

Urteil vom 26. September 2019, V R 38/18

Inneregemeinschaftliche Lieferungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.260919.VR38.18.0

BFH V. Senat

UStG § 6a, UStDV § 17a, UStDV § 17c, EGRL 112/2006 Art 138, AO § 41

vorgehend FG München, 09. Oktober 2018, Az: 3 K 1983/17

Leitsätze

1. Steht aufgrund einer Beweiserhebung fest, dass die gelieferten Fahrzeuge zum Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet versendet wurden, kann dies nicht durch die Annahme eines fehlenden Belegnachweises in Abrede gestellt werden .
2. Der sich aus der USt-IdNr. ergebende Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers kann nicht durch die bloße Annahme einer Briefkastenanschrift widerlegt werden .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 10.10.2018 - 3 K 1983/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, lieferte im Streitjahr 2007 drei PKW (zwei Fahrzeuge der Marke Volvo und einen Mercedes) in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Nach schriftlichen Kaufverträgen war Käufer jeweils die Firma N, eine GmbH nach dem Recht der Slowakischen Republik, mit Sitz in X in der Slowakischen Republik. Der Klägerin lagen ein Handelsregisterauszug der Firma N vor wie auch eine bestätigte Abfrage der Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) der Firma N. Geschäftsführer der Firma N war der in Ungarn ansässige A.MN. Auf ihrem Briefpapier gab die Firma N eine Telefon- und eine Telefaxnummer mit jeweils ungarischer Vorwahl an. Die Klägerin nahm für die drei Fahrzeuglieferungen die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Anspruch.
- 2** Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Prüfer unter Berücksichtigung der Ergebnisse einer multilateralen Prüfung der deutschen, österreichischen, ungarischen und slowakischen Finanzbehörden zu dem Ergebnis, dass es sich bei der Firma N um eine Scheinfirma gehandelt habe. Sie habe zur Durchschleusung der Fahrzeuge gedient. Trotz der ihr erteilten USt-IdNr. habe es sich um ein Scheinunternehmen gehandelt. Am Sitzort der Firma N sei nur ein Buchhaltungsbüro tätig gewesen, das die Post entgegengenommen habe. Es habe aber keinen Lagerplatz für Fahrzeuge gegeben. Die slowakische Finanzbehörde habe die Unternehmereigenschaft am 31.10.2008 rechtskräftig versagt. Es habe an der erforderlichen wirtschaftlichen, aktiven Geschäftstätigkeit im Gründungsstaat gefehlt. Im Anschluss hieran ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass diese Lieferungen steuerpflichtig seien. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.
- 3** Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 383 veröffentlichten Urteil des FG lag aufgrund einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) keine Festsetzungsverjährung vor. Die Lieferungen

seien zudem nicht nach § 6a UStG steuerfrei. Im Streitfall lägen zwar für alle drei Fahrzeuge die für die Steuerfreiheit nach § 6a UStG erforderlichen Belege zur Dokumentation einer Beförderung durch den Abnehmer (Abhollieferung) gemäß § 17a Abs. 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) durch die Firma N vor. Tatsächlich seien die Fahrzeuge aber durch einen beauftragten selbständigen Spediteur befördert worden; es habe sich nicht um eine Abhol-, sondern um eine Versandungslieferung gehandelt. Das FG ging somit von einer Steuerpflicht aufgrund eines fehlenden Belegnachweises nach § 10 Abs. 1 UStDV aus, obwohl der vom FG einvernommene Zeuge D ausgesagt hatte, dass er die Fahrzeuge zum angegebenen Bestimmungsort in der Slowakischen Republik befördert habe.

- 4 Zudem ging das FG von einem fehlenden Buchnachweis aus, da es sich bei der Firma N um eine Scheinfirma gehandelt habe, so dass sich aus der Aufzeichnung der USt-IdNr. dieser Firma nicht deren Unternehmereigenschaft ergeben habe. Diese Feststellungen würden durch die Zeugenaussage des D nicht in Frage gestellt. Denn der Zeuge habe keinen Hinweis auf Geschäftsräume oder Ähnliches dieser Firma gesehen. Die Versagung der Steuerfreiheit aufgrund eines Scheinsitzes der Abnehmerfirma werde nicht durch die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur "Briefkastenadresse" bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ausgeschlossen. Diese Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug sei jedenfalls dann nicht auf die Adresse und den Sitz des Unternehmens des Empfängers einer innergemeinschaftlichen Lieferung übertragbar, wenn es sich bei diesem --wie im Streitfall-- um ein Scheinunternehmen gehandelt habe.
- 5 Die Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG lägen nicht vor. Es fehle bereits an einem Belegnachweis in der erforderlichen Art. Zudem sei die Klägerin nicht gutgläubig gewesen. Die Klägerin sei vor Abwicklung der Lieferungen von den in Ungarn ansässigen ihr bekannten Herren B und C gefragt worden, "ob sie für den genannten Dr. S drei Autos besorgen könnte". Die Klägerin habe dies zugesagt und auf die weitere Frage der Herren B und C, ob der Kauf über eine slowakische Firma abgewickelt werden könne, geäußert, "dass ihr dies nichts ausmache, sofern sämtliche erforderlichen Bestätigungen und Nachweise vorliegen würden". Die Klägerin habe gewusst, dass die Firma N nur "zwischengeschaltet" werden sollte. Auf einem Schreiben der Klägerin vom 22.02.2007 an Herrn B finde sich ein ausdrücklich so bezeichnetes "Angebot" für den hier streitigen Volvo mit dem handschriftlichen Zusatz: "Herr B hat am 23.2.07 telefonisch bestellt". Die Bestellung sei erkennbar nicht durch die Firma N erfolgt. Auf einem Auszug eines Bankkontos der Klägerin bei der E-Bank vom 16.04.2007 (zehn Tage vor Abholung des Mercedes) über einen Geldeingang finde sich der handschriftliche Vermerk "B Anzahlung", obwohl hier laut Belegnachweis eine Bestellung dieses Fahrzeugs der slowakischen Firma N vom 01.02.2007 vorgelegen habe. Aus einer "Info an die Buchhaltung" der Klägerin vom 08.05.2007 über den Verkauf des Mercedes sowie den Volvo sei ersichtlich gewesen, dass von den insgesamt sechs Teilzahlungen für die zwei Kfz nur eine als Barzahlung der N erfasst worden sei. Die übrigen Zahlungen seien durch die genannten ungarischen Beteiligten sowie (unbar) durch eine im Übrigen bei den streitgegenständlichen Lieferungen unbekannte "M Limited" erfolgt. Der Kaufpreis sei durch Dritte und nicht durch die Firma N bezahlt worden. Dies sei ungewöhnlich, da die Käuferin N damit noch vor Lieferung der Ware ihren Abnehmer aus dem angeblichen Folgegeschäft offengelegt habe.
- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Es sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung lägen vor. Der Belegnachweis für eine Beförderung durch den Abnehmer liege vor. Für sie sei zunächst nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei dem Abholer nicht um einen Beauftragten der Firma N gehandelt habe. Die Beweiserhebung habe eindeutig eine Beförderung zum Sitzort der Firma N ergeben. An den Nachweis, dass ein Ausnahmefall i.S. des § 10 Abs. 2 UStDV vorliege, seien keine hohen Anforderungen zu stellen. Dass es sich bei der Firma N um eine Scheinfirma gehandelt habe, habe das FA nicht belegt. Das FG habe insoweit die Zeugenaussage widerrechtlich gewürdigt. Die ungarischen Autohändler hätten die Lieferungen nur vermittelt und angebahnt. Es lägen schriftliche Kaufverträge und der übersetzte Gesellschaftsvertrag der Firma N mit Handelsregisterauszug vor. Diese sei Unternehmer gewesen, eine spätere Aberkennung sei ohne Bedeutung. Der BFH erkenne in seiner neueren Rechtsprechung Briefkastenanschriften an. Ihr sei zumindest Vertrauensschutz zu gewähren. Sie habe zwar gewusst, dass die Firma N zwischengeschaltet gewesen sei. Der Zwischenhandel mit PKW sei aber üblich. Die internen Vermerke ihrer Mitarbeiter seien nur laienhaft und daher rechtlich unzutreffend angefertigt worden. Auf Teilzahlungen anderer Personen als der Firma N komme es nicht an.
- 7 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 21.05.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2017 die Umsatzsteuer 2007 um ... € herabzusetzen.

- 8 Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.
- 9 Es liege keine Festsetzungsverjährung vor. Die Lieferungen seien nicht steuerfrei. Der Beleg- und Buchnachweis sei zwingend zu erbringen, fehle aber. Die Prüfungsfeststellungen hätten Beweisqualität. Die Beweiskraft des Buchnachweises sei entkräftet. Auf die Frage der Briefkastenadresse komme es mangels Unternehmerstellung der Firma N nicht an. Die Klägerin habe nicht mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu Unrecht verneint. Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG nicht geprüft hat, wer Abnehmer der Lieferungen war und ob die den Lieferungen zugrunde liegenden Vereinbarungen mit der Firma N als Scheingeschäft unbeachtlich sind.
- 11 1. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind gemäß § 6a UStG steuerfrei.
- 12 a) Die Steuerfreiheit setzt voraus, dass "der Unternehmer oder der Abnehmer ... den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet" hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Der Abnehmer muss "ein Unternehmer [sein], der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) oder "eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG). Bei "der Lieferung eines neuen Fahrzeuges [kann] auch jeder andere Erwerber" sein (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStG). Zudem muss "der Erwerb des Gegenstands der Lieferung ... beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung" unterliegen (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).
- 13 b) Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit auf Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach 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.
- 14 2. Das FG ist zu Unrecht vom fehlenden Nachweis einer Versendung in die Slowakische Republik und einer widerlegten Unternehmereigenschaft des Abnehmers N ausgegangen.
- 15 a) Die vom Unternehmer beizubringenden Nachweise ergeben sich im nationalen Recht auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 UStG nach §§ 17a ff. UStDV. Erforderlich ist danach ein Beleg- und ein Buchnachweis.
- 16 Die unionsrechtliche Grundlage hierfür ergibt sich aus Art. 131 MwStSystRL. Danach wird die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung nur "unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiung[en] sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen".
- 17 b) Die Versendung in die Slowakische Republik ist nachgewiesen. Steht aufgrund einer Beweiserhebung fest, dass die gelieferten Fahrzeuge zum Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet versendet wurden, kann dies nicht durch die Annahme eines fehlenden Belegnachweises in Abrede gestellt werden.
- 18 aa) Für den sog. Belegnachweis muss "der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat", was "sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar" zu ergeben hat (§ 17a Abs. 1 UStDV). Dabei bestanden gemäß § 17a Abs. 2 und 4 UStDV unterschiedliche Belegregelungen für die Fälle der Beförderung und der Versendung.
- 19 bb) Im Streitfall ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Versendung zum Bestimmungsort in die

Slowakische Republik nicht nachgewiesen ist. Zwar ist das FG bei einem fehlenden Belegnachweis zur Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht verpflichtet, eine Beweiserhebung durchzuführen (BFH-Urteil vom 19.03.2015 - V R 14/14, BFHE 250, 248, BStBl II 2015, 912). Hat das FG aber --wie im Streitfall-- eine Beweiserhebung durchgeführt, bei der sich aus einer Zeugeneinvernahme eindeutig die Versendung zum angegebenen Bestimmungsort ergibt, muss es dieses Beweisergebnis seinem Urteil auch zugrunde legen. Anders ist es nur, wenn es die Zeugenaussage als nicht glaubhaft ansieht.

- 20 c) Der sich aus der USt-IdNr. der Firma N ergebende Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers kann nicht durch die bloße Annahme einer Briefkastenanschrift widerlegt werden.
- 21 aa) Für den Buchnachweis muss "der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen". Dies musste "eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein" (§ 17c Abs. 1 UStDV).
- 22 Die Klägerin hat im Streitfall den Erwerb durch die Firma N als Unternehmer für ihr Unternehmen mit Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 UStG) buchmäßig durch die Aufzeichnung der USt-IdNr. der Firma N nachgewiesen.
- 23 bb) Die bloße Annahme einer Briefkastenanschrift ist zur Widerlegung des sich aus der USt-IdNr. ergebenden Nachweises der Unternehmerstellung des Abnehmers nicht geeignet.
- 24 (1) Zum Erfordernis, in Rechnungen "den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers" anzugeben (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG), hat der BFH nach Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH-- (Urteil Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867) entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist und dass jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift ausreicht, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist (BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 25/15, BFHE 262, 248, BStBl II 2018, 809, Leitsätze 1 und 2).
- 25 Dabei folgt aus der Rechtsprechung zur Anerkennung von Briefkastenanschriften als Rechnungsangabe auch, dass die Angabe einer bloßen Briefkastenanschrift mit postalischer Erreichbarkeit für sich allein nicht zur Annahme einer fehlenden Unternehmereigenschaft berechtigt, wie der erkennende Senat bereits entschieden hat (BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 28/16, BFHE 262, 253, BStBl II 2018, 806, Rz 31).
- 26 (2) Dementsprechend rechtfertigt auch bei der innergemeinschaftlichen Lieferung die bloße Angabe einer Briefkastenanschrift nicht den Schluss auf eine fehlende Unternehmereigenschaft des Abnehmers.
- 27 Gegenteiliges ergibt sich entgegen dem Urteil des FG auch nicht aus besonderen Identifizierungserfordernissen. Zwar geht das FG insoweit zu Recht davon aus, dass der Person des Abnehmers und seiner Identität für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zukommt. Hieraus folgt aber entgegen dem FG nicht, dass eine bloße "Briefkastenadresse" zur Identifizierung eines Abnehmers nicht ausreichen kann. Denn dieses Identifizierungserfordernis besteht ebenso beim Vorsteuerabzug und wird dort nach der EuGH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil Geissel und Butin, EU:C:2017:867, Rz 43) durch die Angabe der USt-IdNr. des Leistenden in der Rechnung ausgefüllt. Daher hat das FG zu Unrecht unberücksichtigt gelassen, dass dem Identifizierungserfordernis im hier vorliegenden Zusammenhang durch die Aufzeichnung der USt-IdNr. des Abnehmers nach § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV in Verbindung mit den Angaben zum Namen und der Anschrift des Abnehmers (§ 17c Abs. 2 Nr. 1 UStDV) Rechnung getragen wird.
- 28 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht über die Steuerfreiheit der drei Lieferungen entscheiden, da unklar ist, wer nach dem der jeweiligen Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis Abnehmer war.
- 29 a) Die Abnehmereigenschaft bestimmt sich bei innergemeinschaftlichen Lieferungen --wie sonst auch-- nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (BFH-Urteil vom 25.04.2013 - V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656, unter II.2.c aa).
- 30 Die zivilrechtlichen Vereinbarungen sind der Abnehmerbestimmung allerdings nicht zugrunde zu legen, wenn es sich bei diesen um Scheingeschäfte i.S. von § 41 AO handelt (BFH-Urteil vom 11.08.2011 - V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, unter II.2.b aa). Ein Scheingeschäft liegt --wie sonst auch-- bei der Abnehmerbestimmung von innergemeinschaftlichen Lieferungen vor, wenn die Parteien eines Rechtsgeschäftes einverständlich oder

stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes nicht zwischen ihnen, sondern zwischen nur einer Vertragspartei und einem Dritten eintreten sollen. Verdeckt das Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft, ist nach § 41 Abs. 2 Satz 2 AO das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgeblich (BFH-Urteil vom 17.02.2011 - V R 28/10, BFHE 233, 331, unter II.2.b).

- 31** b) Im Streitfall liegen zwar schriftliche Kaufverträge mit der Firma N vor. Das FG ist jedoch nicht der Frage nachgegangen, ob es sich hierbei um Scheingeschäfte im vorstehenden Sinn gehandelt hat, die Lieferbeziehungen zu anderen Abnehmern verdecken sollten.
- 32** Für Scheingeschäfte zwischen der Klägerin und der Firma N, die tatsächlich gewollte Rechtsgeschäfte zwischen der Klägerin und Käufern in Ungarn verdecken sollten, könnten dabei im Streitfall die Umstände der Geschäftsanbahnung und der Kaufpreiszahlung sprechen, aufgrund derer das FG die Unternehmerstellung der Firma N und einen der Klägerin zu gewährenden Gutgläubensschutz verneint hat. Im Hinblick darauf, dass sich z.B. auf dem Schreiben der Klägerin an Herrn B vom 22.02.2007 ein ausdrücklich so bezeichnetes "Angebot" für den Volvo sowie der handschriftliche Zusatz "Herr B hat am 23.2.07 telefonisch bestellt" finden, liegt ein Vertragsschluss zwischen der Klägerin und B und damit der Scheincharakter einer "Weiterlieferung" an die Firma N nahe. Das FG hat diese Umstände nicht im Hinblick auf die sich hieraus ergebenden Folgerungen für die Bestimmung der Person des Abnehmers gewürdigt. Dem erkennenden Senat ist es verwehrt, dies im Revisionsverfahren nachzuholen.
- 33** c) Zur Frage der Festsetzungsverjährung weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:
- 34** aa) Nach den Feststellungen des FG nahm der Prüfer erste Prüfungshandlungen am 14.02.2008 vor, so dass es gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO zu einer Ablaufhemmung kam.
- 35** bb) Wie das FG dabei entgegen der Auffassung der Klägerin zutreffend entschieden hat, steht dem § 171 Abs. 4 Satz 2 AO nicht entgegen. Danach kommt es nicht zur Ablaufhemmung, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.
- 36** Dies konnte das FG schon im Hinblick auf die vom Prüfer am 06.03.2008 gefertigte Aktennotiz verneinen. Damit fehlt es bereits an einer Prüfungsunterbrechung unmittelbar nach Prüfungsbeginn. Auf die Dauer der Prüfungsunterbrechung kommt es dann nach der Rechtsprechung des BFH nicht mehr an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716).
- 37** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de