen sich dem FG eine weitere Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen. Ausweislich des Sitzungsprotokolls hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung keine Beweisanträge, z.B. zur Einholung eines Sachverständigengutachtens in Bezug auf ausgewählte Einzelstücke ihres Angebots oder auf Vernehmung der von ihr benannten Zeugen, gestellt. Dies nachzuholen ist ihr im Revisionsverfahren verwehrt. Ihren diesbezüglichen Beweisanträgen kann somit nicht gefolgt werden. Die mit der Revisionschrift vorgelegten Ausdrücke von Auszügen einer in englischer Sprache verfassten Internetseite, die die Seltenheit zumindest eines Minerals der von ihr angebotenen Stücke belegen sollen, sind neues Tatsachenvorbringen, das im Revisionsverfahren keine Berücksichtigung mehr finden kann (vgl. Senatsurteil vom 4. Dezember 2007 VII R 64/06, BFHE 220, 558, BStBl II 2008, 401).
- 18** Soweit die Klägerin beanstandet, dass es das FG unterlassen habe, einen präsenten Zeugen und ihren Steuerberater im Protokoll über die mündliche Verhandlung aufzuführen, hätte sie ihr damit verbundenes Anliegen im Rahmen eines Antrags auf Protokollberichtigung verfolgen müssen (§ 94 FGO i.V.m. § 164 der Zivilprozessordnung). Ein Verfahrensmangel wird durch dieses Vorbringen jedenfalls nicht belegt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)