

Beschluss vom 03. Juli 2019, XI B 17/19

Verfahrensfehler bei Unterstellung eines Sachverhalts, der von den tatsächlichen Feststellungen nicht getragen wird; Versagung des Vorsteuerabzugs bei Beteiligung an fremdem "Mehrwertsteuerbetrug" ohne Feststellungen zu diesem; bloße Nichtabführung der Umsatzsteuer ist kein "Mehrwertsteuerbetrug" i.S. der Rechtsprechung des EuGH

ECLI:DE:BFH:2019:B.030719.XIB17.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 26b, UStG § 26c, AO § 370, AEUV Art 325, FGO § 96 Abs 1 S 1, EGÜbk 1127/95 , EURL 2017/1371

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 30. Januar 2019, Az: 1 K 2037/18

Leitsätze

1. NV: Das FG verletzt § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, wenn es bei seiner Überzeugungsbildung von einer Sachverhaltsunterstellung ausgeht, die nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird .
2. NV: Nimmt ein FG an, der Vorsteuerabzug sei zu versagen, weil der Leistungsempfänger habe wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem "Mehrwertsteuerbetrug" des leistenden Unternehmers beteiligt, bedarf es tatsächlicher Feststellungen dazu, welchen "Mehrwertsteuerbetrug" der leistende Unternehmer begangen haben soll .
3. NV: Die Nichtabführung von Mehrwertsteuer ist zwar eine "rechtswidrige Handlung", aber kein "Betrug" i.S. des Art. 325 AEUV oder i.S. des im Jahr 2010 noch geltenden SFI-Übereinkommens vom 26.07.1995 (ABLEG Nr. C 316, S. 49; jetzt: Richtlinie 2017/1371/EU) .

Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 31.01.2019 - 1 K 2037/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betreibt seit dem Jahr 2008 einen Großhandel mit Schmuck, Textilien und Kosmetik. Seine Umsätze versteuert er nach vereinnahmten Entgelten.
- 2 Nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) gibt der Kläger an, er habe im Jahr 2010 (Streitjahr) seine Anstellung bei einer Schmuckfabrik gekündigt und mit dem Handel von Altgold begonnen. Das Altgold habe er im Wesentlichen von vier Großlieferanten bezogen (A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH).
- 3 Das angekaufte Altgold verbrachte der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG zunächst physisch zu der Scheideanstalt ... (Scheideanstalt). Angekauft wurde das Altgold allerdings von der ...-Bank (Bank), die nach Angaben des Klägers an der Scheideanstalt beteiligt sei. Der Gegenwert sei einem Edelmetallkonto gutgeschrieben worden. Damit habe er seine Lieferanten bezahlt.
- 4 Mit der Kündigung der Anstellung bei der Schmuckfabrik und dem Beginn des Handels mit Altgold stieg der Umsatz des Klägers extrem an (1. Quartal 2010: 14.852 €, 2. Quartal 2010: 106.156 €, 3. Quartal 2010: 6.065.631 €).

- 5 Am 19.08.2010 erstattete die Bank eine Geldwäsche-Verdachtsanzeige gegen den Kläger. Die Bank nahm seit Ende August kein Altgold mehr vom Kläger an. Danach lieferte der Kläger sein Altgold an die D.
- 6 Der Kläger erklärte in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das 1. bis 3. Quartal des Streitjahres die Lieferungen von Altgold als steuerpflichtige Umsätze zum Regelsteuersatz und zog u.a. die an die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.
- 7 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) nahm nach Durchführung einer Steuerfahndungsprüfung (zuletzt in dem während des Klageverfahrens ergangenen Umsatzsteuerbescheid) für das Streitjahr vom 25.08.2014 an, der Kläger sei kein Unternehmer und nicht der wahre Lieferer des Altgoldes. Die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH seien außerdem nicht die tatsächlichen Lieferer des Altgoldes an den Kläger. Schließlich wiesen die Gutschriften und Rechnungen gravierende formelle Mängel auf. Der Kläger schulde Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), ohne zum Vorsteuerabzug aus den angeblichen Lieferungen der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH berechtigt zu sein. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 27.07.2014).
- 8 Das FG Baden-Württemberg wies die Klage mit Urteil vom 31.01.2019 - 1 K 2037/18 (s. dazu Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 23/2019, Anm. 5) zum weit überwiegenden Teil ab und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, der Kläger sei zwar ein Unternehmer, der das Gold tatsächlich an die Bank geliefert habe. Er schulde daher auch keine Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 UStG. Weiter ließ das FG den Vorsteuerabzug aus den Lieferungen mehrerer kleinerer Vorlieferanten zu. Außerdem nahm das FG an, die formellen Mängel in den Rechnungen der M-GmbH und der A-GmbH seien für den geltend gemachten Vorsteuerabzug unschädlich. Offen ließ das FG, ob die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH tatsächlich Lieferungen von Altgold an den Kläger ausgeführt hätten oder deren Rechnungen nur sog. Abdeckrechnungen seien. Jedenfalls sei der Vorsteuerabzug für diese Leistungsbezüge zu versagen, weil der Kläger habe wissen können, dass die betreffenden Umsätze in einen von den Vorlieferanten begangenen "Mehrwertsteuerbetrug" einbezogen gewesen seien.
- 9 Mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger u.a. als Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend, das FG habe nicht aufgrund des Gesamtergebnisses des Verfahrens entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Beschwerde ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 116 Abs. 6 FGO). Das angefochtene Urteil beruht auf einem Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Das FG hat bei seiner Überzeugungsbildung gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen seine Annahme, dass der Kläger habe wissen "können", dass die Umsätze in einen von der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH begangenen "Mehrwertsteuerbetrug" einbezogen gewesen seien, nicht, weil das FG nicht festgestellt hat, welchen "Mehrwertsteuerbetrug" diese begangen haben sollen.
- 11 1. Das FG hat, wie die Beschwerde in hinreichendem Maße deutlich macht, bei seiner Überzeugungsbildung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen. Ein Verstoß dagegen liegt z.B. dann vor, wenn das FG von einer Sachverhaltsunterstellung ausgeht, die nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.12.1995 - I R 111/94, BFH/NV 1996, 554; BFH-Beschlüsse vom 12.11.2008 - IX B 8/08, juris; vom 08.02.2013 - VI B 100/12, BFH/NV 2013, 951).
- 12 2. Dies ist vorliegend im Hinblick darauf, dass die Erwerbe des Klägers in einen "Mehrwertsteuerbetrug" der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH einbezogen gewesen seien, der Fall.
- 13 a) Das FG hat diese Beurteilung zwar auf Seite 22 ff. des Urteils mit folgenden Umständen begründet:
 - Der Kläger habe seine Umsätze vom 1. zum 3. Quartal um das 57-fache gesteigert;

- die Betriebsstätten der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH seien weit entfernt gewesen, ohne dass sich der Kläger gefragt habe, warum diese keine Scheideanstalten in ihrer Nähe nutzen;
- im Kläger habe die Sorge aufkommen müssen, in "ggf. mit einem Mehrwertsteuerbetrug verbundene" Geldwäschegeschäfte verwickelt zu werden oder Hehlerei zu begehen;
- nach Auskunft der C seien der A-GmbH Kredite abgelehnt worden und es werde von einer Geschäftsbeziehung abgeraten, weshalb ein sorgfältiger Kaufmann in Kenntnis einer solchen Bewertung keine weiteren Geschäfte tätige;
- die Firmenbezeichnung der M-GmbH deute darauf hin, dass sie einen Mietwagen-, Kranken- und Rollstuhlfahrdienst betreibe, so dass die Lieferung von Altgold Anlass für Nachfragen gegeben habe;
- nach Auskunft der C könne für die S-GmbH keine Bewertung vergeben werden. Die Geschäftsentwicklung bleibe abzuwarten. Bezüglich einer an der S-GmbH beteiligten GmbH oder KG lägen Informationen zu einem Insolvenzverfahren vor sowie zu schuldnerregisterlichen Eintragungen des Geschäftsführers;
- die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH hätten erhebliche Mengen Gold ohne jegliche Sicherheit angeliefert;
- auf die Weigerung der Bank, weiter Gold anzukaufen, habe der Kläger nicht nachgefragt, sondern das Gold an D geliefert;
- den Kläger entlaste nicht, dass die Scheideanstalt Gold nicht unmittelbar von der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH erworben hätte. Dies spreche eher dafür, dass diese in Fachkreisen (und damit auch für den Kläger) "verdächtig" gewesen seien, weshalb die Scheideanstalt damit gerechnet habe, dass mögliche Erwerbe in einen "Mehrwertsteuerbetrug" einbezogen seien.

Ob Vorsatz des Klägers vorliege, ließ das FG dabei offen.

- 14** b) Diese Würdigung des FG wäre zwar in einem gedachten Revisionsverfahren vom Senat nur in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO überprüfbar (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 19.05.2010 - XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132, Rz 33).
- 15** c) Dem Urteil lässt sich aber nicht entnehmen, welchen "Mehrwertsteuerbetrug" (oder welche "Mehrwertsteuerhinterziehung") die (gesetzlichen Vertreter der) A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH begangen haben sollen, in die die Erwerbe des Klägers einbezogen sein sollen. Das FG hat dies ohne Feststellungen im Urteil unterstellt.
- 16** aa) Das FG spricht im Rahmen seiner Subsumtion auf den Seiten 22 ff. des Urteils ganz allgemein von einem "Mehrwertsteuerbetrug" der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH, benennt deren vorsteuerabzugsschädliches Verhalten aber nicht konkret.
- 17** (1) Dass die gesetzlichen Vertreter der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH (nach nationalem Recht: vorsätzlich i.S. des § 370 der Abgabenordnung --AO-- oder leichtfertig i.S. des § 378 AO) unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hätten (nach nationalem Recht: § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen hätten (nach nationalem Recht: § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), ergibt sich aus den bisherigen Feststellungen des FG nicht.
- 18** (2) Das FG könnte möglicherweise auch so verstanden werden, dass es als "Mehrwertsteuerbetrug" eine missbräuchliche oder betrügerische Nichtentrichtung der Steuer (nach nationalem Recht: gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens, § 26c UStG, oder Schädigung des Umsatzsteueraufkommens, § 26b UStG) durch die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH ansehen könnte.
- 19** (3) Allerdings ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) der Umstand, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen Verkäufe der betreffenden Gegenstände (hier: möglicherweise durch die A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH) geschuldet war, tatsächlich (hier: von der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH) an den Fiskus entrichtet wurde, für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. EuGH-Urteile Optigen u.a. vom 12.01.2006 - C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16,

BFH/NV 2006, Beilage 2, 144, Rz 54; Bonik vom 06.12.2012 - C-285/11, EU:C:2012:774, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 195, Rz 28; PPUH Stehcamp vom 22.10.2015 - C-277/14, EU:C:2015:719, UR 2015, 917, Rz 45; Wind Innovation 1 vom 09.11.2017 - C-552/16, EU:C:2017:849, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 84, Rz 44; s.a. BFH-Urteile vom 24.02.1994 - V R 80/92, BFHE 173, 468, BStBl II 1994, 487; vom 27.03.2003 - V R 33/02, BFH/NV 2003, 1224). Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger nicht über die materiellen, technischen und finanziellen Mittel verfügt, um die angeführte wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und der Inhaber der Anteile einer Gesellschaft bereits mehrfach eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für Gesellschaften erhalten hat, die nie wirklich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt haben, reichen allein nicht als Beleg dafür aus, dass es wahrscheinlich ist, dass dieser beabsichtigt, Steuern zu hinterziehen (EuGH-Urteil Ablessio vom 14.03.2013 - C-527/11, EU:C:2013:168, HFR 2013, 548, Rz 36 und 37).

- 20** (4) Die Nichtabführung von Mehrwertsteuer stellt außerdem nach der Rechtsprechung des EuGH unabhängig davon, ob sie vorsätzlich erfolgt oder nicht, keinen "Betrug" i.S. von Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) oder des am 26.07.1995 in Brüssel unterzeichneten Übereinkommens aufgrund von Art. K.3 des Vertrags über die Europäische Union über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1995, Nr. C 316, S. 49 --SFI-Übereinkommen--; jetzt: Richtlinie 2017/1371/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 05.07.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 198, S. 29 --Richtlinie 2017/1371/EU--) dar (vgl. EuGH-Urteil Scialdone vom 02.05.2018 - C-574/15, EU:C:2018:295, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2018, 791, Rz 37 ff.). Sie ist zwar eine "rechtswidrige Handlung", durch die die finanziellen Interessen der Union i.S. des Art. 325 Abs. 1 AEUV beeinträchtigt werden und auf die daher effektive, abschreckende Sanktionen anzuwenden sind (EuGH-Urteil Scialdone, EU:C:2018:295, MwStR 2018, 791, Rz 44), aber, wenn eine Erklärung abgegeben wurde, nicht so schwerwiegend wie die Fälle von Mehrwertsteuerbetrug (EuGH-Urteil Scialdone, EU:C:2018:295, MwStR 2018, 791, Rz 41).
- 21** (5) Deshalb müssten für die Annahme eines Mehrwertsteuerbetrugs durch missbräuchliche oder betrügerische Nichtentrichtung der Steuer zur Nichtabführung andere objektive Anhaltspunkte hinzutreten. Umstände in der unter (3) und (4) genannten Art, die durch das Vorliegen anderer objektiver Anhaltspunkte bestätigt werden und die missbräuchliche Absichten des Steuerpflichtigen annehmen lassen, können im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Risikos der Steuerhinterziehung zu berücksichtigen sein (EuGH-Urteil Ablessio, EU:C:2013:168, HFR 2013, 548, Rz 36 und 37). Dazu fehlen indes jegliche Feststellungen. Das FG hat diese lediglich zu Lasten des Klägers unterstellt.
- 22** bb) Ausgehend von den fehlenden tatsächlichen Feststellungen des FG dazu, von welchem "Mehrwertsteuerbetrug" der A-GmbH, M-GmbH, S-GmbH und T-GmbH es ausgeht, tragen die bisher vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen seine Annahme, dass der Kläger von ihm hätte wissen können bzw. müssen, nicht. Ob der Kläger von dem jeweiligen Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, kann erst beurteilt werden, wenn das FG zuvor festgestellt hat, worin dieser aus seiner Sicht besteht (vgl. auch zur Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11.10.2018 - 1 StR 138/18, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht --wistra-- 2019, 108, Rz 12); denn die vom FG angeführten Umstände sind je nach vorliegender Fallgestaltung bedeutsam oder unerheblich.
- 23** So hat das FG z.B. angenommen, dass der Kläger aufgrund der Auskunft der C wissen konnte bzw. musste, dass Zweifel an der Bonität der A-GmbH bestehen. Daraus ergäben sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass die gesetzlichen Vertreter der A-GmbH einen "Mehrwertsteuerbetrug" in Form von unrichtigen oder unvollständigen Angaben gegenüber dem für die A-GmbH zuständigen FA begehen werden. Auch kann daraus nicht geschlossen werden, dass die gesetzlichen Vertreter der A-GmbH die Finanzbehörden von den Umsätzen der A-GmbH pflichtwidrig in Unkenntnis lassen. Selbst eine betrügerische Nichtentrichtung der Steuer durch die A-GmbH folgt allein aus der Auskunft der C für sich genommen nicht, solange die für einen "Mehrwertsteuerbetrug" i.S. der Rechtsprechung des EuGH zusätzlich erforderlichen Umstände (vgl. dazu sowie zu deren Grenzen neben den o.g. Urteilen z.B. EuGH-Urteile Kittel und Recolta Recycling vom 06.07.2006 - C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, BFH/NV 2006, Beilage 4, 454, Rz 53 ff.; Maks Pen vom 13.02.2014 - C-18/13, EU:C:2014:69, UR 2014, 861, Rz 31; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 60 ff.) bei der A-GmbH hinzukommen und der Kläger zum maßgeblichen Zeitpunkt (s. dazu BGH-Beschlüsse vom 01.10.2013 - 1 StR 312/13, Deutsches Steuerrecht 2014, 365; vom 19.11.2014 - 1 StR 219/14, wistra 2015, 147; vom 29.01.2015 - 1 StR 216/14, Neue Zeitschrift für Strafrecht 2015, 283; vom 02.09.2015 - 1 StR 239/15, Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht 2016, 274) von diesen wusste oder hätte wissen müssen.

- 24** 3. Aufgrund dieses Verfahrensfehlers erscheint es als sachgerecht, gemäß § 116 Abs. 6 FGO das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, da beim derzeitigen Verfahrensstand von einer Revisionsentscheidung keine weitere rechtliche Klärung zu erwarten ist (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 25.07.2017 - XI B 29/17, BFH/NV 2017, 1715, Rz 26; vom 08.05.2018 - XI B 5/18, BFH/NV 2018, 958, Rz 23).
- 25** 4. Einer Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG bedarf es nicht; denn das FG hat zutreffend angenommen, dass der Befangenheitsantrag des Klägers offensichtlich unzulässig war (vgl. allgemein BFH-Beschlüsse vom 14.06.1994 - VII B 34/94, BFH/NV 1995, 131; vom 14.10.1999 - IV B 72/99, BFH/NV 2000, 459; Leipold in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 51 FGO Rz 70). Allein der unterlaufene Verfahrensfehler rechtfertigt (wie jede materiell- oder verfahrensrechtliche Unrichtigkeit) die Zurückverweisung an einen anderen Senat nicht (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 47, m.w.N.).
- 26** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.
- 27** 6. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO). Diese Vorschrift gilt auch im Falle des § 116 Abs. 6 FGO (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11.05.2015 - XI B 29/15, BFH/NV 2015, 1257, Rz 23; vom 25.10.2018 - XI B 57/18, BFH/NV 2019, 130, Rz 25).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de