

Beschluss vom 18. February 2013, XI B 117/11

Abrechnung über nicht ausgeführte Lieferung

BFH XI. Senat

FGO § 55 Abs 2 S 1 Halbs 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, ZPO § 295, UStG § 14, UStG § 15 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 23. November 2010, Az: 7 K 2356/06

Leitsätze

1. NV: Eine einem FG-Urteil beigefügte Rechtsmittelbelehrung, in der --ohne Hinweis auf die besondere Entscheidung über die Zulassung-- von der Zulässigkeit der Revision ausgegangen wird, kann nur als unrichtige Rechtsmittelbelehrung verstanden werden. Die Frist für das zulässige Rechtsmittel verlängert sich in diesem Fall auf ein Jahr.
2. NV: Ein zum Vorsteuerabzug berechtigendes Abrechnungspapier muss Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Mit einer Rechnung über Prozessoren zum Stückpreis von rund 500 € wird nicht über eine --tatsächlich durchgeführte-- Lieferung elektronischer Bauteilen mit einem Wert von jeweils unter einem € abgerechnet.
3. NV: Das FG kann auf die beantragte Einvernahme eines vom Kläger benannten Zeugen u.a. dann verzichten, wenn es in seinem Urteil die Tatsachen, für die der Zeuge benannt worden ist, zugunsten des Klägers als wahr unterstellt.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine im Inland ansässige GmbH & Co. KG, hat lt. der ihr erteilten Rechnungen im Streitjahr 2002 von der B-GmbH 33 mal jeweils 500 Prozessoren "PT4-E2" zum Stückpreis von je netto rd. 500 € bezogen und nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) "jedenfalls papiermäßig" mit einem Aufschlag von 3 % steuerfrei an eine Firma C in Malaysia ohne Umsatzsteuerausweis weiterverkauft. Nach dem vorgelegten Schriftwechsel sollten die Prozessoren dort im medizinischen Bereich bzw. zu medizinischen Zwecken (Operationsanlagen) eingesetzt werden. Die Ware gelangte dabei nicht in die Geschäftsräume der Klägerin, sondern wurde vom Spediteur auf den Auftrag der Klägerin hin direkt bei der B-GmbH abgeholt und an die Firma C versandt.
- 2 N gab dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--), gegenüber an, die an die Klägerin gelieferten Prozessoren von einer F-AG bezogen zu haben und zog die in den vorgelegten, aber gefälschten Rechnungen der F-AG ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Gegen die für die B-GmbH Handelnden wurden Strafverfahren eingeleitet und ergingen zum Teil Strafurteile.
- 3 Das FA nahm dies und Feststellungen des Finanzamts für Fahndung und Strafsachen zum Anlass, der Klägerin den zunächst im Umsatzsteuerbescheid für 2002 gewährten Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B-GmbH im Änderungsbescheid vom 7. Oktober 2004 zu versagen. In der Einspruchsentscheidung vertrat es die Auffassung, der Klägerin seien zum einen nicht die in den Rechnungen angegebenen hochwertigen Prozessoren geliefert worden, sondern Billigware. Zum anderen hätte ihr auffallen müssen, dass sie in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen worden sei.
- 4 Die Klägerin machte dagegen geltend, sie habe dies weder bemerkt, noch hätte sie es bemerken können. Ihre Einschaltung sei damit zu erklären, dass die B-GmbH nach deren Angaben nur an Firmen in Deutschland habe verkaufen dürfen. Auch sei sie davon ausgegangen, die Ware dürfe nur in sog. "Reinräumen" geöffnet werden. Nach den Aussagen eines Mitarbeiters der beauftragten Spedition, der die Ware soweit wie möglich untersucht habe, spreche viel dafür, dass es sich um Prozessoren gehandelt habe. Ihre Abnehmerin habe die bestellten Prozessoren "PT4-E2" erhalten und abgenommen.

- 5 Das FG wies die Klage ab. Die Rechnungen der B-GmbH enthielten nicht die erforderliche Leistungsbeschreibung. Selbst wenn man die Abkürzung "PT4-E2" unter Einbeziehung des zwischen den Geschäftspartnern gewechselten Schriftverkehrs als ausreichend bestimmbare Beschreibung gelten lassen wolle, fehle es an der Identität von bezeichneter und gelieferter Ware. Denn statt der angegebenen hochwertigen Prozessoren seien nur minderwertige, etwa 0,25 € teure Elektronikbauteile zwischen Europa und Asien hin und her geschickt worden. Dies stehe zur Überzeugung des Gerichts aufgrund der Feststellungen des Landgerichts ... LG in den Urteilen gegen die Angeklagten E, G und H und aufgrund der dort gemachten Geständnisse bzw. Zeugenaussagen fest. Die tatsächlichen Lieferungen hätten aber dem entsprechen müssen, was nach den für einen mit den Gesamtumständen vertrauten objektiven Dritten als Inhalt der in den Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen erscheinen müsse. Danach hätten hochwertige Prozessoren geliefert werden sollen.
- 6 Soweit die Klägerin bestreite, dass es sich um minderwertige Bauteile gehandelt habe, bleibe ihr Vortrag unsubstantiiert. "Insbesondere" könne ihr Vortrag, der Mitarbeiter der von ihr beauftragten Spedition habe "die unregelmäßige Oberfläche eines Innenbehälters mit Vertiefungen und feinen Gestängen in grauer Farbe, wie es für Prozessoren üblich sei, erkennen können", nicht die Feststellungen des LG in Frage stellen, "dass es sich nicht um hochwertige, für den Einsatz in komplexen medizinischen Geräten geeignete Prozessoren gehandelt" habe.
- 7 Die Klägerin könne den Vorsteuerabzug zudem auch deshalb nicht beanspruchen, weil sie mit ihren Lieferungen in eine vorgelagerte Umsatzsteuerhinterziehung der B-GmbH einbezogen gewesen sei und dies auch hätte wissen können und deshalb als an der Hinterziehung Beteiligte anzusehen sei, weil ihr das Wissen ihrer Angestellten nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. Mai 2010 XI R 78/07 (BFH/NV 2010, 2132) grundsätzlich zuzurechnen sei.
- 8 Die Klägerin begehrt die Zulassung der Revision.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 10 1. Die am 16. Dezember 2011 beim BFH eingegangene Beschwerde gegen das am 24. November 2010 ergangene und am 16. Dezember 2010 zugestellte Urteil ist fristgerecht eingegangen.
- 11 Das FG hat die Revision ausdrücklich nicht zugelassen, in der Rechtsmittelbelehrung aber darauf hingewiesen, gegen das Urteil stehe die Revision zu.
- 12 Eine einem FG-Urteil beigefügte Rechtsmittelbelehrung, in der --ohne Hinweis auf die besondere Entscheidung über die Zulassung-- von der Zulässigkeit der Revision ausgegangen wird, kann nur als unrichtige Rechtsmittelbelehrung verstanden werden (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606, unter II.1.a, m.w.N.). Rechtsfolge einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung ist, dass sich gemäß § 55 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Frist für das zulässige Rechtsmittel --hier die Monatsfrist gemäß § 116 Abs. 2 Satz 1 FGO für die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision-- auf ein Jahr verlängert (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 606, unter II.4.). Die Beschwerdeschrift ist am 16. Dezember 2011 und damit innerhalb der gemäß § 55 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO auf ein Jahr verlängerten Beschwerdefrist beim BFH eingegangen.
- 13 2. a) Gemäß § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (Nr. 1), die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert (Nr. 2) oder ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann (Nr. 3). Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO für die Zulassung der Revision dargelegt werden.
- 14 b) Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen. Die Rüge der Klägerin, das FG habe den Sachverhalt unter Verletzung seiner Pflicht zur Ermittlung von Amts wegen nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO unzureichend aufgeklärt und es insbesondere unterlassen, den benannten Zeugen zu vernehmen, ist nicht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO begründet worden.
- 15 aa) Die Klägerin trägt vor, das FG habe es versäumt zu ermitteln, welche Gegenstände überhaupt geliefert worden seien und habe es abgelehnt, den benannten Zeugen zu hören. Dieser hätte bestätigen können, dass es sich tatsächlich um Prozessoren gehandelt habe bzw. Aussagen zur Beschaffenheit und dem Aussehen der gelieferten

Gegenstände machen können. Dadurch wären Rückschlüsse darauf möglich gewesen, was die B-GmbH tatsächlich geliefert hat, hochwertige Prozessoren oder minderwertige Elektronikteile.

- 16 bb) Zum einen hätte die vor dem FG sachkundig vertretene Klägerin vortragen müssen, dass der Verstoß in der Vorinstanz gerügt wurde oder weshalb eine derartige Rüge nicht möglich war (vgl. z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 49, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 7. August 2007 IV B 139/06, BFH/NV 2008, 57).
- 17 Denn ein Verfahrensmangel kann nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn er eine Verfahrensvorschrift betrifft, auf deren Beachtung die Prozessbeteiligten verzichten können und verzichtet haben (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Zu diesen verzichtbaren Mängeln gehört nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch das Übergehen eines Beweisantrags (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 15. Juni 2005 X B 180/03, BFH/NV 2005, 1843, m.w.N.; vom 6. Dezember 2010 XI B 27/10, BFH/NV 2011, 645, unter 1.b). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der betroffene Beteiligte --wie hier-- sachkundig vertreten war. Das Rügerecht geht insoweit nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge; ein Verzichtswille ist dafür nicht erforderlich (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 25. Mai 2010 X B 207/09, BFH/NV 2010, 1649; vom 27. Oktober 2011 VI B 79/11, BFH/NV 2012, 235, unter 3.). Der Verfahrensmangel muss in der (nächsten) mündlichen Verhandlung gerügt werden, in der der Rügeberechtigte erschienen ist; verhandelt er zur Sache, ohne den Verfahrensmangel zu rügen, obwohl er den Mangel kannte oder kennen musste, verliert er das Rügerecht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 19. Juli 2010 I B 130/09, BFH/NV 2010, 2282; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 100 ff., m.w.N.).
- 18 Im Streitfall liegt danach ein Rügeverzicht vor. Es war für die Klägerin bzw. ihren sachkundigen Prozessvertreter in der mündlichen Verhandlung erkennbar, dass das FG den benannten, aber nicht geladenen Zeugen nicht vernehmen werde. Sie hat insoweit weder vorgetragen, dass sie das sich abzeichnende Übergehen der zuvor schriftsätzlich gestellten Beweisanträge gerügt habe oder warum ihr eine solche Rüge ggf. nicht möglich gewesen sein sollte. Nach der Sitzungsniederschrift hat der Prozessbevollmächtigte der Klägerin rügelos zur Sache verhandelt und den Klageantrag gestellt und damit wirksam auf das Rügerecht verzichtet (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO).
- 19 cc) Im Übrigen hat das FG in seinem Urteil die Tatsachen, für die der Zeuge benannt worden ist, zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt und konnte daher auf die Einvernahme verzichten (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. August 2007 V B 73/07, BFH/NV 2007, 2368, m.w.N.; vom 18. Juni 2012 VI B 108/11, BFH/NV 2012, 1612).
- 20 Nach dem Schriftsatz der Klägerin vom 20. Februar 2007 hatte ein Mitarbeiter der Spedition den die Ware umschließenden Behälter aus dem Karton gehoben und versucht, soweit dessen Verpackung in einer Breite von ca. 5 bis 6 cm klarsichtig war, zu erkennen, was sich weiteres in dem Behälter befand. Dabei war --so die Klägerin-- "die unregelmäßige Oberfläche eines Innenbehälters mit Vertiefungen und feinen Gestängen in grauer Farbe zu erkennen, wie es für Prozessoren üblich" sei. Diese in dem Schriftsatz von der Klägerin u.a. durch Vernehmung des Zeugen X unter Beweis gestellte Aussage über die von dem Mitarbeiter gemachten Beobachtungen hat das FG als wahr unterstellt. Es ist zu der Überzeugung gelangt, dass die von dem Mitarbeiter wahrgenommenen Tatsachen nicht die Feststellungen des LG in Frage stellen könnten, dass sich in den betreffenden Behältern keine hochwertigen Prozessoren für medizinische Zwecke befunden hätten. Auch dem Vorbringen der Klägerin ist nicht zu entnehmen, dass der Mitarbeiter festgestellt habe, dass es sich um derartige Prozessoren handele.
- 21 c) Die Beschwerde ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 22 aa) Wird die Beschwerde --wie im Streitfall-- mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, so muss in der Beschwerdebegründung eine bestimmte --abstrakte-- klärungsbedürftige und in dem angestrebten Revisionsverfahren auch klärbare Rechtsfrage herausgestellt und --unter Berücksichtigung von Rechtsprechung und Literatur-- deren Bedeutung für die Allgemeinheit substantiiert dargetan werden (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 26, 32, m.w.N.). Entsprechendes gilt für den Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 19. November 2007 VIII B 30/07, BFH/NV 2008, 335; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38). Kein Klärungsbedarf besteht, wenn eine Rechtsfrage bereits vom BFH geklärt worden ist oder wenn sie sich für den Streitfall aufgrund der vorliegenden Rechtsprechung des BFH ohne weiteres beantworten lässt und nur so entschieden werden kann, wie es das FG getan hat (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28).
- 23 bb) Die Klägerin macht geltend, klärungsbedürftig sei die Frage, ob "eine von den Parteien einer Lieferkette gewählte Bezeichnung eines Gegenstandes bereits als Leistungsbeschreibung" ausreicht, oder ob "weitere

Anforderungen an die Identifizierbarkeit des Gegenstandes zu stellen" sind. Sie ist der Auffassung, es müsse ausreichend sein, dass die an dem Geschäftsvorfall Beteiligten den bezeichneten Gegenstand identifizieren könnten und erkennbar sei, dass es sich um eine Leistung für Zwecke des Unternehmens handele. Alles andere sei eine unangebrachte "Förmelei". Ob die Leistungsbeschreibung in einer Rechnung eine handelsübliche Bezeichnung des Leistungsgegenstandes enthalten müsse, sei durch die bisherige Rechtsprechung nicht geklärt.

- 24** cc) Es kann offenbleiben, ob eine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung bereits deshalb ausscheidet, weil es sich bei § 14 und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 2002 geltenden Fassung um ausgelaufenes Recht handelt (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2008 V B 82/08, BFH/NV 2009, 797, m.w.N.). Jedenfalls muss nach der ständigen Rechtsprechung des BFH das Abrechnungspapier (Rechnung oder Gutschrift), aus dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.; vom 18. Mai 2000 V B 178/99, BFH/NV 2000, 1504; vom 29. November 2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518; vom 16. Dezember 2008 V B 228/07, BFH/NV 2009, 620; vom 6. Juli 2010 XI B 91/09, BFH/NV 2010, 2138, jeweils m.w.N.).
- 25** Es ist bereits geklärt, dass diesen Anforderungen eine Abrechnung über eine nicht ausgeführte Leistung nicht genügen kann (vgl. BFH-Urteile vom 24. September 1987 V R 50/85, BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688, und V R 125/86, BFHE 153, 77, BStBl II 1988, 694, jeweils unter II.9.a; vom 8. September 1994 V R 70/91, BFHE 175, 463, BStBl II 1995, 32, unter II.2.b).
- 26** Eine derartige unrichtige, den Vorsteuerabzug ausschließende Leistungsbeschreibung hat der BFH u.a. bei einer Inrechnungstellung von Antriebsmotoren angenommen, während allenfalls die Lieferung von Schrottmotoren in Betracht kam (Fall des BFH-Beschlusses vom 21. Mai 1987 V R 129/78, BFHE 150, 90, BStBl II 1987, 652).
- 27** Entsprechendes gilt für die im Streitfall erteilten Abrechnungen. Sie enthalten keine Angaben tatsächlicher Art, die eine Identifizierung der von der Klägerin wirklich erbrachten Leistung ermöglichen. Vielmehr weisen sie eine andere Leistung (Lieferung von Prozessoren) aus, die nach den --nicht mit begründeten Verfahrensrügen angegriffenen (s. oben unter II.2.b)-- Feststellungen des FG nicht ausgeführt worden sind. Bei den gelieferten elektronischen Bauteilen mit einem Wert von jeweils unter 1 € handelte es sich nicht um die in den Rechnungen aufgeführten Prozessoren zum Stückpreis von rd. 500 €. Über die tatsächlich gelieferte (minderwertige) Ware ist demnach nicht mit den vorgelegten Rechnungen abgerechnet worden.
- 28** d) Die Revision ist schließlich nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen einer Divergenz zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen.
- 29** Das FG des Saarlandes hat in dem von der Klägerin genannten Urteil vom 12. Mai 2011 1 K 1304/06 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 568) zwar ausgeführt, die Leistungsbeschreibung müsse nicht die "korrekte umsatzsteuerliche Leistungsbeschreibung" enthalten, aber zugleich betont, der Leistungsinhalt müsse "für die Vertragspartner klar zu identifizieren sein und der tatsächlichen Leistung entsprechen" (unter I.2.b(2)). Es hat ferner ausgeführt, die Angaben tatsächlicher Art zum Gegenstand der Leistung müssten so richtig und genau sein, dass sie --ggf. ergänzt durch Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen-- eine Identifizierung des Leistungsgegenstandes ermöglichen (unter I.1.b). Dies sei bei einer unrichtigen Leistungsbeschreibung (wie u.a. im Fall des BFH-Beschlusses in BFHE 150, 90, BStBl II 1987, 652) nicht der Fall.
- 30** Entgegen der Darstellung der Klägerin entspricht dies den Rechtsgrundsätzen, die der Vorentscheidung zugrunde liegen.
- 31** e) Das FG hat den begehrten Vorsteuerabzug versagt, weil die Rechnungen der B-GmbH zum einen nicht die erforderliche Leistungsbeschreibung enthielten, und zum anderen, weil die Klägerin mit ihren Lieferungen in eine vorgelagerte Umsatzsteuerhinterziehung der B-GmbH einbezogen gewesen sei.
- 32** Ist das angegriffene Urteil --wie auch die Klägerin zutreffend erkannt hat-- kumulativ begründet, so setzt der Erfolg einer Nichtzulassungsbeschwerde voraus, dass gegen beide Begründungen des FG schlüssige und begründete Rügen erhoben werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. Juli 2011 IX B 46/11, BFH/NV 2011, 1905). Wie sich aus dem Ausgeführten ergibt, sind die von der Klägerin hinsichtlich der ersten Begründung geltend gemachten

Zulassungsgründe nicht begründet. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die in der Beschwerde vorgebrachten Zulassungsgründe bezüglich der zweiten --eigenständigen-- Begründung des angefochtenen Urteils ordnungsgemäß dargelegt worden sind und vorliegen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. Februar 2008 VIII B 129/07, BFH/NV 2008, 973; vom 4. Oktober 2012 XI B 46/12, BFH/NV 2013, 273).

- 33** Soweit die Klägerin sich in ihrem nachgereichten Schriftsatz vom 4. Februar 2013 auf die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 31. Januar 2013 C-642/11 --Stroy trans-- (Der Betrieb 2013, 439) und C-643/11 --LVK-- (juris) bezieht, macht sie gleichfalls nur Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO geltend, die sich gegen die zweite Begründungsvariante des FG betreffend den Vorwurf eines Umsatzsteuerbetrugs richten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de