

zurück zur Übersicht

BUNDESFINANZHOF

1. Der Unternehmer muss den buchmäßigen Nachweis der steuerfreien Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 13 UStDV) bis zu dem Zeitpunkt führen, zu dem er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für die Ausfuhrlieferung abzugeben hat.

2. Der Unternehmer kann fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen eines rechtzeitig erbrachten Buchnachweises bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen ergänzen oder berichtigen.

3. Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtigt, kann die Ausfuhrlieferung gleichwohl steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 bis Abs. 3a UStG vorliegen (Änderung der Rechtsprechung).

UStG 1999 § 6

UStDV § 13

Richtlinie 77/388/EWG Art. 15

Urteil vom 28. Mai 2009 V R 23/08

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 19. Mai 2008 16 K 177/06 (EFG 2008, 1500)

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Gesamtrechtsnachfolger des am 27. April 2004 verstorbenen D. Dieser war als Ingenieur sowie im Im- und Exporthandel tätig.

Aufgrund einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass D im Streitjahr 2001 Ausfuhrlieferungen in Höhe von insgesamt 461 702,08 DM erbracht habe. Für diese Ausfuhrlieferungen liege in ihrer Gesamtheit kein sog. Buchnachweis vor. Mit Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 13. Juni 2005 erhöhte das FA die Entgelte für die steuerpflichtigen Umsätze um 398 019,03 DM. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

Im Klageverfahren reichten die Kläger eine Aufstellung über die von D erbrachten Ausfuhrlieferungen in tabellarischer Form

ein, in denen Rechnungsdatum, Tag und Ort der Ausfuhr, Name und Branche des Empfängers, Name des Abnehmers sowie als Beleg über die Ausfuhr entweder eine Ausfuhrbestätigung der Ausfuhrstelle, ein Luftfrachtbrief, ein Schiffsfrachtbrief sowie eine Ausfuhrbescheinigung aufgeführt waren.

Während des Verfahrens des Finanzgerichts (FG) räumte das FA ein, dass der Belegnachweis aufgrund der im finanzgerichtlichen Verfahren nachgereichten Unterlagen für alle streitigen Umsätze erbracht worden sei und die bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen den Anforderungen an den Buchnachweis genügten.

Das FG gab der Klage statt. Die Kläger hätten sowohl anhand des Beleg- als auch des Buchnachweises nachgewiesen, dass die streitigen Lieferungen steuerfrei seien. Dass die Kläger den belegmäßigen Ausfuhrnachweis erbracht hätten, sei zwischen den Beteiligten unstreitig. Es sei zwischen den Verfahrensbeteiligten auch unstreitig, dass die bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen den Anforderungen an den Buchnachweis genügten. Damit sei auch der Buchnachweis erbracht. Zwar stellten nach früherer Rechtsprechung Buch- und Belegnachweis materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Umsätze dar. Der buchmäßige Nachweis sei zeitgerecht zu führen und nicht nachholbar gewesen. Im Streitfall hätten die Kläger erst nachträglich die Aufzeichnungen über die Ausfuhrlieferungen und die Ausfuhrbelege in einer Form zusammengestellt, die den Anforderungen an den Buchnachweis genüge. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe seine bisherige Rechtsauffassung aber unlängst für den Fall innergemeinschaftlicher Lieferungen aufgegeben. Danach seien innergemeinschaftliche Lieferungen auch ohne rechtzeitig erbrachten Buchnachweis steuerfrei; die Nachweispflichten seien nicht mehr als materielle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit anzusehen. Weiter sei davon auszugehen, dass die vom BFH für innergemeinschaftliche Lieferungen entwickelten Rechtsgrundsätze auch für Ausfuhrlieferungen zur Anwendung kämen. Die Regelungen in § 6 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG), §§ 9 und 13 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bzw. § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a, 17c UStDV seien parallel, teilweise wortlautidentisch aufgebaut. Die Rechtsprechung habe in der Vergangenheit keine unterschiedlichen Anforderungen an Beleg- und Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und bei Ausfuhrlieferungen gestellt. Deshalb bestehe kein Grund, nach der Rechtsprechungsänderung nunmehr nach der Art der Steuerbefreiung zu differenzieren.

Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1500 veröffentlicht.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Aufgabe der BFH-Rechtsprechung zum materiell-rechtlichen Charakter von Beleg- und Buchnachweis betreffe nur § 6a UStG, nicht aber § 6 UStG. Für eine analoge Anwendung der Rechtsprechung zur Bedeutung des Beleg- und des Buchnachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen fehle es am Vorliegen einer Regelungslücke, wie das Fehlen einer § 6a Abs. 4 UStG entsprechenden Vertrauensschutzregelung bei Ausfuhrlieferungen nach § 6 UStG bestätige.

Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgelegten Unterlagen hätten unstreitig den Anforderungen an den Buchnachweis genügt. Ein Rechtsfehler des FG sei nicht erkennbar. Die Rechtsprechungsgrundsätze zu innergemeinschaftlichen Lieferungen seien auch bei Ausfuhrlieferungen zu beachten.

II.

Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Ausfuhrlieferungen steuerfrei sind.

1. Ausfuhrlieferungen sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG unter den in § 6 UStG bezeichneten Voraussetzungen steuerfrei. Gemeinschaftsrechtlich beruht diese Steuerbefreiung auf Art. 15 Nr. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG).

Der Unternehmer hat gemäß § 6 Abs. 4 Satz 1 UStG die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung nachzuweisen, wobei das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Zustimmung des Bundesrats bestimmen kann, wie der Unternehmer die Nachweise zu führen hat (§ 6 Abs. 4 Satz 2 UStG). Aufgrund dieser Ermächtigung hat der Unternehmer gemäß §§ 8 ff. und § 17 UStDV einen Nachweis durch Belege (Belegnachweis) und gemäß § 13 UStDV einen Nachweis durch Aufzeichnungen (Buchnachweis) zu führen. Die Vorschriften zum Beleg- und Buchnachweis gemäß § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV beruhen gemeinschaftsrechtlich auf der gemäß Art. 15 Einleitungssatz der Richtlinie 77/388/EWG bestehenden Befugnis, Bedingungen für die Anwendung der Steuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen festzusetzen (BFH-Urteil vom 31. Juli

2008 V R 21/06, BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, unter II.2.a) und sind daher grundsätzlich mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

Erfüllt der Unternehmer die nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV bestehenden Nachweispflichten, ist er berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 1980 V R 118/76, BFHE 130, 118, BStBl II 1980, 415, unter I.3., und in BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, unter II.2.b). Die durch den Unternehmer beigebrachten Nachweise unterliegen aber der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, unter II.2.b, und vom 14. Dezember 1994 XI R 70/93, BFHE 176, 494, BStBl II 1995, 515, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 23. Mai 1995 V B 21/95, BFH/NV 1995, 1104), da es für die Steuerfreiheit auf die Richtigkeit der Nachweisangaben ankommt.

2. Die Nachweispflichten nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 ff. UStDV sind --entgegen der Auffassung des FA-- keine materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit.

a) Bei der Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Wurde unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt, die die materiellen Anforderungen erfüllt, ist diese auch steuerfrei, wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt, der Verstoß gegen die formellen Anforderungen aber den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden, nicht verhindert (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnr. 31). Aufgrund dieses EuGH-Urteils hat der Senat entgegen seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass die gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bei innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehenden Nachweispflichten keine materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen sind (BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und vom 6. Dezember 2007 V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils zweiter Leitsatz). Zwar ist weiterhin davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG nicht erfüllt sind, wenn der Unternehmer den gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten nicht nachkommt (BFH-Urteile in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils dritter Leitsatz). Die Lieferung ist jedoch steuerfrei, wenn trotz Nichterfüllung der Nachweispflichten "aufgrund der objektiven Beweislage feststeht", dass die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung

vorliegen (BFH-Urteile in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils vierter Leitsatz).

b) Die Grundsätze des EuGH-Urteils Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 sind wegen der rechtssystematischen Gemeinsamkeiten zwischen § 6 und § 6a UStG auch für den Bereich der Ausfuhrlieferung zu berücksichtigen.

Denn sowohl Ausfuhrlieferungen als auch innergemeinschaftliche Lieferungen sind aufgrund der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Lieferung aus dem In- in das Ausland (Drittlandsgebiet oder übriges Gemeinschaftsgebiet) steuerfrei, wobei die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung im innergemeinschaftlichen Handel ersetzt (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-409/04, Teleos, Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Rdnr. 37). Weiter handelt es sich bei den Vorschriften zum Beleg- und Buchnachweis sowohl bei Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV) als auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV) gemeinschaftsrechtlich um sog. Anwendungsbedingungen ("Bedingungen, die sie [die Mitgliedstaaten] zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen"), wie sich aus Art. 15 der Richtlinie 77/388/EWG für Ausfuhrlieferungen und Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG für innergemeinschaftliche Lieferungen ergibt.

Der Senat hält deshalb nicht an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, nach der den gemäß § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV beizubringenden Nachweisen materiell-rechtlicher Charakter zukommt, und deshalb diese Nachweispflichten gleichrangig neben den in § 6 Abs. 1 UStG bezeichneten Voraussetzungen zu erfüllen waren (BFH-Urteil in BFHE 130, 118, BStBl II 1980, 415, unter I.1.; Änderung der Rechtsprechung).

3. Aus der Rechtsprechungsänderung zur Bedeutung der gemäß § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV bestehenden Nachweispflichten ergibt sich Folgendes:

a) Auch wenn den Pflichten zum Beleg- und Buchnachweis kein materiell-rechtlicher Charakter mehr zukommt (s. oben II.2.b), folgt hieraus nicht, dass nicht nur --wie bereits bisher-- der Belegnachweis, sondern auch der Buchnachweis bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG geführt werden kann. Damit die Lieferung aufgrund des Beleg- und

Buchnachweises steuerfrei ist, muss der Buchnachweis vielmehr grundsätzlich bis zu dem Zeitpunkt vorliegen, zu dem der Unternehmer die Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Ausfuhrlieferung abzugeben hat. Denn der Unternehmer, der eine Ausfuhrlieferung als steuerfrei erklärt, muss sich unter Berücksichtigung des Ziels, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, sowie unter Berücksichtigung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Neutralität und der Rechtssicherheit (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnrn. 25 f. und 32) durch seine buchmäßigen Aufzeichnungen zumindest dem Grunde nach vergewissern, ob er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit als gegeben ansehen kann. Im Übrigen wird mit dem Abstellen auf den Zeitpunkt der Abgabe der Voranmeldung den Erfordernissen der Rechtssicherheit (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnr. 32 zur innergemeinschaftlichen Lieferung) genügt.

Demgegenüber kann der Unternehmer den Belegnachweis auch weiterhin entsprechend dem Senatsurteil in BFHE 130, 118, BStBl II 1980, 415 bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG erbringen. Die Differenzierung zwischen Buch- und Belegnachweis rechtfertigt sich daraus, dass dem Unternehmer die Ausfuhrbelege u.U. erst nach dem Abgabezeitpunkt für die Voranmeldung vorliegen und sich aus einer erst nachträglichen Beibringung des Belegnachweises, anders als bei einem vollständigen Fehlen buchmäßiger Aufzeichnungen, keine Gefährdung des Steueraufkommens ergibt.

b) Nach dem Abgabezeitpunkt für die Umsatzsteuer-Voranmeldung kann der Unternehmer die buchmäßigen Aufzeichnungen nicht mehr erstmals führen, sondern nur noch berichtigen oder ergänzen (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnr. 33), um den Buchnachweis nach § 13 UStDV zu erbringen. Diese Korrekturen können sich z.B. aufgrund von Umständen, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat, als notwendig erweisen (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnr. 33) und sind unter Bedingungen, die auch für Rechnungsberichtigungen gelten, zulässig. Somit kommt es darauf an, ob die verspätete Erbringung des Buchnachweises das Steueraufkommen gefährdet oder die Steuererhebung beeinträchtigt hat (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Rdnrn. 35 f.). Verfahrensrechtlich können derartige Korrekturen bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG erfolgen.

c) Aufgrund des fehlenden materiell-rechtlichen Charakters der Nachweispflichten sind Ausfuhrlieferungen im Übrigen trotz Nichterfüllung der Nachweispflichten steuerfrei, wenn "aufgrund der objektiven Beweislage feststeht", dass die Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung vorliegen (BFH-Urteile in

BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils vierter Leitsatz zur innergemeinschaftlichen Lieferung).

4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen und hat allein mit der Begründung, die Kläger hätten im FG-Verfahren den Buchnachweis erfüllt, die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bejaht und der Klage stattgegeben. Sein Urteil war daher aufzuheben. Die Feststellungen erlauben keine abschließende Entscheidung.

a) Aus den Feststellungen des FG ergibt sich nicht, ob D bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die einzelnen Lieferungen abzugeben waren, buchmäßige Aufzeichnungen geführt hat, die im Klageverfahren zulässigerweise ergänzt und/oder berichtigt wurden. Lagen bis zur Abgabe der jeweiligen Voranmeldungen keine buchmäßigen Aufzeichnungen vor, ist der Unternehmer aufgrund eines erstmals nachträglich geführten Buchnachweises nicht berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln. Handelt es sich um eine nur nachträgliche Korrektur der Aufzeichnungen, kommt es darauf an, ob diese nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen zulässig war.

b) Wurde im Streitfall der Buchnachweis weder rechtzeitig erbracht noch zulässigerweise korrigiert, ist schließlich entscheidend, ob trotz der Nichterfüllung der Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 bis Abs. 3a UStG vorliegen (s. oben II.3.b). Hierfür können Feststellungen der deutschen (BFH-Urteil in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, unter II.2.) oder einer ausländischen Finanzverwaltung (BFH-Urteil in BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, unter II.1.b und II.2.) berücksichtigt werden.

Ob die Lieferungen aufgrund der objektiven Beweislage als steuerfrei anzusehen sind, unterliegt der tatrichterlichen Würdigung und Überzeugungsbildung. Dabei kann auch berücksichtigt werden, dass das FA --wie im Streitfall-- keine begründeten Zweifel an den materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 bis 3 UStG äußert.