

Urteil vom 26. November 2014, XI R 37/12

Belegnachweis: Hinweis auf die Steuerbefreiung einer Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung bei einem aus mehreren Abrechnungsteilen bestehenden Rechnungsdokument - Notwendigkeit der Kenntnis der Identität des Abnehmers - Unternehmereigenschaft des Erwerbers - Tatsächliche Erwerbsbesteuerung keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 8 Alt 3, UStDV § 10 Abs 1, UStDV § 17a, UStDV § 31 Abs 1 S 2, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A Buchst a UAbs 1, UStG VZ 2006 , UStG § 14 Abs 6 Nr 2, UStG § 2 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 19. Januar 2012, Az: 6 K 676/08

Leitsätze

1. NV: Der Belegnachweis für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt eine Rechnung über diese Lieferung voraus, die einen Hinweis auf die Steuerbefreiung enthält .
2. NV: Hierfür reicht es aus, wenn sich dieser Hinweis eindeutig und zweifelsfrei aus der Zusammenschau der Rechnung mit der ihr beigefügten Anlage ergibt .

Tatbestand

1. I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb im Streitjahr 2006 in I einen Handel mit hochwertigen PKW. Im Revisionsverfahren ist noch die Steuerfreiheit von folgenden PKW-Lieferungen an drei Abnehmer streitig:
2. 1. Die Klägerin stellte am 1. und 20. Februar 2006 der von X geführten A-Automobile (A) in Ö (Österreich) jeweils die Lieferung eines Ferrari F430 F1 in Rechnung. Der Kaufpreis wurde jeweils mit "Exportpreis netto: € 159.000,--" ausgewiesen; die Rechnungen enthielten ansonsten weder einen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferungen noch auf weitere Dokumente. Ihnen beigefügt war jeweils eine "Anlage zur Rechnung", die auf die jeweilige Rechnungsnummer und das jeweilige Rechnungsdatum verwies und den Hinweis "Bestätigung Innergemeinschaftlicher Lieferung" enthielt. Hierin bestätigte X durch seine Unterschrift die Richtigkeit der von ihm angegebenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, dass die Lieferung durch die Klägerin stattgefunden habe und dass der PKW in I zur Abholung durch X übergeben worden sei. Zugleich versicherte X darin, die näher bezeichneten PKW ausschließlich für sein Unternehmen zu verwenden sowie die PKW "in einen anderen EG-Mitgliedstaat (Österreich)" zu befördern. Auf einem weiteren, mit "Verbringungsnachweis" überschriebenen Dokument, das zusammen mit den vorgenannten Dokumenten in der Buchführung der Klägerin aufbewahrt wurde, hatte X mit seiner Unterschrift bestätigt, "ein umsatzsteuerfreies innergemeinschaftliches Warengeschäft" getätigt zu haben sowie die näher bezeichneten PKW "[i]ns Ausland (nach Österreich) zu verbringen und dort der Mehrwertsteuer zuzuführen".
3. Im Rahmen eines später gegen X eingeleiteten Steuerstrafverfahrens gab dieser jedoch an, die beiden PKW unter Verwendung von roten Fahrzeugkennzeichen eines anderen Händlers ohne Wissen des Geschäftsführers der Klägerin tatsächlich nicht nach Österreich verbracht zu haben.
4. Zu beiden PKW-Lieferungen liegen Auskünfte des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) im Bestätigungsverfahren gemäß § 18e Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), Übernahmeprotokolle, die Kopie eines Gewerberegisterauszugs sowie Kopien des Deutschen Bundespersonalausweises von X vor. Unter den Ausweiskopien hatte dieser jeweils mit seiner Unterschrift bestätigt, als Bevollmächtigter der A zu handeln und am 1. bzw. 20. Februar 2006 einen Betrag von 159.000 € in bar an die Klägerin bezahlt zu haben.
5. 2. Die Klägerin veräußerte im Streitjahr ferner u.a. einen Mercedes-Benz ML 280 CDI an die B S.L. (B) aus Spanien. Für die B trat eine Person auf, die sich als ... (G) ausgab. Die Klägerin stellte für die PKW-Lieferung eine Rechnung

an die B, in der der Kaufpreis mit "Exportpreis netto: € 51.000,--" ausgewiesen wurde, die ansonsten keinen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung enthielt und der eine Anlage zur Rechnung ebenfalls mit einem Hinweis auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sowie ein Verbringungsachweis beigelegt waren.

- 6** Nach einem von der Klägerin vorgelegten Dokument hatte die B eine Spedition beauftragt, den PKW nach P (Spanien) zu transportieren. Dagegen sind auf dem CMR-Frachtbrief in dem Feld 1 (Absender) die Klägerin und im Feld 2 (Empfänger) "G" mit der Adresse ... (O) in Spanien genannt. Das Feld 3 zum Auslieferungsort enthält mit einer eingekreisten "2" einen Hinweis auf das Feld 2 sowie den Zusatz "Espana". Als Adresse der B ist auf dem Rechnungsdokument, der "Anlage zur Rechnung" und dem Verbringungsachweis jeweils O angegeben. Dagegen liegt die Adresse der B nach einem auf diesen Dokumenten aufgebrauchten Stempelaufdruck in S in Spanien.
- 7** Der Mercedes-Benz ML 280 CDI wurde nach Spanien versandt und nicht auf die B, sondern innerhalb kurzer Zeit nacheinander auf drei andere spanische Unternehmen zugelassen. In einer Antwort auf das Auskunftsersuchen des BZSt teilten die spanischen Behörden u.a. mit, das Profil der B gleiche einem sog. Missing Trader. Geschäftsführer der B sei Herr G gewesen, der erklärt habe, dass die Gesellschaft zwar "auf seinen Namen laufe", er allerdings im Zusammenhang mit ihr keinerlei Einkünfte habe und ihr derzeitiger "Manager" eine andere Person sei. Die gegenüber den Finanzbehörden angegebene Adresse der B sei die Wohnanschrift des G, an der eine Geschäftsausstattung für den Handel mit Fahrzeugen nicht vorhanden sei.
- 8** 3. Außerdem stellte die Klägerin am 14. September 2006 der C-GmbH (C), ... in Z (Österreich) die Lieferung eines Ferrari F430 F1 Coupé mit einem "Exportpreis netto: € 169.900,--" in Rechnung. Die Rechnung enthielt weder einen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung noch einen Hinweis auf weitere Dokumente. In der "Anlage zur Rechnung" bestätigte der Geschäftsführer der C, Herr N, u.a. die am 15. September 2006 durch die Klägerin erfolgte Übergabe in I zur Abholung durch ihn.
- 9** Auf einem CMR-Frachtbrief, der auf den 15. September 2006 datiert ist, sind als Absenderin sowie als Frachtführerin die Klägerin, als Empfängerin die C und als Auslieferungsort I genannt. Im Rahmen eines Auskunftsersuchens des BZSt teilten die österreichischen Behörden u.a. mit, dass sie die C als Gesellschaft ohne wirtschaftliche Tätigkeit identifiziert hätten. Sie habe ihren Sitz bei ihrem Steuerberater, tätige vor allem innergemeinschaftliche Erwerbe aus Deutschland und innergemeinschaftliche Lieferungen nach Italien. Im Streitjahr seien innergemeinschaftliche Erwerbe für 21,7 Mio. € erfolgt. Bis auf eine kleine angemietete Lagerhalle zur Zwischenlagerung, Empfangnahme und Auslieferung von Fahrzeugen sowie einem "Büro" in einer abgelegenen Wohnung verfüge die C nicht über die für einen Händler exklusiver PKW übliche Infrastruktur.
- 10** Hinsichtlich der Lieferung an die C hat der Geschäftsführer der Klägerin im Termin zur mündlichen Verhandlung insbesondere angegeben, dass ihm der persönlich am 14. September 2006 in I anwesende Geschäftsführer der C, Herr N, erklärt habe, sein Abnehmer habe auf keinen Fall einen Transport des PKW nach Österreich "auf eigenen Rädern" gewünscht. Deshalb habe der Geschäftsführer der Klägerin den PKW auf einem Hänger nach Z in Österreich befördert und diesen auf dem Gelände einer Tankstelle in der Nähe der Geschäftsadresse der C an Herrn N übergeben.
- 11** Die Klägerin behandelte die vorgenannten PKW-Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte dies im Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 12. Februar 2008, zuletzt geändert durch Bescheid vom 18. November 2011, nicht an.
- 12** Daraufhin hat die Klägerin Sprungklage erhoben und im Termin zur mündlichen Verhandlung am 20. Januar 2012 berichtigte Rechnungen vom 16. Januar 2012 zu den streitbefangenen Lieferungen vorgelegt. Hierin ist ein Hinweis auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG enthalten.
- 13** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage hinsichtlich einer hier nicht streitigen PKW-Lieferung ab und gab der Klage in Bezug auf die im Revisionsverfahren noch streitbefangenen PKW-Lieferungen an die A, die B und an die C statt.
- 14** Die Steuerfreiheit der PKW-Lieferungen an die A folge aus § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG. Unter Zugrundelegung der Angaben des X gegenüber der Klägerin seien sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Insbesondere scheitere der ordnungsgemäße Belegnachweis nicht daran, dass die ursprünglichen Rechnungen zumindest auf dem eigentlichen Rechnungsdokument keine Hinweise auf die Steuerfreiheit der Lieferung enthielten. Dieser Mangel sei rechtzeitig bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung durch die korrigierten Rechnungen behoben worden. Die Klägerin habe die mögliche Unrichtigkeit der Angaben des X auch unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen können.

- 15 Hinsichtlich der Lieferung des Mercedes-Benz ML 280 CDI nach Spanien stehe zur Überzeugung des Gerichts objektiv fest, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen würden. Dass der PKW tatsächlich nach Spanien gelangt sei, stehe wegen der dortigen Zulassung außer Zweifel. Wer Abnehmer der Lieferung gewesen sei, könne dahinstehen, zumal dessen Identifizierung aufgrund der vorliegenden Belege einerseits und der Mitteilung der spanischen Behörden andererseits nicht möglich sei.
- 16 Auch im Hinblick auf die Lieferung an die C seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben. Angesichts der detaillierten und widerspruchsfreien Schilderung des Geschäftsführers der Klägerin, der den Transport durchgeführt habe, sowie der Übereinstimmung mit den vorgelegten Belegen stehe zur Überzeugung des FG fest, dass der PKW nach Z (Österreich) und damit in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden sei.
- 17 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 18 Der Belegnachweis sei jeweils nicht ordnungsgemäß erbracht worden, weil in den ursprünglichen Rechnungen ein Hinweis auf die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung fehle. Die berichtigten Rechnungen seien auch nicht geeignet, den Mangel zu heilen, weil keine Anhaltspunkte für deren Zugang bestünden. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des X, der B und der C seien seit 2006 bzw. seit 2007 ungültig. Auch lägen über die Erreichbarkeit der gesetzlichen Vertreter der Abnehmer keine Informationen vor. Damit habe die Erwerbsbesteuerung zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung nicht mehr nachgeholt werden können. Insoweit greife auch nicht die Vertrauensschutzregelung. Da die Abnehmer der Klägerin jeweils Scheinunternehmer gewesen seien, scheidet eine Steuerfreiheit der streitbefangenen PKW-Lieferungen nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. November 2012 XI R 17/12 (BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407, Rz 23) aus.
- 19 Die Lieferungen an die A seien auch deshalb keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen, weil die PKW tatsächlich nicht nach Österreich transportiert worden seien und damit für den Nachweis des Bestimmungsortes nicht auf die Rechnungsanschrift der A zurückgegriffen werden könne. Mangels Belegnachweises seien die PKW-Lieferungen auch nicht nach § 6a Abs. 4 UStG steuerfrei.
- 20 Überdies sei die Lieferung des Mercedes-Benz ML 280 CDI nach Spanien nicht steuerfrei, weil die von der B angegebene Lieferanschrift der Wohnungsanschrift ihres Geschäftsführers entspreche und erhebliche Zweifel daran bestünden, dass der (hochwertige) PKW tatsächlich dorthin transportiert worden sei. Eine Steuerfreiheit scheidet auch deshalb aus, weil die B keine Erwerbe der Klägerin versteuert habe, dies jedoch unter Berücksichtigung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 16. Juni 2011 2 BvR 542/09 (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 775, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2011, 1145) bei fehlendem Buch- und Belegnachweis Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sei. Dass der PKW in Spanien zugelassen worden sei, genüge nicht zum Nachweis der Steuerfreiheit. Dieser Nachweis erfordere nach dem BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 XI R 32/09 (BFH/NV 2012, 1004, Rz 27) sowie nach dem Urteil des Hessischen FG vom 19. Februar 2013 1 K 513/11 (nicht veröffentlicht) eine Zulassung auf den Abnehmer, die im Streitfall nicht vorliege. Die Gewährung von Vertrauensschutz scheidet von vornherein aus, weil es schon wegen fehlerhafter Angaben zum Bestimmungsort und mangels Vorliegens eines ordnungsgemäßen Doppels einer Rechnung am erforderlichen Belegnachweis fehle. Hinzu komme, dass eine Identifizierung des Abnehmers nicht möglich sei, sodass auch die Klägerin nicht auf eine Erwerbsbesteuerung durch die B vertrauen können.
- 21 Die Belegnachweise seien für die PKW-Lieferung an die C auch deshalb nicht ordnungsgemäß, weil die Auslieferung entgegen der Angabe im CMR-Frachtbrief tatsächlich nicht an die Adresse der C, sondern an eine nahegelegene Tankstelle erfolgt sei. Fehle es an einem Belegnachweis, bedürfe es wegen des Beschlusses des BVerfG in UR 2011, 775, HFR 2011, 1145 einer tatsächlichen Erwerbsbesteuerung, deren Vorliegen hier aber unklar sei. Zudem stehe der Bestimmungsort wegen des Widerspruchs zwischen den Belegnachweisen und den Angaben des Geschäftsführers der Klägerin in der mündlichen Verhandlung nicht objektiv zweifelsfrei fest. Da die Klägerin ihren Nachweispflichten nicht vollständig nachgekommen sei, seien die Lieferungen auch nicht im Rahmen der Vertrauensschutzregelungen steuerfrei.
- 22 Das FA beantragt,
das Urteil des FG, soweit es die Umsätze aus Fahrzeuglieferungen an die A, die B und die C betrifft, aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen,
hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 23 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 24** Sie tritt dem Vorbringen des FA entgegen und macht u.a. geltend, die berichtigten Rechnungen wirkten nach dem BFH-Urteil vom 30. März 2006 V R 47/03 (BFHE 213, 148, BStBl II 2006, 634) auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung zurück.

Entscheidungsgründe

- 25** II. Die Revision ist teilweise begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die PKW-Lieferung an die B zu Unrecht als steuerfrei behandelt; das Urteil war aufzuheben und die Klage neben der hier nicht streitigen PKW-Lieferung auch insoweit abzuweisen. Im Übrigen hat die Revision keinen Erfolg, weil das FG hinsichtlich der PKW-Lieferungen an die A und an die C zu Recht von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen ist.
- 26** 1. Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 UStG), wenn der Unternehmer oder sein Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), wenn der Abnehmer die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, b oder c UStG erfüllt und wenn der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung bei dem Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzsteuer unterliegt (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, 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 (§ 6a Abs. 4 Satz 1 UStG).
- 27** 2. Die PKW-Lieferungen an die A sind gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen zu behandeln.
- 28** a) Die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) nachkommt (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81, Leitsatz 2). Maßgeblich ist hierfür 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-Urteil vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, Rz 30).
- 29** Diese Voraussetzungen liegen für die PKW-Lieferungen an die A vor. Die Klägerin hat insoweit --anders als es das FA meint-- den nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV erforderlichen Belegnachweis erbracht. Die ursprünglichen Rechnungen vom 1. bzw. 20. Februar 2006 entsprechen den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG. Der gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 Alternative 3 UStG erforderliche Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14. November 2012 XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596, Rz 44, m.w.N.) fehlt diesen Rechnungen entgegen der Auffassung des FA nicht.
- 30** aa) Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG muss eine Rechnung die dort aufgeführten Angaben enthalten. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG ist eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.
- 31** bb) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) war der Hinweis auf die Steuerfreiheit der PKW-Lieferungen an die A jeweils in den Rechnungen enthalten.
- 32** Das FG hat auf Seite 4 und 21 seines Urteils sowie durch Bezugnahme festgestellt, dass der mit "Anlage zur Rechnung" überschriebene Teil der Abrechnung einen Verweis auf die Rechnungsnummer, das Rechnungsdatum, die genaue Bezeichnung des gelieferten PKW einschließlich Marke, Fahrzeugtyp und Fahrzeug-Identifizierungsnummer sowie insbesondere neben dem Hinweis "Bestätigung innergemeinschaftlicher Lieferung" auch die Versicherung, "dass der gekaufte Gegenstand in einen anderen EG-Mitgliedstaat (Österreich) befördert wird", enthielt. Aufgrund des dadurch gegebenen engen Bezugs zu dem mit "Rechnung" überschriebenen Teil der Abrechnung, der einen "Exportpreis netto: € 159.000,--" auswies, bildeten die genannten Erklärungen ein einheitliches Dokument über die Abrechnung der PKW-Lieferungen und mithin in ihrer Gesamtheit das Rechnungsdokument über die jeweilige PKW-Lieferung an die A. Da in dem mit "Rechnung" überschriebenen Abrechnungsteil keine Umsatzsteuer enthalten ist und der mit "Anlage zur Rechnung" überschriebene Abrechnungsteil auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung hinweist, enthält das

Rechnungsdokument den gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 Alternative 3 UStG erforderlichen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung.

- 33** cc) Der Senat weicht dadurch nicht von dem BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 596 ab. Denn in dem diesem Rechtsstreit zugrunde liegenden Sachverhalt ließ sich --anders als nach den Feststellungen des FG in dem hier zu entscheidenden Verfahren-- nach den bindenden Feststellungen des FG nicht mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung und nicht etwa um eine Lieferung aus einem Drittland oder um eine Lieferung in ein Drittland handelte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 596, Rz 47).
- 34** dd) Weil die mit "Rechnung" bzw. "Anlage zur Rechnung" überschriebenen Abrechnungsteile eine einheitliche Rechnung bilden, greift auch nicht § 14 Abs. 6 Nr. 2 UStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV, wonach bei aus mehreren Dokumenten bestehenden Rechnungen in einem dieser Dokumente u.a. alle anderen Dokumente zu bezeichnen sind, aus denen sich die übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG ergeben.
- 35** b) Die Erwägungen des FG, die Klägerin habe i.S. von § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet, sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** aa) Ob die "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" beachtet wurde, ist durch eine Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls, ggf. nach Durchführung einer entsprechenden Beweisaufnahme, zu entscheiden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. November 2008 V B 126/07, BFH/NV 2009, 234, unter 2.; vom 28. September 2009 XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73, unter 1.).
- 37** bb) Das FG hat seine Würdigung, die Klägerin habe die mögliche Unrichtigkeit der von X gemachten Angaben zum Bestimmungsort auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen können, insbesondere darauf gestützt, dass die Klägerin sich durch eine qualifizierte Bestätigungsabfrage nach § 18e UStG der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des X versichert habe und dass die Verwendung roter Fahrzeugkennzeichen anderer Händler ein branchenübliches Verhalten gewesen sei, das kein grundlegendes Misstrauen gegenüber dem Abnehmer begründen könne.
- 38** Diese Würdigung der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, die im Übrigen nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie bindet deshalb den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 34, m.w.N.).
- 39** 3. Für die Lieferung des Mercedes-Benz ML 280 CDI hat das FG die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung zu Unrecht bejaht.
- 40** a) Es steht --entgegen der Auffassung des FG-- nicht objektiv zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind, da die Identität des Abnehmers der PKW-Lieferung ungeklärt ist.
- 41** aa) Zwar ist die Ansicht des FG, dass der gegenüber der Klägerin handelnde Abnehmer der Lieferung den Transport des PKW nach Spanien durch eine Spedition veranlasst habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Person des Abnehmers und damit des Leistungsempfängers bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach dem der Lieferung oder sonstigen Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656, Rz 26, m.w.N.). Dieses Rechtsverhältnis kann vertraglicher oder gesetzlicher Art sein (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Im Fall einer Vertretung ohne Vertretungsmacht, die auch im Fall einer Identitätstäuschung vorliegen kann und zur entsprechenden Anwendung von §§ 177, 179 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) führt, bestimmt sich die Person des Abnehmers nach dem Rechtsverhältnis, das gemäß § 179 BGB zum vollmachtlosen Vertreter besteht (BFH-Urteil in BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656, Rz 26, m.w.N.). Dementsprechend war Abnehmer die Person, deren Identifizierung nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht möglich ist.
- 42** bb) Indes geht das FG rechtsfehlerhaft davon aus, dass dahingestellt bleiben könne, ob tatsächlicher Abnehmer die B oder aber eine namentlich nicht bekannte Person gewesen sei, die im Namen der B, aber ohne Vertretungsmacht aufgetreten sei.
- 43** Denn die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt voraus, dass aufgrund der zutreffenden Angaben des leistenden Unternehmers die Person des Abnehmers ("Erwerbers") dieser Lieferung bekannt ist, da sonst das Ziel nicht erreicht werden kann, Steuereinnahmen dadurch auf den Bestimmungsmitgliedstaat zu verlagern, dass der Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist

(vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, Rz 17; V R 30/10, BFHE 233, 341, BStBl II 2011, 769, Rz 15, jeweils m.w.N.).

- 44** Mithin vermag der Umstand, dass die Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat als solche der Erwerbsbesteuerung unterliegt, die fehlende, zur zutreffenden Verlagerung der Steuereinnahmen jedoch notwendige Feststellung der Identität des Abnehmers nicht zu ersetzen.
- 45** b) Die Zulassung des PKW im Bestimmungsland auf eine andere Person als den Abnehmer reicht ebenfalls nicht aus, um davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv zweifelsfrei feststehen; denn nach der Rechtsprechung des BFH ergibt sich daraus nur das Gelangen in den Bestimmungsmitgliedstaat, nicht aber auch, wer Abnehmer der Lieferung war, für die die Steuerbefreiung beansprucht wird (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 10/11, BFH/NV 2013, 1453, Rz 45; ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1004, Rz 27).
- 46** c) Die Lieferung des Mercedes-Benz ML 280 CDI ist auch nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG als steuerfrei anzusehen, weil die Klägerin die von ihr für die PKW-Lieferung an die B beanspruchte Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht --wie erforderlich-- entsprechend § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nachgewiesen hat.
- 47** aa) Versendet der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, soll der Nachweis hierüber durch das Doppel der Rechnung i.S. der §§ 14, 14a UStG und durch einen Beleg entsprechend § 10 Abs. 1 UStDV geführt werden (§ 17a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 UStDV). CMR-Frachtbriefe sind nur als Versendungsbeleg anzuerkennen, wenn sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, Rz 23). Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein (§ 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV).
- 48** bb) Diesen Anforderungen hat die Klägerin nicht genügt, weil die Angaben in den Belegen widersprüchlich sind, was begründete Zweifel an der Richtigkeit der Belegangaben hervorruft (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 XI R 18/10, BFH/NV 2012, 1006, Leitsatz 2).
- 49** Zudem fehlen --wie bereits ausgeführt-- Feststellungen dazu, wer der wirkliche Abnehmer des PKW ist und ggf. welchem Unternehmer die Versendung zuzurechnen ist. Die vollständige Erbringung des Beleg- und Buchnachweises verlangt jedoch auch Angaben zur Identität des Abholers (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, Leitsatz 1; in BFHE 233, 331, BFH/NV 2011, 1448, Rz 37).
- 50** 4. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die PKW-Lieferung an die C aufgrund der Feststellungen des FG objektiv zweifelsfrei die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllte.
- 51** a) Die Frage, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 UStG objektiv zweifelsfrei gegeben sind, obliegt im finanzgerichtlichen Verfahren der tatrichterlichen Überzeugungsbildung, die einer Überprüfung im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO weitgehend entzogen ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. August 2011 V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 27; vom 14. Dezember 2011 XI R 33/10, BFH/NV 2012, 1009, Rz 29 bis 31; vom 15. Februar 2012 XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, Rz 28; in BFH/NV 2013, 596, Rz 56; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a, Rz 87; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 108 Rz 90; vgl. auch BFH-Urteil vom 27. April 1995 V R 2/94, BFH/NV 1996, 184, unter II.1.b, zur Ausfuhrlieferung).
- 52** b) Demnach ist aufgrund der bindenden Feststellungen des FG davon auszugehen, dass die Klägerin den PKW an die C in das übrige Gemeinschaftsgebiet lieferte und diese den PKW im Rahmen ihres Unternehmens erwarb.
- 53** aa) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Feststellung des FG, die C sei die Abnehmerin des PKW gewesen und der PKW sei nach Z in Österreich gelangt.
- 54** Das FG ist insoweit nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls unter Einbeziehung der Aussage des Geschäftsführers der Klägerin in der mündlichen Verhandlung zu dem Ergebnis gelangt, dass der Geschäftsführer der Klägerin den PKW nach Österreich auf einem Anhänger der Klägerin transportiert habe, weil der Abnehmer der C keine Überführung "auf eigenen Rädern" gewünscht habe. Zudem hat es die von der Klägerin vorgelegten Belege dahingehend gewürdigt, dass die Unterschriften auf der vorliegenden Passkopie und auf anderen im Zusammenhang mit der Lieferung stehenden Dokumenten, die mit einem Stempel der C und einem Namenszug versehen seien, eine Ähnlichkeit aufwiesen, die mit der Einlassung des Geschäftsführers der Klägerin im Einklang stehen würden, Herr N habe als Geschäftsführer der C das gelieferte Fahrzeug selbst in I besichtigt und übernommen.

- 55** Diese Würdigungen der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, die im Übrigen nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, sind möglich und verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Folglich binden sie den Senat.
- 56** Die gegen diese Feststellungen vom FA vorgebrachten Einwände sind nach § 118 Abs. 2 FGO unbeachtlich. Denn soweit es vorträgt, die Belegangaben würden der Aussage des Geschäftsführers der Klägerin widersprechen, setzt es lediglich seine Meinung an die Stelle der --im Streitfall möglichen-- Würdigung des FG.
- 57** bb) Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die --in Bezug auf die Unternehmereigenschaft der C mögliche und weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstoßende-- Würdigung des FG, für eine Zwischenhändlerin wie die C sei es nicht ungewöhnlich, dass sie über eine kleine, nicht einsehbare Halle zur Zwischenlagerung, Empfangnahme und Auslieferung von PKW sowie über ein Büro in einer Wohnung verfüge.
- 58** cc) Schließlich geht das FG ohne Rechtsfehler davon aus, die C sei aufgrund der umfangreichen innergemeinschaftlichen Erwerbe und innergemeinschaftlichen Lieferungen entgegen der Einschätzung der österreichischen Behörden wirtschaftlich tätig gewesen.
- 59** Nach der Rechtsprechung des BFH erlaubt die Feststellung, der Empfänger der Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, für sich genommen nicht den Schluss, nicht der Vertragspartner ("Missing Trader"), sondern eine andere Person sei Empfänger der Lieferung. Darüber hinaus ist die ordnungsgemäße Erfüllung von Steuererklärungspflichten kein Tatbestandsmerkmal der Unternehmereigenschaft (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1004, Rz 20, m.w.N.). Sofern die Annahme der österreichischen Behörden, es handele sich bei C um eine Gesellschaft ohne wirtschaftliche Tätigkeit, darauf beruht, dass das Unternehmen seine innergemeinschaftlichen Erwerbe aus Deutschland in Österreich nicht anmeldete, begründet dies allein --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- keine Zweifel an der Unternehmereigenschaft. Diese Zweifel ergeben sich auch nicht aus den übrigen von den österreichischen Behörden angeführten Umständen, wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dargelegt hat (FG-Urteil, S. 26).
- 60** Entgegen der Auffassung des FA ist daher nicht davon auszugehen, es handele sich bei der C um ein Scheinunternehmen. Damit steht zugleich fest, dass ein Sonderfall, bei dem das Recht des Objektivnachweises einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht besteht --wie z.B. bei einer Täuschung über die Identität des Abnehmers (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 7. Dezember 2010 C-285/09 --R--, Slg. 2010, I-12605, UR 2011, 15, Leitsatz)--, im Streitfall nicht vorliegt.
- 61** dd) Demnach sind nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a UStG gegeben. Dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines PKW in Österreich --wie es zudem für die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG Voraussetzung ist-- den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt, ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig.
- 62** ee) Dass die Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat tatsächlich besteuert werden, ist --entgegen der Auffassung des FA-- für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erforderlich (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-409/04 --Teleos u.a.--, Slg. 2007, I-7797, BStBl II 2009, 70, Rz 69 ff.; BFH-Urteil vom 27. Februar 2014 V R 21/11, BFHE 244, 150, BStBl II 2014, 501, Rz 18, m.w.N.). Das Erfordernis einer tatsächlichen Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat stünde im Widerspruch zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, die bewusst auf eine solche innere Verknüpfung verzichtet hat (vgl. EuGH-Urteil --Teleos u.a.-- in Slg. 2007, I-7797, BStBl II 2009, 70, Rz 70). Die Gefahr von Steuerausfällen durch Nichtbesteuerung im Erwerbstaat steht daher der Steuerbefreiung nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 244, 150, BStBl II 2014, 501, Rz 19).
- 63** ff) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom FA genannten Beschluss des BVerfG in UR 2011, 775, HFR 2011, 1145. Der vom FA begehrten Auslegung, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG verlange bei fehlendem Nachweis der Steuerfreiheit die tatsächliche Erwerbsbesteuerung, steht das Erfordernis richtlinienkonformer Auslegung entgegen.
- 64** Das BVerfG hat in Rz 60 seines Beschlusses in UR 2011, 775, HFR 2011, 1145 lediglich ausgeführt, dass es innerhalb des Rahmens möglicher Wortlautauslegung zu § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG liege, die tatsächliche Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Abnehmer zu verlangen. Bei der Auslegung des nationalen Rechts ist, soweit es auf einer unionsrechtlichen Harmonisierung durch Richtlinien der Europäischen Union beruht, jedoch das Unionsrecht und die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH im Wege der richtlinienkonformen Auslegung zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 42). Da nach

dem Unionsrecht und der dazu ergangenen Rechtsprechung --wie ausgeführt-- die tatsächliche Erwerbsbesteuerung keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist, kann der möglicherweise anders zu interpretierende Wortlaut einer nationalen Vorschrift allein kein anderes Auslegungsergebnis rechtfertigen.

- 65** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 143 Abs. 1 FGO.
- 66** Da die Revision des FA teilweise Erfolg hat, kann auch die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Der Senat hält es für angemessen, über die Kosten nach Verfahrensabschnitten zu entscheiden. Auch eine solche Entscheidung wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30. April 2014 XI R 24/13, BFHE 245, 66, BFH/NV 2014, 1289, Rz 38, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de