

# Urteil vom 25. April 2013, V R 10/11

## Steuerpflicht innergemeinschaftlicher Lieferungen

BFH V. Senat

UStG § 6a, UStDV § 17a, FGO § 76 Abs 1, UStG § 6a, UStDV § 17a, UStG VZ 2005

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Dezember 2010, Az: 1 K 2621/07 U

## Leitsätze

NV: Will der Lieferer das objektive Vorliegen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen an Endabnehmer nachweisen, muss er stichprobenartigen Angaben des FA zum Vorliegen von Lieferketten, bei denen andere Personen als die Endabnehmer die Erwerbsbesteuerung in Italien vorgenommen haben, konkret und nicht lediglich mit untauglichen Beweisanträgen entgegentreten.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, handelt mit PKW's und lieferte in den Streitjahren 2004 und 2005 u.a. 42 Neufahrzeuge; diese Umsätze beurteilte sie als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Italien.
- 2 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) lagen den Fahrzeuglieferungen Bestellungen zugrunde, die über die Firma D erfolgten. Die Firma D teilte der Klägerin Personaldaten italienischer Enderwerber mit. Die Klägerin erstellte Unterlagen zum Kauf von Fahrzeugen und übergab diese der Firma D, die sie "mit käuferseitigen Unterschriften versehen" an die Klägerin zurückgab. Die von der Klägerin bei einem inländischen Hersteller bezogenen PKW's wurden von der Firma D bei der Klägerin abgeholt und entweder bar oder mit Scheck bezahlt. Dabei legte die Firma D der Klägerin "Abholvollmachten und Ausfuhrbestätigungen" vor, nach denen die Firma D die PKW's im Auftrag der Firmen X-1 und X-2 abhole und nach Italien verbringe. Für die Lieferung der 42 PKW's erstellte die Klägerin zunächst Rechnungen an die beiden in Italien ansässigen Firmen X und X-3 als Besteller der Fahrzeuge. Nach der straßenverkehrsrechtlichen Zulassung der Fahrzeuge in Italien stornierte die Klägerin diese Rechnungen und stellte neue Rechnungen auf die Personen aus, die in den Fahrzeugbestellungen als Besteller angegeben waren. Es handelte sich dabei fast ausnahmslos um die späteren Halter der PKW's (Endabnehmer).
- 3 Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Fahrzeuglieferungen steuerpflichtig seien. Die Klägerin habe die PKW's nicht direkt an die Endabnehmer geliefert. Stichproben hätten ergeben, dass zwei Fahrzeuge durch die Firma X-1 in Italien innergemeinschaftlich erworben und über zwei weitere italienische Firmen an einen Endabnehmer geliefert worden seien. Gleiches gelte für ein Fahrzeug, das von der Firma X-2 erworben worden sei. Die Klägerin habe Lieferungen an die italienischen Endabnehmer nur vorgetäuscht, da der inländische Hersteller der Fahrzeuge der Klägerin Verkäufe an ausländische Wiederverkäufer untersagt habe. Einspruch und Klage gegen die für die beiden Streitjahre ergangenen Umsatzsteuerbescheide hatten keinen Erfolg. Gegenstand des Klageverfahrens war der aus anderen Gründen geänderte Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 23. Oktober 2009.
- 4 Das FG wies die Klage der Klägerin als unbegründet ab. Die Lieferungen seien steuerpflichtig, weil die Klägerin den Belegnachweis nicht ordnungsgemäß geführt habe. Die Abholung der PKW's sei nicht für die Endabnehmer, sondern die Firmen X-1 und X-2 erfolgt. Die Bestätigungen der italienischen Endabnehmer, diese Firmen mit der Abholung beauftragt zu haben, seien durch den Mitarbeiter A der Klägerin gefälscht worden. Nach der objektiven Beweislage stehe nicht sicher fest, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vorlägen. Unklar sei bereits, wer Abnehmer der Lieferungen gewesen sei. Eine Verpflichtung, über die durchgeführte Beweisaufnahme hinaus auch B als Zeugen zu vernehmen, bestehe nicht.
- 5 Hiergegen wendet sich die Revision der Klägerin, mit der sie Verletzung formellen und --wie sich aus ihrem

Revisionsantrag ergibt-- materiellen Rechts rügt. Das FG hätte aufklären müssen, dass sie die Kaufverträge über die 42 Neufahrzeuge direkt mit den italienischen Endkunden abgeschlossen habe durch Einvernahme des Vermittlers B als Inhaber des Einzelunternehmens D und der in Italien ansässigen Endkunden als Zeugen. Ebenso hätte das FG aufklären müssen, dass die 42 Fahrzeuge im Auftrag des jeweiligen italienischen Endabnehmers oder im Auftrag anderer Personen nach Italien befördert worden seien. Dies hätten der Zeuge P sowie die mit den Transportaufträgen befassten Zeugen C, E, F, G, H und K bestätigt. Das FG sei auch nach allgemeinen Beweisregeln und Beweisgrundsätzen zu einer weiteren Sachaufklärung von Amts wegen und unabhängig von Beweisansprüchen verpflichtet gewesen. Sie habe die Identität der Abnehmer nicht verschleiert, sondern sämtliche Vertragsverhältnisse, Rechnungen, Stornorechnungen und Lieferwege offengelegt. Sie habe daher nicht beabsichtigt, die Identität der Erwerber der PKW's zu verschleiern, um diesen eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen. Es komme auf die Rechnungsstornierung nicht an. Die italienischen Zulassungsbelege seien nicht fehlerhaft. Zivilrechtlich sei kein Raum für einen Zwischenhändler gewesen. Für die Abgrenzung zwischen Vermittlung und Eigenhandeln sei das Zivilrecht maßgeblich. Der erforderliche Belegnachweis liege vor. Der Bestimmungsort stehe fest, es lägen auch Versicherungen zum Verbringen vor. Auf zusätzliche Belege komme es nicht an.

- 6 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, soweit es die Klage der Klägerin betrifft, aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 8. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Juni 2006 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 23. Oktober 2009 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 55.656,84 € (2004) und um 140.662,07 € (2005) herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Klägerin habe das Unterbleiben der von ihr beantragten Beweiserhebung in der mündlichen Verhandlung nicht gerügt. Der vor dem FG gestellte Beweisanspruch habe sich darüber hinaus nur darauf bezogen, dass alle Fahrzeuge in Italien bei den Endabnehmern eingetroffen seien. Daher rüge die Klägerin das Übergehen eines Beweisanspruchs, der in der behaupteten Form niemals gestellt worden sei. Der feststellungsbelastete Steuerpflichtige könne die Herbeiführung einer objektiven Beweislage nicht dem FG überbürden.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Lieferungen der Klägerin nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sind.
- 10 1. Der mit der Revision geltend gemachte Verfahrensfehler, das FG habe die mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2010 angebotenen Beweise verfahrensfehlerhaft nicht erhoben, liegt nicht vor.
- 11 a) Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2010 hat die Klägerin Zeugenbeweis dafür angeboten, dass alle Fahrzeuge in Italien bei den Endabnehmern eingetroffen sind.
- 12 aa) Dieses Beweisangebot war im Streitfall nicht entscheidungserheblich, da das FG in seinem Urteil das Gelangen der Fahrzeuge nach Italien als wahr unterstellt hat. Für die nach der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG vielmehr entscheidungserhebliche Frage, ob die Klägerin die Fahrzeuge an die Endabnehmer oder an Zwischenhändler als ihre Abnehmer geliefert hat, war dieses Beweisangebot unerheblich.
- 13 bb) Soweit die Klägerin demgegenüber rügt, sie habe aufklären lassen wollen, dass sie die Kaufverträge über die 42 Fahrzeuge direkt mit den italienischen Endkunden abgeschlossen habe, entspricht dieses Revisionsvorbringen --wie das FA zu Recht anmerkt-- nicht dem im Verfahren vor dem FG gestellten Beweisanspruch.
- 14 b) Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2010 hat die Klägerin weiter Zeugenbeweis dafür angeboten, dass "die Fahrzeuge direkt nach der Übergabe der Klägerin an die im Folgenden benannten Transporteure ohne Einschaltung weiterer Zwischenhändler von diesen direkt zu den Endabnehmern in Italien verbracht worden" seien.
- 15 aa) Ein ordnungsgemäß angebotener Beweisanspruch kann unberücksichtigt bleiben, wenn er für das unter Beweis gestellte Beweisthema untauglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. September 2008 X B 66/08, juris, und vom 28. September 2011 X B 69/11, BFH/NV 2012, 32).

- 16** Im Streitfall war für die nach der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG entscheidungserhebliche Frage, ob die Klägerin die Fahrzeuge an die Endabnehmer oder an Zwischenhändler als ihre Abnehmer geliefert hat, der zu diesem Beweisthema angebotene Zeugenbeweis untauglich. Ohne nähere Angaben dazu, auf welcher Grundlage Fahrzeugtransporteure zu den für die Abnehmerbestimmung maßgeblichen Vertragsverhältnissen bei Liefervorgängen sachdienliche Angaben machen könnten, war das FG nicht verpflichtet, den angebotenen Beweis zu erheben.
- 17** bb) Soweit die Klägerin demgegenüber rügt, sie habe aufklären lassen wollen, dass die verkauften 42 Fahrzeuge im Auftrag der jeweiligen italienischen Endabnehmer nach Italien befördert worden seien, entspricht dieser Vortrag nicht dem im Verfahren vor dem FG gestellten Beweisantrag. Dies gilt auch für das Revisionsvorbringen, die Beförderung sei durch die Firma D im Auftrag der Firmen X-1 und X-2 erfolgt.
- 18** 2. Das Urteil des FG ist auch insoweit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, als das FG davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen nicht vorliegen.
- 19** a) Innergemeinschaftliche Lieferungen können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG) i.V.m. § 6a UStG steuerfrei sein.
- 20** aa) Nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG ist eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
- 21** "1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,  
2. der Abnehmer ist  
a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,  
b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder  
c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber  
und  
3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung."
- 22** Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 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). Steuerfrei sind unter den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen danach
- 23** "die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt".
- 24** bb) Der Unternehmer hat die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) beleg- und buchmäßig nachzuweisen.
- 25** Der Unternehmer soll dabei gemäß § 17a Abs. 2 UStDV in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, den Nachweis führen
- 26** "1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes),  
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,  
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie  
4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern".
- 27** Unionsrechtlich handelt es sich dabei um Bedingungen, die die Mitgliedstaaten "zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch" i.S. von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG festlegen

können. Zudem sind die Mitgliedstaaten gemäß Art. 22 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG befugt, die Pflichten vorzusehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen, wobei vom Lieferanten gefordert werden kann, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 27. September 2007 C-409/04, Teleos u.a., Slg. 2007, I-7797 Rdnrn. 64 f.).

- 28** cc) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, ist die Lieferung gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG gleichwohl steuerfrei, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.
- 29** Für diese Vorschrift besteht zwar keine ausdrückliche Grundlage in der Richtlinie 77/388/EWG. Sie entspricht jedoch der Rechtsprechung des EuGH. Danach sind die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn sich die Beweise als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, und er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, dritter Leitsatz).
- 30** dd) Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen den objektiven Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG, den gemäß § 6a Abs. 3 UStG bestehenden Nachweispflichten und der Steuerfreiheit aufgrund der Gewährung von Vertrauensschutz im Hinblick auf unrichtige Angaben des Abnehmers gilt nach der Rechtsprechung des BFH Folgendes:
- 31** (1) Der Unternehmer kann die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen, wenn er die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten erfüllt (BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b).
- 32** (2) Kommt der Unternehmer demgegenüber den Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen; trotz derartiger Mängel ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (BFH-Urteile in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b, und vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.1.c).
- 33** (3) Hat der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten ihrer Art nach erfüllt, kommt schließlich auch eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG in Betracht. Maßgeblich ist hierfür insbesondere die formelle Vollständigkeit, nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (BFH-Urteile vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81, Leitsatz 2, und in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, unter II.4.b).
- 34** b) Wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat, kann die Klägerin für ihre Leistungen die Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung nicht beanspruchen.
- 35** aa) Im Streitfall hat die Klägerin den nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV erforderlichen Beleg- und Buchnachweis nicht erbracht.
- 36** Die Klägerin kann mit den Rechnungen an die Firmen X und X-3 keinen Belegnachweis führen, da sie diese Rechnungen storniert hat.
- 37** Zwar liegen nunmehr Rechnungen an die Endabnehmer vor. Ohne dass der Senat darüber zu entscheiden hat, ob und unter welchen Voraussetzungen der gewillkürte Wechsel des Rechnungsadressaten für Zwecke des Belegnachweises anzuerkennen ist, käme ein Belegnachweis im Hinblick auf diese Rechnungen jedoch nur in Betracht, wenn entsprechend § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV auch eine Versicherung des Abnehmers oder seines

Beauftragten vorläge, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Hieran fehlt es, da nach den der Klägerin vorliegenden "Abholvollmachten und Ausfuhrbestätigungen" der Abholer D für die Firmen X-1 und X-2, nicht aber für die Endabnehmer tätig war und die von den Endabnehmern angeblich erteilten Abholungsaufträge für die Firma X-2 von einem Mitarbeiter der Klägerin gefälscht worden waren. Wie der Senat bereits mit Urteil vom 19. November 2009 V R 8/09 (BFH/NV 2010, 1141) zu Ausfuhrlieferungen entschieden hat, kann der Belegnachweis nicht mit gefälschten Belegen erbracht werden. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren vorgetragen hat, dass auch andere Verbringungsbelege der Endabnehmer vorliegen, handelt es sich um neuen Sachvortrag, der im Hinblick auf die Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zu berücksichtigen war (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 V R 39/10, BFH/NV 2011, 1474, unter II.3.).

- 38** Ebenso wie der gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV im Abholfall erforderliche Verbringungsbeleg nicht mit einer gegenüber einer anderen Person als dem Unternehmer abgegebenen Verbringungsbescheinigung, die den liefernden Unternehmer auch nicht namentlich bezeichnet, geführt werden kann (Senatsurteil in BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, Leitsatz), kann --auch wenn Abholvollmachten nach der Rechtsprechung des Senats nicht belegmäßig nachzuweisen sind (BFH-Urteil in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, Leitsatz 4)-- der Belegnachweis nicht mit einer Verbringungsversicherung geführt werden, die, wie die für die Firma D erteilten "Abholvollmachten und Ausfuhrbestätigungen", keinerlei Bezug zum belegmäßig geführten Abnehmer aufweist.
- 39** bb) Es steht nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch nicht objektiv zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt sind.
- 40** (1) Im Hinblick auf grundsätzlich mögliche Lieferungen durch die Klägerin unmittelbar an die Endabnehmer hat die Klägerin die durch das FA dargelegten und auch begründeten Zweifel an derartigen Lieferungen weder entkräftet noch widerlegt.
- 41** Hierzu hätte die Klägerin, falls sie das objektive Vorliegen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen an die Endabnehmer nachweisen wollte, den stichprobenartigen Angaben des FA zum Vorliegen von Lieferketten, bei denen andere Personen als die Endabnehmer die Erwerbsbesteuerung in Italien vorgenommen haben, konkret und nicht lediglich mit untauglichen Beweisanträgen entgegentreten müssen. Bei dieser Sachlage bestand für das FG keine Verpflichtung zu einer weiter gehenden Sachaufklärung von Amts wegen (§ 76 FGO), zumal die Klägerin im Verfahren vor dem FG fachkundig vertreten war. Die Sachaufklärungsrüge ist insoweit nicht geeignet, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, die ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise in der mündlichen Verhandlung beim FG hätte stellen können (BFH-Beschluss vom 18. Juli 2012 V B 99/11, BFH/NV 2012, 1818).
- 42** Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren vorträgt, dass die von ihr gelieferten Fahrzeuge in der überwiegenden Anzahl der Fälle in Italien auf den italienischen Enderwerber zugelassen worden seien, kommt es hieraus im Hinblick auf die nicht ausgeräumten Zweifel, wer unmittelbarer Abnehmer der durch die Klägerin ausgeführten Lieferungen war, nicht an.
- 43** (2) Nicht zu entscheiden war daher, ob sich der Senat der Auffassung des FG anschließen könnte, dass im Rahmen des Objektivnachweises (s. oben II.2.a dd (2)) überhaupt "keine Verpflichtung des Gerichts [besteht], den Sachverhalt im Rahmen seiner Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 FGO und nach allgemeinen Beweisregeln und Beweisgrundsätzen von Amts wegen weiter aufzuklären".
- 44** Ebenso war nicht zu entscheiden, ob der Klägerin die Steuerfreiheit ihrer Lieferung entsprechend dem EuGH-Urteil vom 27. September 2012 C-587/10, VSTR (Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 832 Rdnrn. 31 ff.) deswegen zu versagen ist, weil ihr bei der Annahme von Lieferungen an Zwischenhändler aufgrund deren Mitteilung bekannt war, dass diese Zwischenhändler die Fahrzeuge bereits vor der Abholung bei der Klägerin an italienische Endabnehmer weiterverkauft hatten.
- 45** (3) Keinen Erfolg hat die Berufung der Klägerin auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Dezember 1992 (BStBl I 1993, 46), aus dem die Klägerin ableitet, dass die Zulassung eines Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat als Nachweis für die Voraussetzungen des § 6a UStG ausreicht, da es sich hierbei nur um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift handelt, die keine Rechtsnormqualität hat und die die Gerichte nicht bindet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, unter II.4.c). Darüber hinaus ergibt sich aus der Zulassung nur das Gelangen in den Bestimmungsmitgliedstaat, nicht aber auch, wer Abnehmer der Lieferung war, für die die Steuerfreiheit beansprucht wird.

46 cc) Schließlich kommt auch nicht die Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG in Betracht. Die Anwendung dieser Vorschrift scheidet unabhängig von der Frage, wer Abnehmer der durch die Klägerin ausgeführten Lieferungen war und ob unrichtige Angaben dieser Person vorliegen, aus. Denn die Klägerin hat nicht mit der von dieser Vorschrift vorausgesetzten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt. Sie hat den Belegnachweis bereits der Art nach nicht vollständig geführt, da ihr keine Verbringensversicherungen oder sonstige Versendungsbelege vorlagen, die den von ihr als Abnehmer belegmäßig geführten Endabnehmern zuzurechnen waren (s. oben II.2.b aa).

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