

Leseprobe zu

Birkenfeld/Wäger

Das große Umsatzsteuer-Handbuch



Ergänzungslieferungen viermal jährlich. Das Werk befindet sich z.Zt. noch im Neuaufbau, der nach derzeitiger Planung Ende 2021 abgeschlossen sein wird.

ISBN 978-3-504-24007-3

2020, ca. 5.500 Seiten, 5 Bände, Ordern Leinen

169 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Kapitel 6 E

§ 6a UStG

§ 6a UStG – Innergemeinschaftliche Lieferung

(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
2. der Abnehmer ist
 - a) ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasste 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 Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber,
3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung und
4. der Abnehmer im Sinne der Nummer 2 Buchstabe a oder b hat gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands (§ 3 Abs. 1a).

(3) Die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, so 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. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.

Art. 131, Art. 138 Abs. 1 und 2, Art. 139 Abs. 1 UA 2 und Abs. 2 MwSt-SystRL; Abschn. 6a.1.–6a.8. UStAE

Inhaltsübersicht

	Rz.		Rz.
I. Grundlagen			
1. Inhalt und unionsrechtliche Grundlagen	1	(2) Gebrochene Beförderung/Versendung	56
2. Bedeutung im UStG		(3) Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	66
a) Voraussetzung für die Steuerfreiheit	3	2. Anforderungen an den Abnehmer	
b) Formelle Verpflichtungen	5	a) Fallgruppen	68
c) Abgrenzung zur Ausfuhrlieferung	7	b) Bestimmung des Abnehmers	72
d) Sonstiges	8	c) Anforderungen an den Abnehmer im Grundtatbestand	
3. Historische Entwicklung	9	aa) Unternehmer-eigenschaft des Abnehmers	74
4. Steuerbare Lieferung		bb) Erfassung für Zwecke der Umsatzsteuer	
a) Grundvoraussetzung	13	(1) Neuregelung	75
b) Lieferung von Nichtgemeinschaftsware	16	(2) Finanzverwaltung	80
5. Anwendung und Nachweis der Steuerfreiheit	24	(3) Bewertung	82
II. Voraussetzungen der Steuerfreiheit (§ 6a Abs. 1 und 2 UStG)		d) Juristische Personen als Abnehmer	89
1. Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet		e) Sonderregelung für die Lieferung neuer Fahrzeuge	91
a) Überblick	29	3. Erwerbsbesteuerung	93
b) Einfache Lieferung		4. Verwendung einer USt-IdNr.	96
aa) Gebrochene Beförderung/Versendung	30	5. Sonderfälle	
bb) Frist für die Beförderung/Versendung	32	a) Be- oder Verarbeitung	99
cc) Lieferung in ein Konsignationslager	37	b) Innergemeinschaftliches Verbringen	101
dd) Kommission	41	6. Lieferung an Steuerhinterzieher	
c) Reihengeschäft		a) EuGH-Rechtsprechung	103
aa) Grundlagen	47	b) Anforderungen an die Befreiungsversagung	
bb) Anwendungsbeispiele		aa) Entwicklung der Rechtsprechung	
(1) Zuordnung der Beförderung/Versendung	49		

	Rz.		Rz.
(1) Erfordernis einer Täuschung	109	c) Gelangensbestätigung	
(2) Beteiligung an bloßer Steuerhinterziehung	111	aa) Nationale Regelung	153
7. Rechtsfolgen der steuerpflichtigen Lieferung . . .	114	bb) Kritik	157
III. Beleg- und Buchnachweis (§ 6a Abs. 3 UStG)		d) Ersetzung der Gelangensbestätigung	
1. Nachweispflichten	119	aa) Andere Belege	
2. Unionsrechtliche Anforderungen		(1) Überblick	158
a) EuGH-Rechtsprechung		(2) Versendungsbeleg	159
aa) EuGH-Urteil Mecsek-Gabona . .	123	(3) Spediteurbescheinigung	161
bb) Auswirkungen	124	(4) Versendungsprotokoll	162
b) Gelangensvermutung nach Art. 45a MwStVO		(5) Postsendungen	163
aa) Gesetzliche Regelung		(6) Spediteurversicherung mit Zahlungsnachweis . .	164
(1) Normstruktur	127	bb) Bewertung	
(2) Versendungs- und kein Beförderungsnachweis	128	(1) Versendung durch Lieferer	167
(3) Versendungs- und Kombinationsnachweis	134	(2) Versendung durch Abnehmer	168
(4) Zusatzerfordernis Erwerbererklärung bei Versendung oder Beförderung durch Erwerber . .	138	e) Sonderfälle	
bb) Kritik	139	aa) Unionsversandverfahren	172
3. Verhältnis des nationalen Rechts zu Art. 45a MwStVO	141	bb) Verbrauchsteuerpflichtige Waren . .	174
4. Belegnachweis nach § 17b UStDV n.F.		cc) Straßenverkehrsrechtlich zulassungspflichtige Fahrzeuge	178
a) Bedeutung		f) Innergemeinschaftliches Verbringen	180
aa) Abgrenzung zu § 17a UStDV n.F. .	143	5. Buchnachweis	181
bb) Voraussetzungen	145	6. Zeitpunkt und Ort der Nachweisführung	187
b) Rechnungsdouble	149	IV. Objektivnachweis	190
		V. Gutglaubensschutz (§ 6a Abs. 4 UStG)	
		1. Allgemeines	196
		2. Voraussetzungen der Steuerfreiheit	

	Rz.		Rz.
a) Behandlung als steuerfrei trotz fehlender Voraussetzungen	198	bb) Bestätigung der USt-IdNr.	208
b) Inanspruchnahme der Steuerfreiheit aufgrund unrichtiger Abnehmerangaben.	200	cc) Besondere Verdachtsmomente . .	210
c) Nichterkennbarkeit der Unrichtigkeit unter Beachtung kaufmännischer Sorgfalt		dd) Umstände des Einzelfalls	211
aa) Beleg- und Buchnachweis	203	ee) Verhältnis zu § 25f UStG	212
		3. Steuerschuld des Abnehmers	214

I. Grundlagen

1. Inhalt und unionsrechtliche Grundlagen

- 1 § 6a UStG enthält die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. Sie erfasst Lieferungen aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Da der Liefergegenstand in dem zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Binnenmarkt verbleibt, kommt die Anwendung des **Ausfuhr- und Einfuhrprinzips mit Grenzkontrollen** nicht in Betracht und wird durch ein eigentlich – ebenso binnenmarktwidriges – Parallelsystem mit Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat ersetzt. Dieses ermöglicht für den unternehmerischen Warenhandel ein Festhalten an dem eigentlich binnenmarktwidrigen Bestimmungslandprinzip.
- 2 Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit auf Art. 138 Abs. 1 und 2 MwStSystRL, Art. 139 Abs. 1 UA 2 und Abs. 2 MwStSystRL und Art. 131 MwStSystRL.

2. Bedeutung im UStG

a) Voraussetzung für die Steuerfreiheit

- 3 Unter den Voraussetzungen des § 6a UStG ordnet § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an. Diese steht dabei unter dem Vorbehalt, dass der Unternehmer seiner Pflicht zur **Abgabe der ZM** gem. § 18a UStG nachgekommen ist und diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung richtig und vollständig ab-

gegeben hat. Eine fehlerhafte ZM ist dabei gem. § 18a Abs. 10 UStG zu berichtigen. Erkennt der Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig ist, ist er danach verpflichtet, die ursprüngliche ZM innerhalb eines Monats zu berichtigen.

Der Berichtigung der ZM kommt für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit **Rückwirkung** zu. Dies gilt auch für eine Berichtigung nach Ablauf der in § 18a Abs. 10 UStG vorgesehenen Frist. Die Sichtweise der Finanzverwaltung hierzu ist unklar.¹ 4

b) Formelle Verpflichtungen

Führt der Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung aus, ist er gem. § 14a Abs. 3 UStG zur Ausstellung einer **Rechnung** bis zum fünfzehnten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, verpflichtet. In der Rechnung sind auch die USt-IdNrn. des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben. Im Hinblick auf die Angabe zur Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG ist die Rechnung auch für den Belegnachweis von Bedeutung.² 5

Innergemeinschaftliche Lieferungen sind nach § 18b UStG **gesondert zu erklären**. Zudem bestehen Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 4a UStG. 6

c) Abgrenzung zur Ausfuhrlieferung

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung grenzt sich von der gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i.V.m. § 6 UStG steuerfreien Ausfuhrlieferung nach dem **Bestimmungsort** ab. Der Transportweg ist dabei ohne Bedeutung. Wird z.B. Ware aus dem Inland über die Schweiz nach Italien geliefert, liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung, nicht aber eine Ausfuhrlieferung vor. Als problematisch erweist sich dabei die sog. gebrochene Beförderung.³ 7

d) Sonstiges

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung schließt gem. § 15 Abs. 3 UStG den **Vorsteuerabzug** nicht aus. Eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, deren Lieferung im Inland ohne Recht zum Vorsteuerabzug steuerfrei wäre, berechtigt aber nicht 8

1 Vgl. Abschn. 4.1.2 Abs. 3 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

2 S. nachstehend Rz. 149 ff.

3 S. nachstehend Rz. 56.

zum Vorsteuerabzug.¹ Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung kann gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG die Steuerfreiheit einer vorangehenden **Einfuhr** begründen.

3. Historische Entwicklung

- 9 Die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung besteht weitgehend unverändert seit der **Schaffung des Binnenmarkts** zum 1.1.1993. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit wurden mit Wirkung ab 1.1.2020 um Zusatzbedingungen in Bezug auf die Erfassung der Lieferung in der ZM gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, die Erfassung des Abnehmers für Zwecke der Umsatzsteuer in einem anderen Mitgliedstaat nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG und die Verwendung einer USt-IdNr. gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG verschärft.
- 10 Seit 1993 ist die Steuerfreiheit nach §§ 17a ff. UStDV beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Für den **Belegnachweis** bei der Beförderung im Abholfall genügte dabei zunächst eine Versicherung, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Bei der Versendung genügte ein Beleg bei der Übernahme der Ware zur Beförderung. Die Anforderungen wurden mit Wirkung ab 1.10.2013 durch Neufassung von § 17a UStDV erheblich verschärft.² Das Inkrafttreten von Art. 45a MwStVO veranlasste den nationalen Gesetzgeber die dort vorgesehenen Regelungen durch § 17a UStDV n.F. weitgehend unverändert zu wiederholen, während der bisherige § 17a UStDV a.F. in den § 17b UStDV n.F. überführt wurde.
- 11 **Buchmäßig** verlangt § 17d UStDV seit 1.1.2012 die Aufzeichnung einer ausländischen USt-IdNr. des Abnehmers.
- 12 Mit BMF-Schreiben v. 9.10.2020³ hat die Finanzverwaltung ihre Sichtweise zu den ab 1.1.2020 geltenden Neuregelungen bekannt gegeben.

4. Steuerbare Lieferung

a) Grundvoraussetzung

- 13 Die Frage nach der Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung stellt sich nur für im Inland steuerbare Lieferungen. Dies bestimmt sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Danach muss es sich um eine von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausgeführte Lieferung handeln. Unternehmereigenschaft und Han-

1 BFH v. 22.8.2013 – V R 30/12, BStBl. II 2014, 133.

2 11. VO zur Änderung der UStDV v. 25.3.2013, BGBl. I 2013, 602; vgl. auch die Übergangsregelung in § 74a Abs. 3 UStDV.

3 BMF v. 9.10.2020.

deln im Rahmen des Unternehmens richten sich nach §§ 2 ff. UStG. Das Vorliegen der Lieferung in Abgrenzung zur sonstigen Leistung ergibt sich aus § 3 Abs. 1 UStG. Für das Entgelt muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zur Lieferung vorliegen.

Daneben stellt sich die Frage, auf welche unentgeltlichen Lieferungen § 6a UStG anzuwenden ist. Für das innergemeinschaftliche Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG ist dies im Hinblick auf § 6a Abs. 2 UStG unproblematisch zu bejahen. 14

Fraglich ist demgegenüber die Anwendung von § 6a UStG auf die **Entnahmetatbestände** des § 3 Abs. 1a UStG. Der BFH hat die Steuerfreiheit für die Parallelproblematik bei § 6 UStG verneint.¹ 15

b) Lieferung von Nichtgemeinschaftsware

— Zollager —

Unternehmer U lagert aus der Schweiz erworbene Ware in ein Zolllager in München ein. Er verkauft die Ware aus dem Lager an den deutschen Unternehmer D nach Hamburg und an den französischen Unternehmer F nach Paris. Der Versand nach Hamburg und nach Paris erfolgt unter zollamtlicher Überwachung. D und F überführen die Ware nach dem Eintreffen am Bestimmungsort in den zollrechtlich freien Verkehr und entrichten die dabei entstehende EUSt. 16

Bei der Ware handelt es sich um medizinisches Spezialgerät, für das keine Befreiung von der EUSt besteht. D und F sind als Klinikbetreiber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Abwandlung: F hat die in der Schweiz erworbene Ware in Frankreich zunächst in ein Zolllager eingelagert und liefert die Nichtgemeinschaftsware später an U in das Inland. U überführt in den zollrechtlich freien Verkehr und entrichtet die EUSt.

Auf der Grundlage eines EuGH-Urteils² geht die h.M. davon aus, dass auch die Lieferung von zollamtlich überwachter Nichtgemeinschaftsware **steuerbar** ist, da sich der gelieferte Gegenstand trotz zollamtlicher Überwachung im Inland befindet. Dementsprechend ordnet § 4 Nr. 4b UStG – auf der Grundlage einer Ermächtigung in der Richtlinie³ – eine **Steuerfreiheit** an, die aber eine der Lieferung nachfolgende Einfuhr 17

1 BFH v. 19.2.2014 – XI R 9/13, BStBl. II 2014, 597; vgl. hierzu auch Wäger, UStG, § 3, Rz 91.

2 EuGH v. 8.11.2012 – C-165/11 – Profitube, ECLI:EU:C:2012:692.

3 Art. 156 MwStSystRL.

voraussetzt. Diese liegt in Bezug auf die Einfuhr durch D im Inland vor, so dass die Lieferung an D nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei ist.

- 18 Für die Lieferung an F ist § 4 Nr. 4b UStG eigentlich ohne Bedeutung, da auf der Grundlage der h.M. § 6a UStG anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung sieht die Lieferung von Nichtgemeinschaftsware sogar nur nach § 6a UStG als steuerfrei an.¹
- 19 Allerdings erweist sich dies für den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten F als nachteilig, da es dann zu einer **Doppelbesteuerung** mit EUST und der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb kommt, ohne dass er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verweigert F daher die Verwendung seiner USt-IdNr., so dass die Lieferung nicht nach § 6a UStG steuerfrei ist, kommt entgegen der vorstehenden Verwaltungsauffassung die Anwendung von § 4 Nr. 4b UStG doch in Betracht. Hierfür könnte angeführt werden, dass der **Einfuhrbegriff** dieser Vorschrift **innenmarktkonform** unionsweit zu verstehen ist, zumal die Vorschrift nach ihrem Wortlaut keine Einfuhr im Inland verlangt.²
- 20 Weitergehend ist nach der hier vertretenen Auffassung bereits die Grundannahme des EuGH, nach der es für die **Steuerbarkeit** nur auf den Ort des gelieferten Gegenstandes ankommt, **unzutreffend**. EuGH wie auch Finanzverwaltung lassen außer Betracht, dass eine sich im Inland befindliche Nichtgemeinschaftsware aufgrund ihrer zollamtlichen Überwachung gegenüber Verbrauchsvorgängen gesichert ist und damit nicht Gegenstand einer Verbrauchsbesteuerung sein kann. Die Ware befindet sich nur physisch, nicht aber auch rechtlich im Inland.³
- 21 Danach ist die Lieferung im **Grundfall** bereits nicht steuerbar, so dass sich die Frage nach einer Steuerfreiheit nicht stellt und weder eine innergemeinschaftliche Lieferung noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt.
- 22 Die gleiche Problematik stellt sich für den Umkehrfall in der **Abwandlung**. Bejaht man die Steuerbarkeit entgegen der hier vertretenen Auffassung, ist allerdings zu erwägen, ob Art. 140 Buchst. b MwStSystRL anzuwenden ist. Danach ist der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall steuerfrei ist, gleichfalls steuerfrei. Geht der innergemeinschaftliche Erwerb der Einfuhr voraus, ist danach die

1 BMF v. 28.1.2004, BStBl. I 2004, 242, Rz. 72.

2 Die Problematik lässt sich in der Besteuerungspraxis auch dadurch lösen, dass U einführt, wobei dann entweder die Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG eingreift oder U aus der EUST im Hinblick auf die nachfolgende innergemeinschaftliche Lieferung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

3 Wäger, UR 2004, 344.

Steuerfreiheit des Erwerbs wie bei einer der Einfuhr vorangehenden Lieferung i.S. von § 4 Nr. 4b UStG zu bejahen.

Zwar hat der nationale Gesetzgeber Art. 140 Buchst. b MwStSystRL durch § 4b Nr. 1 und 2 UStG nur ungenügend umgesetzt. Dies dürfte aber im Hinblick auf eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie unbeachtlich sein. Demgegenüber kommt eine Steuerfreiheit der Einfuhr selbst nach § 5 UStG und Art. 143 MwStSystRL nicht in Betracht, da sich die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 4b UStG auf die Lieferung vor der Einfuhr beschränkt. 23

5. Anwendung und Nachweis der Steuerfreiheit

Zentraler Regelungsgegenstand der Steuerfreiheit sind die in § 6a Abs. 1 UStG genannten Befreiungsvoraussetzungen.¹ Dabei stellt sich die Frage nach dem Nachweis dieser Voraussetzungen. Nach den allgemeinen Regelungen trägt das FA die Feststellungslast für die steuererhöhenden Tatsachen und der Unternehmer die Feststellungslast für die steuermindernden Tatsachen.² Die den einzelnen Besteuerungsgrundlagen zugrunde liegenden Tatsachen können beide Seiten bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG darlegen und nachweisen. Nachweiseinschränkungen bestehen dabei im Allgemeinen nicht. Bestreitet z.B. das FA in Bezug auf die Steuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen, dass der Unternehmer Arzt ist, kann er den heilberuflichen Befähigungsnachweis mit allen Beweismitteln führen, ohne dass er dabei belegmäßig auf die Vorlage einer Urkunde beschränkt ist. 24

Ebenso ist es im Grundsatz bei der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung. Hier schreibt § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG lediglich vor, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der § 6a Abs. 1 und 2 UStG nachzuweisen hat und wiederholt damit das, was sich ohnehin aus den allgemeinen Regelungen zur Feststellungslast ergibt. Um eine echte Sonderregelung handelt es sich demgegenüber bei § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG. Danach kann das BMF mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat. Auf dieser Grundlage ordnen §§ 17a ff. UStG – wie §§ 8 ff. UStDV bei der Ausfuhrlieferung – einen Beleg- und Buchnachweis an, dem bis zu einer durch den EuGH³ veranlassten Rechtsprechungsänderung des BFH⁴ im Jahr 2007 eigenständige materiell-rechtliche Bedeutung beigemessen wurde. 25

1 S. nachstehend Rz. 29 ff.

2 Vgl. z.B. BFH v. 12.6.2008 – V R 32/06, BStBl. II 2008, 777 und BFH v. 23.10.2014 – V R 23/13, BStBl. II 2015, 313.

3 EuGH-Urteil Collée v. 27.9.2007 – C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549.

4 BFH v. 6.12.2007 – V R 59/03, BStBl. II 2009, 57.

- 26 Demgegenüber gilt heute der Grundsatz, dass die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen, wie sie sich aus § 6a Abs. 1 UStG ergeben, vorliegen. Dabei besteht für den Unternehmer allerdings das Problem, dass er das tatsächliche Vorliegen dieser Voraussetzungen, wie etwa die Unternehmereigenschaft einer im Ausland ansässigen Person oder die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei einer Abhollieferung, im Streitfall als Tatsache regelmäßig nicht beweisen kann.
- 27 Hier greift der Beleg- und Buchnachweis der §§ 17a ff. UStDV ein. Erbringt der Unternehmer die danach geforderten Nachweise, ist zu seinen Gunsten nach Art eines Anscheinsbeweises davon auszugehen, dass die Befreiungsvoraussetzungen vorliegen. Dementsprechend kann das FA die sich hieraus ergebende Beweisvermutung widerlegen, in dem es begründete Zweifel an der Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben darlegt. Gelingt dies dem FA, verbleiben dem Unternehmer zwei weitere Wege zur Steuerfreiheit. Er kann zum einen die Voraussetzungen der Steuerfreiheit anderweitig nachweisen oder zum anderen die Steuerfreiheit aufgrund des nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG zu gewährenden Vertrauensschutzes erlangen. Damit geht der BFH¹ bei der Anwendung von § 6a UStG von folgender Prüfungsreihenfolge aus:

— Prüfungsreihenfolge § 6a UStG —

- 28 Stufe 1: *Beleg- und Buchnachweis als Anscheinsbeweis*: 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.
- Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten 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.
- Stufe 2: *Objektivnachweis*: Die Lieferung ist auch steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.

(Fortsetzung S. 11)

1 BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BStBl. II 2013, 656; ebenso z.B. BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BStBl. II 2013, 407; zur Sichtweise der Finanzverwaltung vgl. Abschn. 6a.2 UStAE.

— Prüfungsreihenfolge § 6a UStG (Fortsetzung) —

Stufe 3: *Vertrauensschutz*: Hat der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten ihrer Art nach erfüllt, kommt auch eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG in Betracht. Voraussetzung 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.

II. Voraussetzungen der Steuerfreiheit (§ 6a Abs. 1 und 2 UStG)

1. Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet

a) Überblick

§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet (befördert) hat. Ob eine derartige Beförderung vorliegt, bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 und Abs. 6a UStG. Damit ist zwischen der einfachen Lieferung zwischen zwei Personen und dem Reihengeschäft zwischen mehreren Beteiligten zu unterscheiden. 29

b) Einfache Lieferung

aa) Gebrochene Beförderung/Versendung

— Übergabe auf der Strecke —

U1 aus München verkauft Ware an den in Paris ansässigen U2. Sie vereinbaren, dass U1 die Ware bis Kehl (alternativ: Straßburg) befördert und dort an U2 übergibt. 30

Die für die innergemeinschaftliche Lieferung erforderliche Beförderung oder Versendung muss nicht durch einen der am Liefergeschäft Beteiligten, sondern kann auch durch Lieferer und Abnehmer auf unterschiedlichen Teilstrecken ausgeführt werden. Dies erkennt nunmehr auch die Finanzverwaltung an.¹ 31

¹ Abschn. 6a.1 Abs. 8 Sätze 3 und 4 UStAE.

bb) Frist für die Beförderung/Versendung

— Frist —

- 32 U1 aus München verkauft Ware an den in Paris ansässigen U2. U2 holt die Ware bei U1 ab und lagert sie zunächst in einem Lager bei München ein. Erst mehrere Monate später befördert er die Ware zusammen mit anderen Gegenständen nach Frankreich.
- Abwandlung:** F bezahlt die Ware bereits im Dezember 01, die seitdem zur Abholung bereitsteht. Die Abholung mit sich unmittelbar anschließender Beförderung nach Frankreich erfolgt erst im März 02.
- 33 Fallen Lieferung einerseits sowie Beförderung oder Versendung (Beförderung) andererseits auseinander, besteht keine Frist innerhalb der die Versendung in den Bestimmungsmitgliedstaat zu erfolgen hat. Der EuGH stellt stattdessen auf eine umfassende Beurteilung aller objektiven Umstände sowie der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht des Erwerbers zur Ermittlung ab, in welchem Mitgliedstaat die Endverwendung des betreffenden Gegenstands beabsichtigt ist.¹ Danach ist für den **Grundfall** eine innergemeinschaftliche Lieferung zu bejahen.
- 34 Für eine der **Abwandlung** vergleichbare Fallgestaltung hat der BFH in der Bereitstellung einer bezahlten Ware eine bereits ausgeführte Lieferung gesehen, die trotz einer erst mehrere Monate danach erfolgten Beförderung steuerfrei ist.²
- 35 Die Entscheidung ist zu einer Ausfuhrlieferung ergangen, lässt sich aber ebenso auf den Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung übertragen. In der Konsequenz müssten die Beteiligten bereits für den Dezember 01 eine innergemeinschaftliche Lieferung und einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklären. Dies zeigt, dass die Annahme einer bereits durch die Bereitstellung zur Abholung ausgeführten Lieferung fragwürdig erscheint und allenfalls für besonders gelagerte Ausnahmefälle von Bedeutung sein sollte.
- 36 Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass eine An- oder Vorauszahlung für eine erst später steuerfrei ausgeführte Lieferung wie diese Lieferung als steuerfrei behandelt werden kann.³ Im Fall eines Reihengeschäfts muss dann aber auch feststehen, welche der Lieferungen steuerfrei ist.

1 EuGH-Urteil X v. 18.11.2010 – C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, Rz. 51.

2 BFH v. 11.3.2020 – XI R 18/18, BFHE nn.

3 Abschn. 13.5 Abs. 4 UStAE.

cc) Lieferung in ein Konsignationslager

— Abnahmeverpflichtung —

U versendet im Februar 20 Ware aus dem Inland nach Frankreich in ein Konsignationslager, das er beim französischen Unternehmer F in dessen Räumlichkeiten unterhält. Bis zur Entnahme aus dem Lager liegt die Gefahrtragung bei U. U bestückt das Lager in Absprache mit F. Für die eingelagerte Ware ist F zur Abnahme verpflichtet. Die Entnahme aus dem Lager erfolgt teilweise erst mehrere Monate nach der Einlagerung. Dementsprechend wird die im Januar 20 eingelagerte Ware erst im Juli 20 entnommen.

Abwandlung: F ist nicht zur Abnahme verpflichtet.

37

Zur Rechtslage vor Inkrafttreten von § 6b UStG hat der BFH entschieden, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung gegen Entgelt anstelle eines innergemeinschaftlichen Verbringens, das für den Lieferer zu einer Registrierungspflicht im Bestimmungsmitgliedstaat führt, auch bei einer Lieferung über ein Konsignationslager vorliegen kann. Voraussetzung ist dabei, dass der **Abnehmer** bereits bei Beginn der Versendung in das Lager **feststeht**. Hierfür stellt der BFH darauf ab, dass der Unternehmer, bei dem das Konsignationslager unterhalten wird, zur Abnahme verpflichtet ist. Diese Voraussetzung wird auf die Vereinbarung einer Konsignation eher selten zutreffen. Liegt sie aber vor, kommt es zu einer entgeltlichen Lieferung.¹ Dem hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.²

38

Uneinigkeit besteht darüber, zu welchem **Zeitpunkt** es zu einer Lieferung kommt. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass bereits mit der Versendung geliefert wird.³ Dies ist nach der hier vertretenen Auffassung unzutreffend. Danach liegt die Verschaffung der Verfügungsmacht erst mit der Entnahme aus dem Lager vor. Die zuvor erfolgte Versendung ist der erst späteren Lieferung zuzurechnen. Maßgeblich ist hierfür, dass § 3 Abs. 6 UStG eine reine Regelung zur Ortsbestimmung und daher für den Zeitpunkt der Lieferung ohne Bedeutung ist.⁴

39

An der BFH-Rechtsprechung ist auch für Zeiträume nach Inkrafttreten von **§ 6b UStG** und Art. 17a MwStSystRL festzuhalten.⁵ Die danach bestehende Vereinfachungsregelung setzt voraus, dass die Lieferung bei

40

1 BFH v. 20.10.2016 – V R 31/15, BStBl. II 2017, 1076 und BFH v. 16.11.2016 – V R 1/16, BStBl. II 2017, 1079.

2 Abschnitt 1a.2 Abs. 6 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 10.10.2017, BStBl. I 2017, 1442.

3 BMF v. 10.10.2017, BStBl. I 2017, 1442.

4 Wäger, UStG, § 3, Rz. 197 ff.

5 Ebenso Monfort, USt-Handbuch, Kap. 6 F (§ 6b), Rz. 160.

Beginn der Versendung in das Lager noch nicht feststeht. Scheitert die Anwendung von § 6b UStG an der Vielzahl der dort vorgesehenen Formalien, kann daher ein Rückgriff auf die BFH-Rechtsprechung in Betracht kommen.

dd) Kommission

— Pelze —

- 41 Kommittent U1 will Pelze über den Kommissionär U2 in Norwegen verkaufen. Er versendet die Pelze aus Berlin nach Oslo. Ausfuhrbelege liegen ihm nicht vor.
Abwandlung: U1 will Pelze auch über den Kommissionär U3 in Frankreich verkaufen und versendet aus dem Inland nach Paris.
- 42 *Mehrere Lieferungen:* Bei der Verkaufskommission liegt nach § 3 Abs. 3 UStG und Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL neben der Lieferung durch den Kommissionär an den Erwerber auch eine Lieferung durch den Kommittenten an den Kommissionär vor.
- 43 *Beurteilung nach h.M.:* Der BFH¹ hat die Lieferungen im **Grundfall** als zeitgleich ausgeführt angesehen und ist dabei von zwei im Inland nichtsteuerbaren Lieferungen ausgegangen. Die Finanzverwaltung hat dies auf den Fall der **Abwandlung** übertragen und geht daher im Binnenmarkt grundsätzlich von einem innergemeinschaftlichen Verbringen mit Registrierungspflicht des Kommittenten im Bestimmungsmitgliedstaat aus. Im Rahmen einer Vereinfachungsregelung beanstandet sie aber die Annahme einer entgeltlichen innergemeinschaftlichen Lieferung bereits mit der Versendung nicht.²
- 44 *Kritik:* Die Annahme zweier zeitgleich ausgeführter Lieferungen ist abzulehnen. Sie beruht auf dem früheren Verständnis von Reihengeschäften, die nach § 3 Abs. 2 UStG a.F. als zeitgleich ausgeführt galten, während der EuGH die Lieferungen im Reihengeschäft³ zutreffend als nacheinander ausgeführt betrachtet. Dementsprechend geht der EuGH auch beim Kommissionsgeschäft von **zwei nacheinander ausgeführten Lieferungen** aus.⁴ Danach liefert U1 im Grundfall wie auch in der Abwandlung eine juristische Sekunde vor der Lieferung durch den jeweiligen Kommissionär an den Endkunden.

1 BFH v. 25.11.1986 – V R 102/78, BStBl. II 1987, 278.

2 Abschn. 3.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 UStAE.

3 EuGH, Urt. v. 6.4.2006 – C-245/04 – EMAG Handel Eder, ECLI:EU:C:2006:232.

4 EuGH, Urt. v. 4.5.2017 – C-274/15 – Kommission/Luxemburg, ECLI:EU:C:2017:333, Rz. 88.

Entsprechend der Beurteilung zum Konsignationslager¹ ist sowohl im Grundfall wie auch in der Abwandlung die Versendung der Lieferung des U1 zuzuordnen. Danach sind die Lieferungen des U1 an U2 und U3 im Inland steuerbar. **Entgegen der früheren BFH-Rechtsprechung** und der Verwaltungsauffassung hat U1 daher im Grundfall den Nachweis einer steuerfreien Ausfuhrlieferung zu erbringen. Im Fall der Abwandlung liegt nicht erst aufgrund der Vereinfachungsregelung, sondern bereits nach allgemeinen Grundsätzen eine innergemeinschaftliche Lieferung gegen Entgelt vor. 45

Ist der Kommissionär erfolglos, ist die Versendung zu ihm wie die Rücksendung nicht steuerbar. Kommt es im Fall der Abwandlung zu einer anderweitigen Veräußerung kann ein innergemeinschaftliches Verbringen in Betracht kommen. 46

c) Reihengeschäft

aa) Grundlagen

Zum Reihengeschäft, bei dem nur eine Beförderung oder Versendung (Beförderung) zwischen mehreren Unternehmern vorliegt, bestehen in § 3 Abs. 6a UStG umfangreiche Regelungen, wobei dessen Sätze 1 bis 5 für das innergemeinschaftliche Reihengeschäft von Bedeutung sind. Danach gilt Folgendes: 47

- ▷ *Definition des Reihengeschäfts:* Ein Reihengeschäft liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abschließen und der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.
- ▷ *Zuordnung zu nur einer Lieferung:* Als unmittelbare Rechtsfolge des Reihengeschäfts ordnet § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG an, dass die Beförderung oder Versendung eines Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist.
- ▷ *Beförderung durch ersten Unternehmer:* Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert, ist die Beförderung gem. § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG seiner Lieferung zuzuordnen.
- ▷ *Beförderung durch den letzten Abnehmer:* Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert, ist die Beförderung nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG der Lieferung an ihn zuzuordnen.
- ▷ *Beförderung durch Zwischenhändler:* Bei der Beförderung durch einen Zwischenhändler kommt es nach § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG zur

¹ S. vorstehend Rz. 39.

einer Regelzuordnung der Beförderung zu der an den Zwischenhändler ausgeführten Lieferung. Allerdings kann der Zwischenhändler nachweisen, dass er als Lieferer befördert hat. Davon ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG auszugehen, wenn der Liefergegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt und der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung eine USt-IdNr. verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beförderungsbegins erteilt wurde. Die Beförderung ist dann seiner Lieferung zuzuordnen.

- 48 Für die Regelungen in § 3 Abs. 6a Sätze 4 und 5 UStG bezüglich des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts besteht mit Art. 36a MwSt-SystRL eine unionsrechtliche Grundlage. Alles andere kann aus der EuGH-Rechtsprechung¹ abgeleitet werden, die allerdings kritisch zu hinterfragen ist.²

bb) Anwendungsbeispiele

(1) Zuordnung der Beförderung/Versendung

— Abholung —

- 49 Der im Inland ansässige Automobilhersteller A vertreibt seine Fahrzeuge im übrigen Gemeinschaftsgebiet über nationale Vertriebsgesellschaften, in Frankreich über B. B verkauft die Fahrzeuge an Unternehmer und Privatkunden und bietet eine „Erlebnisabholung“ der Fahrzeuge in der im Inland gelegenen Autowelt des A an. Mehrere Kunden wie z.B. C nehmen dieses Angebot in Anspruch.

- 50 *Ausgangslage:* Auf der Grundlage von § 3 Abs. 6a UStG geht die h.M. davon aus, dass über die Zuordnung zur Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung beim Reihengeschäft danach zu entscheiden ist, welche der mehreren Lieferungen die Beförderungs- oder Versendungslieferung ist. Dabei wird angenommen, dass die Versendungslieferung nur die Lieferung sein kann, bei der der Lieferer oder der Abnehmer versendet. Für die Abholung durch den letzten Abnehmer folgt hieraus, dass dieser der innergemeinschaftliche Erwerber ist, während sein Lieferer die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen kann.

¹ Vgl. z.B. EuGH-Urteil EMAG Handel Eder v. 6.4.2006 – C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232.

² Vgl. Wäger, UStG, § 3, Rz. 260ff.

Folgen für den Beispielsfall: B muss sich im Inland steuerrechtlich registrieren, um eine innergemeinschaftliche Lieferung an C erklären zu können. C hat auch als Privatperson den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, da es sich um ein neues Fahrzeug handelt. Die zwangsweise Erfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen durch Endverbraucher aufgrund der Abholung in einem anderen Mitgliedstaat dürfte nicht absatzfördernd wirken. 51

Alternativbetrachtung: Ein Sachgrund für die zwangsweise Zuordnung von Steuerfreiheit und Erwerbsbesteuerung nach einer Beförderungszuordnung ist nicht ersichtlich. Anders als im Fall der Ausfuhrlieferung erfolgt die Überwachung des Wechsels aus einer in eine andere Besteuerungshoheit nicht durch eine Grenzkontrolle, sondern durch das auf der Verwendung von USt-IdNrn. beruhende innergemeinschaftliche Kontrollsystem. Wer in dessen Rahmen die Beförderung veranlasst, ist unerheblich. 52

Insbesondere im Hinblick auf die seit Jahresanfang 2020 bestehende Verknüpfung der Steuerfreiheit mit der USt-IdNr. erscheint es fraglich, ob für die neue Rechtslage an der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zu innergemeinschaftlichen Reihengeschäften festzuhalten ist. Das den Beteiligten durch **Art. 36a MwStSystRL** eingeräumte Wahlrecht ist dabei als **Ausdruck** eines weitergehenden **allgemeinen Prinzips** anzusehen, das für eine möglichst weitgehende **Dispositionsmöglichkeit** der Beteiligten spricht. 53

Vorzugswürdig ist es daher entgegen der h.M., den Beteiligten ein **allgemeines Wahlrecht** zur Zuordnung von Steuerfreiheit und korrespondierender Erwerbsbesteuerung zuzubilligen. Danach können die Beteiligten über die Zuordnung von Steuerfreiheit und Erwerbsbesteuerung zu einer der Lieferungen durch Verwendung von USt-IdNrn. frei entscheiden. Treffen sie keine dispositive Entscheidung, sind Steuerfreiheit und Erwerbsbesteuerung der letzten Lieferung im Reihengeschäft zuzuordnen.¹ 54

Danach kann im Beispielsfall die Steuerfreiheit der ersten Lieferung zugeordnet werden, wenn B eine französische USt-IdNr. verwendet. B hat dann den innergemeinschaftlichen Erwerb und eine sich hieran anschließende Inlandslieferung in Frankreich zu versteuern. 55

1 Vgl. Wäger, UStG, § 3 Rz. 260ff. und Rz. 280f.

(2) Gebrochene Beförderung/Versendung

— Mehrere Beförderer oder Versender —

- 56 In der Lieferkette A-B-C wird die Ware aus dem Inland nach Rotterdam befördert, von wo sie zum Bestimmungsort bei C in Norwegen per Schiff versendet wird. Die von A abgegebene Ausfuhranmeldung liegt bereits beim Beginn der Beförderung vor.

Variante I: A befördert nach Rotterdam, von wo aus B per Schiff versendet.

Variante II: B holt im Inland ab und übergibt die Ware in Rotterdam an einen Beauftragten des C für den Weitertransport.

Variante III: A befördert nach Rotterdam, wo er die Ware an den Beauftragten des C übergibt.

Abwandlung 1: Die Ausfuhranmeldung wird erst in Rotterdam durch B abgegeben.

Abwandlung 2: In der Lieferkette A-B-C-D-E befördern C (nach Rotterdam) und D (nach Norwegen). A gibt vor der Abholung die Ausfuhranmeldung ab.

- 57 *Finanzverwaltung:* Das BMF **verneint** für die gebrochene Beförderung oder Versendung (Beförderung), bei der mehrere Unternehmer die Beförderung auf Teilstrecken übernehmen, das Reihengeschäft.¹ Dies gilt für alle Fallvarianten und dabei sowohl für den Grundfall wie auch für die Abwandlungen. Aus Sicht der Finanzverwaltung handelt es sich im Grundfall und der Abwandlung 1 um eine innergemeinschaftliche Lieferung durch A und eine gesonderte Ausfuhrlieferung durch B. Für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung muss B mit einer nichtinländischen USt-IdNr. handeln. Fall das niederländische Recht § 6 UStG entspricht, ist die dort steuerbare Ausfuhrlieferung bei einer Beförderung durch C nur steuerfrei, wenn er nicht in den Niederlanden ansässig ist.
- 58 *Alternativbetrachtung zum Grundfall:* Die Beurteilung durch die Finanzverwaltung erscheint nicht überzeugend. Dabei bestehen sowohl nach § 3 Abs. 6a UStG als auch auf unionsrechtlicher Grundlage abweichende Beurteilungsmöglichkeiten:
- 59 ▷ § 3 Abs. 6a UStG: Nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt in den Varianten I und II des Grundfalls ein Reihengeschäft vor, da die Beförderung nur durch die Parteien des jeweiligen Liefergeschäfts erfolgt. Daher ist die Beförderung der Lieferung zuzuordnen, bei der Lieferer mit

¹ Abschn. 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE; vgl. hierzu auch Monfort, USt-Handbuch, Kap. 6 D (§ 6), Rz. 166 ff.

seinem Abnehmer befördert. Somit führt A in der Variante I und B in der Variante II die Beförderungslieferung aus. Im Hinblick auf die gemeinsame Beförderung mit A befördert B in der Variante I für Zwecke des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG als Abnehmer und dementsprechend in der Variante II als Lieferer.

Für die Steuerfreiheit dieser Beförderungslieferung ist darauf abzustellen, ob die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 UStG vorliegen. Hierfür kommt es darauf an, **wer beim Grenzübertritt befördert**. Danach ist die Beförderungslieferung durch A in der Variante I und die Beförderungslieferung durch B in der Variante II jeweils nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG steuerfrei. In der Variante II liefert A daher steuerpflichtig. 60

Demgegenüber versagt die Anwendung von § 3 Abs. 6a UStG, wenn wie in der Variante III die Beförderung durch die Beteiligten unterschiedlicher Umsatzgeschäfte erfolgt. Hier könnte es daher bei der Sichtweise der Finanzverwaltung bleiben. 61

- ▷ *Unionsrechtliche Betrachtung*: Die vorstehend sich aus § 3 Abs. 6a UStG ergebende Differenzierung zwischen den Varianten I bis III überzeugt ebensowenig wie die Beurteilung durch die Finanzverwaltung. Die sich aus § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG ergebende **Zuordnung der Beförderung zu nur einer Lieferung** ist daher zumindest für den Fall der gebrochenen Beförderung **abzulehnen**, zumal sich der EuGH mit einer derartigen Fallgestaltung im Zusammenhang mit Reihengeschäften noch nie beschäftigt hat. Der Fall der gebrochenen Beförderung zeigt dabei, dass die These von der Einzelzuordnung im Reihengeschäft allgemein unzutreffend ist. Wie **Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL** für das Einfuhrreihengeschäft zeigt, sind vielmehr alle Lieferungen im Reihengeschäft als Beförderungslieferungen anzusehen und können die an den Umsatzgeschäften Beteiligten über die Bestimmung des Importeurs über den Ort der Lieferungen entscheiden.¹ 62

- ▷ Eine vergleichbare Dispositionsmöglichkeit muss den Unternehmen auch beim Ausfuhrreihengeschäft zustehen. Hier ist anstelle der Einfuhrverzollung auf die **Ausfuhranmeldung**² abzustellen. Damit eine Lieferung in einem Ausfuhrreihengeschäft vorliegt, muss die Ausfuhranmeldung **beim Beginn der Beförderung** vorliegen, da sonst der **Bestimmungsort** im Drittlandsgebiet nicht feststeht. **Gibt der erste Lieferer die Ausfuhranmeldung ab**, führt dies zur Steuerfreiheit der ersten Lieferung, wenn die Voraussetzungen nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 UStG vorliegen.³ In allen drei Varianten 63

1 Wäger, UStG. § 3 Rz. 264 ff.

2 Vgl. § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV i.V.m. Art. 3236 UZK-DVO.

3 Anders aber die h.M. vgl. z.B. BFH v. 11.3.2020 – XI R 18/18, BFHE nn.

ist daher die Lieferung des A aufgrund der **Abnehmerbeförderung beim Grenzübertritt** zum Drittlandsgebiet gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG steuerfrei. Wird demgegenüber die **Ausfuhranmeldung** beim Beginn der Beförderung **durch einen Abnehmer** wie B abgegeben, ist seine Lieferung steuerfrei und die des A steuerpflichtig.

- 64 *Abwandlung 1:* Hier ist der Auffassung der Finanzverwaltung im Ergebnis zu folgen. Da die Ausfuhranmeldung nicht bei Beginn der Beförderung im Inland, sondern in Rotterdam durch B abgegeben wird, liegt **kein Reihengeschäft** vor.
- 65 *Abwandlung 2:* Auf der Grundlage von § 3 Abs. 6a UStG kann nur die Lieferung durch C steuerfrei sein. Demgegenüber ist nach der hier vertretenen Auffassung¹ wiederum die Lieferung durch A steuerfrei, wenn die Beförderung im Zeitpunkt des Grenzübertritts zum Drittlandsgebiet durch einen ausländischen Abnehmer erfolgt.

(3) Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

— Lieferkette —

- 66 Der im Inland ansässige A verkauft Ware an den in Frankreich ansässigen B, der diese an C in Belgien verkauft. A, B und C sind Unternehmer und handeln unter der USt-IdNr. ihres Ansässigkeitsstaats. A soll die Ware aus dem Inland zu C nach Belgien versenden.

- 67 Es handelt sich um ein Reihengeschäft, bei dem nach § 3 Abs. 6a UStG die Versendung der ersten Lieferung zuzuordnen ist.² Nach allgemeinen Regelungen muss sich B danach in Belgien steuerrechtlich registrieren, um dort den innergemeinschaftlichen Erwerb und eine sich hieran anschließende Inlandslieferung zu versteuern. Dies lässt sich durch die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte nach § 25b UStG und Art. 42, 197 MwStSystRL vermeiden. Hierfür kommt es auf die Sachbehandlung zwischen B und C an. Für A ist dies bedeutungslos. Für ihn liegt eine gewöhnliche innergemeinschaftliche Lieferung vor, ohne dass es auf die Anwendung der § 25b UStG entsprechenden Parallelvorschrift in Belgien auf die seiner Lieferung nachfolgenden Umsätze ankommt.

¹ S. vorstehend Rz. 62f.

² Zur Kritik s. *Wäger*, UStG, § 3 UStG, Rz. 260ff.

2. Anforderungen an den Abnehmer

a) Fallgruppen

In Bezug auf den Abnehmer unterscheidet § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG 68
zwischen drei Fällen:

- ▷ *Grundtatbestand*: Der Abnehmer muss gem. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 69
Buchst. a UStG grundsätzlich ein in einem anderen Mitgliedstaat für
Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer sein, der den Ge-
genstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat.
- ▷ *Abnehmerbezogene Sonderregelung*: Dem stellt § 6a Abs. 1 Satz 1 70
Nr. 2 Buchst. b UStG die in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke
der Umsatzsteuer erfasste juristische Person gleich, wenn sie nicht
Unternehmer ist oder sie den Gegenstand der Lieferung nicht für
ihr Unternehmen erworben hat.
- ▷ *Produktbezogene Sonderregelung*: Ausnahmsweise kann nach § 6a 71
Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStG auch jede andere Person Erwerber
sein, wenn es um die Lieferung eines neuen Fahrzeugs geht.

b) Bestimmung des Abnehmers

Die Person des Abnehmers bestimmt sich bei innergemeinschaftlichen 72
Lieferungen (wie sonst auch) nach **dem der Lieferung zugrunde liegen-
den Rechtsverhältnis**.¹ Ebenso entsprechend allgemeinen Grundsätzen
sind dabei zivilrechtliche Vereinbarungen, bei denen es sich um Schein-
geschäfte i.S. von § 41 AO handelt, außer Betracht zu lassen. Verdeckt
das Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft, ist nach § 41 Abs. 2
Satz 2 AO das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgeb-
lich.² So ist es z.B. dann, wenn die Parteien eines Rechtsgeschäftes ein-
verständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswir-
kungen des Geschäftes nicht zwischen ihnen, sondern zwischen nur
einer Vertragspartei und einem Dritten eintreten sollen. Diese Grund-
sätze entsprechen der von der EuGH-Rechtsprechung immer wieder

1 Ständige Rechtsprechung vgl. z.B. BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BStBl. II 2013, 656
und BFH v. 26.9.2019 – V R 38/18, BStBl. II 2020, 112; BFH v. 14.12.2011 – XI R 32/
09, BFH/NV 2012, 1004; BFH v. 14.12.2011 – XI R 18/10, BFH/NV 2012, 1006;
ebenso Abschn. 6a.7 Abs. 1 Satz 6 und Abs. 5 Satz 1 UStAE.

2 BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 33 – vgl. hiervon abweichend Abschn. 6a.7
Abs. 5 Satz 2 UStAE.

bemühten „wirtschaftlichen Realität“¹ und sind auch bei der innergemeinschaftlichen Lieferung zu beachten.²

- 73 Im Fall einer **Vertretung ohne Vertretungsmacht**, die auch im Fall einer Identitätstäuschung vorliegen kann und zur entsprechenden Anwendung von §§ 177, 179 BGB führt, bestimmt sich die Person des Abnehmers nach dem Rechtsverhältnis, das gem. § 179 BGB zum vollmachtlosen Vertreter besteht.³

c) Anforderungen an den Abnehmer im Grundtatbestand

aa) Unternehmereigenschaft des Abnehmers

- 74 Die nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG erforderliche Unternehmereigenschaft des Abnehmers richtet sich nach §§ 2, 2b UStG. Sie ergibt sich insbesondere aus einer dem Abnehmer erteilten USt-IdNr. Liegt diese vor, kann die sich hieraus ergebende Vermutung der Unternehmereigenschaft nicht durch die bloße Annahme einer Briefkastenanschrift widerlegt werden.⁴ Auf eine Ansässigkeit im Bestimmungsmitgliedstaat kommt es nicht an.⁵

bb) Erfassung für Zwecke der Umsatzsteuer

(1) Neuregelung

—— Verspätete Registrierung ——

- 75 U liefert im Februar 01 Ware an den französischen Unternehmer F aus dem Inland nach Frankreich. F hatte sein Unternehmen im Januar 01 gegründet. Eine Steuernummer (MwSt-IdNr.) wird ihm erst im Juli 01 ohne Rückwirkung erteilt.
Abwandlung: F beantragt die Steuernummer erst im März 01.

- 76 Seit 1.1.2020 setzt die Steuerfreiheit zusätzlich voraus, dass der Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist.

1 Vgl. z.B. EuGH v. 18.6.2020 – C-276/18 – KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:485, Rz. 61 ff.

2 BFH v. 26.9.2019 – V R 38/18, BStBl. II 2020, 112; ebenso zuvor z.B. BFH v. 17.2.2011 – V R 30/10, BStBl. II 2011, 769; BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 331; BFH v. 11.8.2011 – V R 50/09, BStBl. II 2012, 151.

3 BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BStBl. II 2013, 656.

4 BFH v. 26.9.2019 – V R 38/18, BStBl. II 2020, 112.

5 EuGH-Urteil Santogal M-Comércio e Reparacao de Automóveis v. 14.6.2017 – C-26/16, ECLI:EU:C:2017:453.

Unionsrechtlich beruht dies auf dem gleichfalls seit 1.1.2020 geltenden Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, nach dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert sein muss, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt. 77

Damit korrigiert der Unionsgesetzgeber die zur zuvor bestehenden Rechtslage ergangene EuGH-Rechtsprechung, nach der die innergemeinschaftliche Lieferung auch dann steuerfrei war, wenn der Abnehmer über keine USt-IdNr. verfügte.¹ 78

Der Unionsgesetzgeber geht zur Neuregelung davon aus, dass die Aufnahme der MwSt-IdNr. des Erwerbers in das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) eine materielle Voraussetzung und nicht nur eine formale Anforderung für die Steuerfreiheit ist.² 79

(2) Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung verlangt für die Steuerfreiheit eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. Sie geht davon aus, dass die USt-IdNr. unter der Voraussetzung, dass sie bereits im Zeitpunkt der Lieferung gültig war, auch nachträglich verwendet werden kann.³ 80

Danach ist die Lieferung im Grundfall wie auch in der Abwandlung steuerpflichtig. 81

(3) Bewertung

Das Erfordernis der Erfassung für Zwecke der Umsatzsteuer erscheint interpretationsfähig. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der EuGH seine zur alten Rechtslage ergangene Rechtsprechung, nach der es auf eine derartige Erfassung nicht ankam, mit dem Wortlaut der alten Regelung und den **Grundsätzen der Neutralität und Verhältnismäßigkeit** begründet hat.⁴ Bei der Bewertung der Neuregelung kann der geänderte Wortlaut des neuen Rechts nicht durch den Neutralitätsgrundsatz in Frage gestellt werden, da dieser nur einfachgesetzlichen Charakter hat.⁵ 82

Demgegenüber kann der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Einschränkung einer Wortlautauslegung in der Weise rechtfertigen, dass einem gesetzlich vorgesehenen Tatbestandsmerkmal keine absolute, sondern 83

1 Vgl. z.B. EuGH v. 27.9.2012 – C-587/10 – VSTR, ECLI:EU:C:2012:592; EuGH v. 9.2.2017 – C-21/16 – Euro Tyre, ECLI:EU:C:2017:106.

2 ÄnderungsRL (EU) 2018/1910 Erwägungsgrund Nr. 7.

3 Abschn. 6a.1 Abs. 19 Satz 3 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

4 EuGH v. 27.9.2012 – C-587/10 – VSTR, ECLI:EU:C:2012:592.

5 EuGH v. 19.7.2012 – C-44/11 – Deutsche Bank, ECLI:EU:C:2012:484, Rz. 45.

nur eine die **Verhältnismäßigkeit** wahrende Bedeutung zukommt. Zudem ist zu berücksichtigen, dass das Erfordernis der Erfassung für Zwecke der Umsatzsteuer der Betrugsbekämpfung dient. Dabei lehnt der EuGH die Auslegung gesetzlicher Merkmale i.S. einer abstrakt-generellen Betrugsbekämpfung ab, wie die EuGH-Rechtsprechung zur Anschrift des Leistenden beim Rechnungsbegriff zeigt.¹

- 84 Auf dieser Grundlage ist wie folgt zu differenzieren:
- 85 ▷ *Lieferung an Steuerhinterzieher*: Die Neuregelung soll insbesondere die steuerfreie Lieferung an Steuerhinterzieher verhindern. Insoweit ändert sich im Ergebnis allerdings kaum etwas. Denn auch der Steuerhinterzieher verfügt häufig über eine **steuerrechtliche Registrierung**. „Missing“ ist beim „missing trader“ regelmäßig nicht die steuerrechtliche Erfassung, sondern die Erfüllung der Erklärungs-pflichten.² Zudem versagte der EuGH bereits nach der alten Rechts-lage die Steuerfreiheit, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einen Steuerhinterzieher liefert. Die Neu-regelung kann daher nur zu einer Steuerpflicht zu Lasten des gut-gläubigen Lieferers führen. Es geht dann um Lieferungen an Steuer-hinterzieher, die eine steuerrechtliche Erfassung durch Verwendung einer erfundenen oder einer einem anderen Unternehmer zugewiese-nen USt-IdNr. vortäuschen. Eine derartige Verwendung deckt der Lieferer allerdings regelmäßig durch eine Abfrage der USt-IdNr. auf. Erfährt er auf diese Weise von der unrechtmäßigen Verwendung der USt-IdNr. wird er von der Lieferung Abstand nehmen. Andern-falls verliert er für eine gleichwohl ausgeführte Lieferung die Steuer-freiheit, da er als bösgläubig zu behandeln ist. Somit greift die Neu-regelung letztlich nur dann ein, wenn der Lieferer trotz fehlender Überprüfung der USt-IdNr. in diesen Fällen als gutgläubig zu behan-deln wäre, was nach Maßgabe der bisherigen Rechtsprechung na-hezu ausgeschlossen sein dürfte.³
- 86 ▷ *Neugründungsfälle*: Wird ein Unternehmen neu gegründet, kann es dazu kommen, dass es sofort Ware (auch aus anderen Mitgliedstaa-ten) erwirbt, während sich die steuerrechtliche Registrierung ver-zögert oder von der Finanzverwaltung sogar verweigert wird.⁴ Hier erfordert es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, eine der inner-gemeinschaftlichen Lieferung zeitlich erst nachfolgende steuer-rechtliche Erfassung in der Weise ausreichen zu lassen, dass dieser

1 EuGH v. 15.11.2017 – C-374 u. C-375/16 – Geissel und Butin, ECLI:ECLI:EU:C:2017:867.

2 Vgl. z.B. die Fallgestaltung des BFH-Urteils v. 21.6.2018 – V R 28/16, BStBl. II 2018, 806.

3 S. hierzu nachstehend Rz. 208 ff.

4 Vgl. hierzu z.B. BFH- Beschluss v. 17.7.2019 – V B 28/19, UR 2019, 685.

Rückwirkung zukommt. Dies sollte auch dann gelten, wenn sich die Finanzverwaltung im Bestimmungsmitgliedstaat der rückwirkenden Erteilung einer StNr. verweigert.

- ▷ *Lieferung an Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet*: Hier gilt dasselbe wie im Neugründungsfall. Im Gegensatz zur EuGH-Rechtsprechung zur alten Rechtslage ist die steuerrechtliche Erfassung erforderlich. Diese kann aber nachgeholt werden. 87

Auf dieser Grundlage ist die Steuerfreiheit im Grundfall wie auch in der Abwandlung zu bejahen. 88

d) Juristische Personen als Abnehmer

Juristische Personen sind Personen mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit wie z.B. die GmbH oder eine Aktiengesellschaft. Ob dem lediglich rechtsfähige Gesellschaft wie z.B. Personenhandelsgesellschaften gleichzustellen sind, ist fraglich. 89

Auch die juristische Person kann nur Abnehmer sein, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist. Insoweit gilt dasselbe wie im Grundtatbestand nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG. 90

e) Sonderregelung für die Lieferung neuer Fahrzeuge

Bei der Lieferung neuer Fahrzeuge kann gem. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStG jede Person Abnehmer sein. Ob ein neues Fahrzeug vorliegt, ergibt sich aus denselben Anforderungen wie bei § 1b Abs. 2 und 3 UStG. 91

Ob ein Fahrzeug neu ist, bestimmt der EuGH nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Lieferung, so dass bei einem Auseinanderfallen von Lieferung einerseits sowie von Beförderung und Versendung (Beförderung) andererseits der Zeitpunkt der Beförderung nicht von Bedeutung sein soll.¹ Ob dies in dieser Allgemeinheit zutrifft, erscheint fraglich. Eine Eingrenzung erfolgt mangels Beförderungsfrist nur über das Kriterium der Verwendungsbestimmung in einem anderen Mitgliedstaat. Auf eine Fahrzeugzulassung im Bestimmungsmitgliedstaat kommt es nicht an.² 92

¹ EuGH-Urteil X v. 18.11.2010 – C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, Rz. 52 ff.

² EuGH-Urteil Santogal M-Comércio e Reparacao de Automóveis v. 14.6.2017 – C-26/16, ECLI:EU:C:2017:453.

3. Erwerbsbesteuerung

- 93 § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG knüpft die Steuerfreiheit daran, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Gemeint ist damit, dass der Abnehmer aufgrund der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat die Erwerbsbesteuerung vorzunehmen hat. Unionsrechtlich setzt dies Art. 139 Abs. 1 und 2 MwStSystRL um.
- 94 Dabei setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht voraus, dass der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat tatsächlich besteuert wird.¹ Maßgeblich ist die steuerrechtliche Beurteilung im Bestimmungsmitgliedstaat. Ausreichend ist eine Erwerbsteuerbarkeit. Daher steht es der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht entgegen, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat steuerfrei ist.²
- 95 Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen kommt danach für andere Gegenstände als verbrauchsteuerpflichtige Waren und neue Fahrzeuge nicht in Betracht, wenn der Abnehmer Kleinunternehmer, Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführt, Land- oder Forstwirt, der seine Umsätze nach einer Pauschalregelung versteuert, oder eine nicht unternehmerische juristische Person ist und die innergemeinschaftlichen Erwerbe dieses Abnehmerkreises im Bestimmungsmitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, da die dortige Erwerbsschwelle vom Abnehmer nicht überschritten wird und er dort auch nicht zur Besteuerung seiner innergemeinschaftlichen Erwerbe optiert hat.³

4. Verwendung einer USt-IdNr.

- 96 Voraussetzung ist bei der Lieferung an die in § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG genannten Abnehmer gem. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG seit 1.1.2020, dass diese gegenüber dem liefernden Unternehmer eine ihnen von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. verwendet haben. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, wonach der Abnehmer in den vorbezeichneten Fällen dem Lieferer die MwSt-IdNr. mitzuteilen hat.

1 EuGH v. 27.9.2007 – C-409/04 – Teleos, ECLI:EU:C:2007:548, Rz. 69 ff.; BFH v. 8.11.2007 – V R 72/05, BStBl. II 2009, 55; BFH v. 27.2.2014 – V R 21/11, BStBl. II 2014, 501; BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, BStBl. II 2014, 914; BFH v. 26.11.2014 – XI R 37/12, BFH/NV 2015, 358.

2 BFH v. 21.1.2015 – XI R 5/13, BStBl. II 2015, 724.

3 Abschn. 6a.1 Abs. 16 Satz 2 UStAE.

Die Regelung sichert das Erfordernis der steuerrechtlichen Registrierung in den in § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG genannten Fällen ab. Diese Registrierung soll dem Lieferer durch die Mitteilung der USt-IdNr. offengelegt werden, damit der Lieferer diese den Steuerbehörden des Abgangsmitgliedstaats zur Weiterleitung an die Steuerbehörden des Mitgliedstaats der verwendeten USt-IdNr. offenbart und diese dann die mit der innergemeinschaftlichen Lieferung einhergehende Erwerbsbesteuerung überprüfen können. 97

Im Hinblick auf diesen Normzweck kann die Mitteilung oder Verwendung der USt-IdNr. auch nachträglich mit **Rückwirkung** auf den Zeitpunkt der Lieferung erfolgen. So sieht es auch die Finanzverwaltung.¹ Es muss sich nicht um die USt-IdNr. des Mitgliedstaats handeln, in dem die Beförderung oder Versendung endet.² 98

5. Sonderfälle

a) Be- oder Verarbeitung

Nach § 6a Abs. 1 Satz 2 kann der Gegenstand der Lieferung durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein. 99

Der Ort, an dem diese Leistungen tatsächlich erbracht werden, kann sich im Inland, im Drittland oder in einem anderen Mitgliedstaat mit Ausnahme des Bestimmungsmitgliedstaats befinden. Die Leistungen dürfen nur von einem Beauftragten des Abnehmers oder eines folgenden Abnehmers erbracht werden. Erteilt der Lieferer oder ein vorangegangener Lieferer den Bearbeitungs- oder Verarbeitungsauftrag, ist die Ausführung dieses Auftrags ein der innergemeinschaftlichen Lieferung des Unternehmers vorgelagerter Umsatz. Gegenstand der innergemeinschaftlichen Lieferung des Unternehmers ist dann der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand und nicht der Gegenstand vor seiner Bearbeitung oder Verarbeitung.³ 100

b) Innergemeinschaftliches Verbringen

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gem. § 6a Abs. 2 UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands i.S.v. § 3 Abs. 1a UStG. 101

¹ Abschn. 6a.1 Abs. 18 Satz 3 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

² Abschn. 6a.1 Abs. 18 Satz 4 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

³ Abschn. 6a.1 Abs. 19 UStAE.

- 102 Die Verweisung in § 6a Abs. 2 UStG auf § 6a Abs. 1 UStG führt dazu, dass das Verbringen entgegen bisheriger EuGH-Rechtsprechung¹ nur steuerfrei sein kann, wenn der Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist und über eine ausländische USt-IdNr. verfügt. Diese Registrierung kann nach der hier vertretenen Auffassung auch mit Rückwirkung nachgeholt werden.

6. Lieferung an Steuerhinterzieher

a) EuGH-Rechtsprechung

- 103 Der EuGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dem Unternehmer die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangsmitgliedstaat zu versagen ist, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seiner Lieferung an einer vom Abnehmer im Bestimmungsmitgliedstaat begangenen Steuerhinterziehung beteiligt.²
- 104 Im Hinblick auf diese Rechtsprechung, der sich der BFH³ im Grundsatz angeschlossen hat, bestehen vielfältige Zweifelsfragen.
- 105 Dies betrifft zunächst das Fehlen einer hierfür eigentlich erforderlichen eindeutigen unionsrechtlichen Rechtsgrundlage. Insoweit ist allerdings zu berücksichtigen, dass der für die Auslegung des Unionsrechts zuständige EuGH keine Zweifel an der Richtigkeit seiner Rechtsprechung erkennen lässt und dass der nationale Gesetzgeber in § 25f UStG seit Jahresanfang 2020 eine dieser Rechtsprechung entsprechende Befreiungsversagung ausdrücklich anordnet. Daher dürfte es sinnlos sein, die Befreiungsversagung dem Grunde nach in Zweifel zu ziehen.
- 106 Somit geht es letztlich nur noch darum, den Anwendungsbereich der Befreiungsversagung zu bestimmen. Dabei ist davon auszugehen, dass § 25f UStG aus Sicht des Unionsrecht mangels entsprechender Bestimmung nur deklaratorische Bedeutung hat. Aus nationaler Sicht ordnet die Vorschrift lediglich zur Wahrung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung die Befreiungsversagung dem Grunde nach an, so dass die Einzelheiten hierzu aus der EuGH-Rechtsprechung abzuleiten sind.
- 107 Zu berücksichtigen ist auch, dass die Befreiungsversagung letztlich einer tatbestandlichen Anknüpfung an die Regelung bedarf, deren Vor-

1 EuGH-Urteil Plöckl v. 20.10.2016 – C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791.

2 EuGH-Urteil Mecsek-Gabona v. 6.9.2012 – C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547, UR 2012, 796, Rz. 55.

3 Vgl. z.B. BFH v. 11.3.2020 – XI R 38/18, BFHE nn.

teile versagt werden. Der BFH¹ stellt insoweit bei § 6a UStG auf die zwischen der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung und der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestehenden **Korrespondenz** ab, so dass sich die eigentliche Grundlage für die Befreiungsversagung aus § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b und Nr. 3 UStG ergibt.

Fraglich ist, ob das seit dem Jahresanfang 2020 geltende Erfordernis, dass der Erwerber gem. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet, in diesem Zusammenhang von Bedeutung ist. Dies könnte insoweit zu bejahen sein, als nach der alten Rechtslage die Steuerfreiheit nur vom Gelangen in das übrige Gemeinschaftsgebiet und der Unternehmereigenschaft des zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Abnehmers abhing. Demgegenüber besteht für den Lieferer mit dem Erfordernis der Verwendung einer USt-IdNr. durch den Abnehmer eine erhöhte Gewähr für die ordnungsgemäße Vornahme der Erwerbsbesteuerung. Dies dürfte dazu führen, dass der Lieferer in verstärktem Maß auf die Versteuerung durch seinen Abnehmer vertrauen darf. Sind Verdachtsmomente, die hiergegen sprechen, ihm bekannt oder müssten sie ihm bekannt sein, muss er diesen auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung allerdings gleichwohl weiterhin nachgehen und ggf. von der Lieferung absehen. 108

b) Anforderungen an die Befreiungsversagung

aa) Entwicklung der Rechtsprechung

(1) Erfordernis einer Täuschung

Der EuGH ist zunächst in seinem Urteil R davon ausgegangen, dass die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung trotz Lieferung an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Unternehmer mit Beförderung des Liefergegenstandes in den Bestimmungsmitgliedstaat zu versagen ist, wenn der Lieferer die Identität des Erwerbers verschleiert, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen.² 109

Auf dieser Grundlage hat der BFH in der Folgezeit in mehreren Entscheidungen betont, dass die Steuerfreiheit nur zu versagen ist, wenn der Lieferer die Identität des wahren Erwerbers verschleiert, um diesem die Steuerhinterziehung im Bestimmungsmitgliedstaat zu ermöglichen.³ 110 Ebenso hat der BFH für einen „strukturierten Verkaufsablauf“ entschie-

1 BFH v. 12.3.2020 – V R 20/19, BFHE nn, BStBl. II nn.

2 EuGH-Urteil R v. 7.12.2010 – C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, Rz. 55.

3 BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 331; BFH v. 17.2.2011 – V R 30/10, BStBl. II 2011, 769; BFH v. 11.8.2011 – V R 50/09, BStBl. II 2012, 151; BFH v. 14.11.2011 – XI R 33/10, BFH/NV 2012, 1009.

den, der darauf abzielte, die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat durch Vortauschen einer differenzbesteuerten Lieferung zu verdecken.¹

(2) Beteiligung an bloßer Steuerhinterziehung

- 111 Der EuGH ist in der Folgezeit zu einer weitergehenden Befreiungsver-sagung gelangt und lässt es hierfür (trotz Lieferung an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Unternehmer mit Beförderung des Liefergegenstandes in den Bestimmungsmitgliedstaat) genügen, dass der Lieferer in Bezug auf die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht in gutem Glauben handelt und nicht alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.² Dabei ist allerdings unklar, welche Bedeutung dem Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer zukommt.³
- 112 Auch dem hat sich der BFH⁴ angeschlossen, so dass die frühere Tendenz zur Eingrenzung der EuGH-Rechtsprechung auf den Fall der Identitätstauschung gegenstandslos geworden ist.
- 113 Von der Befreiungsver-sagung aufgrund einer Beteiligung an der Steuerhinterziehung des Abnehmers ist die eigene Verantwortlichkeit des Lieferers zu trennen. Dabei geht der BFH davon aus, dass der Unternehmer bei Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 6a UStG nur dann leichtfertig i.S. von § 378 AO handelt, wenn es sich ihm zumindest aufdrängen muss, dass er die Voraussetzungen dieser Vorschrift weder beleg- und buchmäßig noch objektiv nachweisen kann.⁵ Gleiches gilt für die Erteilung unterfakturierter Rechnungen, wie der BFH⁶ zu § 6 UStG entschieden hat und was für § 6a UStG dem Grunde nach ebenso gelten kann.

7. Rechtsfolgen der steuerpflichtigen Lieferung

Formalitäten

- 114 Der in Frankreich ansässige Unternehmer F erklärt dem im Inland ansässigen Unternehmer U, beim Warenerwerb von U im Inland
- (Fortsetzung S. 31)

1 BFH v. 11.8.2011 – V R 19/10, BStBl. II 2012, 156.

2 EuGH-Urteil v. 6.9.2012 – C-273/11 – Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547, Rz. 48 ff.

3 BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, BStBl. II 2014, 914.

4 BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, BStBl. II 2014, 914.

5 BFH v. 24.7.2014 – V R 44/13, BStBl. II 2014, 955.

6 BFH v. 12.3.2020 – V R 20/19, BFHE nn.

— Formalitäten (Fortsetzung) —

zur Versendung nach Frankreich keine USt-IdNr. zu verwenden. U erteilt eine Rechnung mit Steuerausweis. F erklärt in Frankreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb und macht im Inland den Vorsteuerabzug aus der Rechnung geltend.

Abwandlung: F verwendet für den Warenerwerb seine belgische, nicht aber seine französische USt-IdNr.

Ist die Lieferung steuerpflichtig, stellt sich für den Abnehmer die Frage nach dem Vorsteuerabzug. Dabei dürfte nach der Art der für die Steuerfreiheit fehlenden Voraussetzung zu differenzieren sein. Verbleibt der Gegenstand im Inland, ist ein Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zu bejahen. Nur wenn der Gegenstand in Hinterziehungsabsicht im Inland verbleibt, kann eine Versagung des Vorsteuerabzugs auf der Grundlage von § 25f UStG in Betracht kommen. 115

Gelangt der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet und scheitert die Steuerfreiheit an einer fehlenden Verwendung der USt-IdNr. durch den Abnehmer, erscheint ein Vorsteuerabzug des Abnehmers demgegenüber bereits im Ausgangspunkt fraglich. Zwar ändert die Gewährung des Vorsteuerabzugs nichts an der Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat. Gleichwohl **gefährdet die fehlende Aufzeichnung der USt-IdNr.** die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat und damit **das für den innergemeinschaftlichen Warenhandel gewählte Besteuerungssystem**. Dies spricht gegen die Gewährung des Vorsteuerabzugs. 116

Für diese Betrachtungsweise spricht, dass F im Fall der **Abwandlung** aus der in Belgien nach der belgischen Korrespondenzvorschrift zu § 3d Satz 2 UStG geschuldeten Erwerbsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie der EuGH bereits ausdrücklich entschieden hat.¹ Hier beeinträchtigt die Gewährung des Vorsteuerabzugs im Mitgliedstaat der verwendeten USt-IdNr. die praktische Wirksamkeit des Besteuerungssystems für den innergemeinschaftlichen Handel, da für den Steuerpflichtigen, der im Mitgliedstaat der Identifizierung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kein Anreiz mehr besteht, die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung nachzuweisen. 117

¹ EuGH-Urteil X und fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV v. 22.4.2010 – C-536/08, C-539/08, ECLI:EU:C:2010:217.

- 118 Auf dieser Grundlage ist die Frage, ob ein Vorsteuerabzug im Vergütungsverfahren zusätzlich an Art. 4 Buchst. b der RL Nr. 2008/9 scheitert, unerheblich.

III. Beleg- und Buchnachweis (§ 6a Abs. 3 UStG)

1. Nachweispflichten

— Nachweis —

- 119 U1 liefert Ware an U2 in die Niederlande und geht von einer Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung aus. Er verfügt über keinerlei Belege oder buchmäßige Aufzeichnungen.
Auf die Beanstandung des FA wendet er ein, dass FA solle die Steuerfreiheit doch selbst prüfen.
Abwandlung: U1 verfügt über Belege und buchmäßige Aufzeichnungen, die das FA aber nicht als glaubwürdig ansieht, da bei U2 im Zusammenhang mit anderen Umsätzen der Verdacht auf Steuerhinterziehung bestehe. Das FA versagt die Steuerfreiheit. U1 wendet ein, dass das FA Informationen bei der niederländischen Finanzverwaltung einholen solle.
- 120 § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG verpflichtet den Unternehmer zum Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen, wobei sich die Einzelheiten hierzu auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG aus §§ 17aff. UStDV ergeben. Danach ist der Unternehmer zu einem **beleg- und buchmäßigen Nachweis** verpflichtet.
- 121 Im Gegensatz hierzu enthält die Richtlinie selbst keine spezifischen Regelungen. Sie ermächtigt lediglich in Art. 131 MwStSystRL die Mitgliedstaaten, Anwendungsbedingungen festzulegen. Hierzu hat der EuGH entschieden, dass in Ermangelung einer konkreten Bestimmung in der Richtlinie, welche Beweise Steuerpflichtige vorlegen müssen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, die Mitgliedstaaten dafür zuständig sind, gem. Art. 131 MwStSystRL die Bedingungen festzulegen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und jeglichen Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen dabei die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen.¹

¹ EuGH-Urteil Traum EOOD v. 9.10.2014 – C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, Rz. 27.

Für den **Grundfall** folgt daraus, dass U1 nachweispflichtig ist und für den Abgangsmitgliedstaat nach der EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich keine Verpflichtung besteht, den Bestimmungsmitgliedstaat um Auskunft zu der vom Unternehmer als steuerfrei behandelten innergemeinschaftlichen Lieferung zu ersuchen.¹ Letzteres bezieht sich allerdings auf eine Fallgestaltung, in der der Unternehmer über keinerlei Nachweise verfügt. In anderen Fällen wie etwa dem der **Abwandlung** erscheint eine Verpflichtung der Finanzverwaltung zum Informationsaustausch durchaus denkbar.

2. Unionsrechtliche Anforderungen

a) EuGH-Rechtsprechung

aa) EuGH-Urteil Mecsek-Gabona

Zu den Nachweispflichten, die den Unternehmer treffen, hat der EuGH in seinem **Urteil Mecsek-Gabona** Rz. 41 auf die Frage, 123

„ob ein Mitgliedstaat für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Steuerpflichtigen verlangen kann, sich zu vergewissern, dass die Ware diesen Mitgliedstaat physisch verlassen hat“,

geantwortet,

„dass eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen nicht gewährleistet ist, wenn der Steuerpflichtige in einer Situation, in der es offenbar keinen stichhaltigen Beweis gibt, der den Schluss zulässt, dass die betreffenden Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, verpflichtet wird, einen solchen Beweis zu erbringen. Vielmehr lässt diese Verpflichtung den Steuerpflichtigen im Ungewissen darüber, ob die innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer befreit werden kann oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss.“²

bb) Auswirkungen

Der EuGH **lehnt** die Verpflichtung zur Beibringung eines stichhaltigen **Nachweises**, dass die **Ware den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen** hat, **ab** und begründet dies damit, dass der Steuerpflichtige über die Anwendung der Steuerfreiheit und die sich hieraus ergebende Preisauswirkung nicht im Ungewissen bleiben dürfe. 124

Hieraus folgt, dass der Unternehmer bereits im Zeitpunkt der Lieferung in der Lage sein muss, über die Steuerfreiheit und ihren Nachweis zu entscheiden. Unproblematisch ist dies in den Fällen, in denen der **Un-** 125

1 EuGH-Urteil und Twoh International v. 27.9.2007 – C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550.

2 EuGH-Urteil Mecsek-Gabona v. 6.9.2012 – C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547, UR 2012, 796.

ternehmer den Liefergegenstand **befördert oder versendet**, da die Lieferung erst mit der Übergabe am Bestimmungsort ausgeführt wird¹ und die Beibringung von Nachweisen hierzu in seinen Einflussbereich fällt. Daher bestehen hier keine Bedenken dagegen, die Steuerfreiheit von einer am Bestimmungsort abzugebenden Übernahmeerklärung abhängig zu machen.

- 126 Anders ist es im Fall der **Abhollieferung** mit einer Versendung oder Beförderung durch den Abnehmer. Hier erfolgt die Lieferung bereits mit der Übergabe am Abgangsort. Wenn überhaupt, so kann der Unternehmer nur bis zu diesem Zeitpunkt die Frage einer möglichen Steuerpflicht bei der Preisausgestaltung berücksichtigen. Damit stellt sich die Frage, wie der Unternehmer zu diesem Zeitpunkt den Nachweis der Versendung oder Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet führen kann. Ist das Verlangen nach einem stichhaltigen Nachweis, dass die Ware den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen hat, unzulässig, kann nur auf im Zeitpunkt der Übergabe vorliegenden Unterlagen abgestellt werden. Im Fall der Versendung kann es sich dabei nur um die beim Versendungsbeginn vorliegenden Frachtbriefe oder Bestätigungen des Spediteurs oder des Frachtführers handeln. Bei einer Abnehmerbeförderung kann nur auf eine von ihm abzugebende Versicherung zur Beförderung an einen konkret bezeichneten Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet abgestellt werden.

b) Gelangensvermutung nach Art. 45a MwStVO

aa) Gesetzliche Regelung

(1) Normstruktur

- 127 Art. 45a MwStVO enthält eine Vermutung für die Versendung oder Beförderung aus einem in einen anderen Mitgliedstaat bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Dabei
- ▷ benennt Abs. 1 der Vorschrift die Anwendungsfälle der Vermutung und zusätzlich Anforderungen an den Aussteller der Nachweisunterlagen,
 - ▷ ordnet Abs. 2 letztlich deklaratorisch an, dass die Vermutung durch die Finanzverwaltung widerlegt werden kann,
 - ▷ während Abs. 3 die Unterlagen nennt, die dem Unternehmer zur Begründung der Vermutung nach Abs. 1 vorliegen müssen.

¹ Wäger, UStG, § 3, Rz. 200.

(2) Versendungs- und kein Beförderungsnachweis

Nach seinem Wortlaut handelt es sich bei Art. 45a MwStVO um eine Regelung zum Nachweis von Beförderung oder Versendung. Versteht man Versendung als Beförderung durch einen Dritten und Beförderung als Eigentransport durch Lieferer oder Abnehmer, ist dies allerdings im Ergebnis unzutreffend. 128

Dies zeigt sich bereits an den Personen, die Aussteller der Nachweisunterlagen sein können. So verweist Art. 45a Abs. 1 Buchst. a MwStVO sowohl für die isolierte Anwendung von Art. 45 Abs. 3 Buchst. a MwStVO wie auch für die kombinierte Anwendung von Art. 45 Abs. 3 Buchst. a und b MwStVO auf Unterlagen, die „von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden, die voneinander, vom Verkäufer und vom Erwerber unabhängig sind“. 129

Gleiches gilt für die kombinierte Anwendung von Art. 45 Abs. 3 Buchst. a und b MwStVO im Rahmen von Art. 45a Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii MwStVO. Demgegenüber soll es für die isolierte Anwendung von Art. 45 Abs. 3 Buchst. a MwStVO im Rahmen von Art. 45a Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii MwStVO auf Unterlagen ankommen, die „von zwei voneinander unabhängigen Parteien – vom Verkäufer und vom Erwerber – ausgestellt wurden“. 130

Dieser Unterschied dürfte auf einen Übersetzungsfehler zurückzuführen sein, da es nach der englischen Sprachfassung einheitlich auf „two different parties that are independent of each other, of the vendor and of the acquirer“ ankommt. 131

Danach müssen unabhängig von der Versendung oder Beförderung durch den Verkäufer oder durch den Erwerber die Nachweisunterlagen stets von **zwei Drittparteien stammen, die voneinander und vom Verkäufer und vom Erwerber unabhängig** sind. So sieht es auch die Finanzverwaltung.¹ Derartige Unterlagen sind im Fall der Beförderung durch den Lieferer oder den Abnehmer nicht vorhanden. Zudem nennt Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO keinerlei Unterlagen, die in einem Beförderungsfall vorliegen. 132

Somit beschränkt sich der Anwendungsbereich von Art. 45a MwStVO auf die Versendung von Gegenständen, ohne die Beförderung zu betreffen, so dass es in Bezug auf diese bei den nationalen Regelungen bleibt. 133

¹ Abschn. 6a.3a Abs. 2 Satz 2 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

(3) Versendungsnachweis und Kombinationsnachweis

- 134 Art. 45 Abs. 1 MwStVO unterscheidet zwischen der
- ▷ Versendung durch den Verkäufer (Buchst. a) und der
 - ▷ Versendung durch den Erwerber (Buchst. b).
- 135 Die Vermutung kann bei einer Versendung sowohl durch den Verkäufer als auch durch den Erwerber entweder durch einen
- ▷ **reinen Versendungsnachweis** mittels zweier **Versendungsunterlagen** i.S.v. Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO oder durch einen
 - ▷ **Kombinationsnachweis** mittels einer der vorstehenden **Versendungsunterlagen** i.V.m. einer **Begleitunterlage** i.S.v. Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO
- begründet werden.
- 136 Die **Versendungsunterlagen** i.S.v. Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO beziehen sich unmittelbar auf den Versendungs-vorgang. Es handelt sich um
- „Unterlagen zum Versand oder zur Beförderung der Gegenstände wie beispielsweise ein unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung oder eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände“.
- 137 Bei den **Begleitunterlagen** zur Versendung i.S.v. Art. 45a Abs. 3 Buchst. b MwStVO handelt es sich um
- „i) eine Versicherungspolice für den Versand oder die Beförderung der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände belegen;
 - ii) von einer öffentlichen Stelle wie z.B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen;
 - iii) eine Quittung, ausgestellt von einem Lagerinhaber im Bestimmungsmitgliedstaat, durch die die Lagerung der Gegenstände in diesem Mitgliedstaat bestätigt wird.“
- (4) Zusatzerfordernis Erwerbererklärung bei Versendung oder Beförderung durch Erwerber
- 138 Für den Fall der Versendung durch den Erwerber muss für die Vermutung zusätzlich eine Erwerbererklärung nach Art. 45a Abs. 1 Buchst. b Ziff. i MwStVO vorliegen. Dies ist eine

schriftliche Erklärung des Erwerbers, aus der hervorgeht, dass die Gegenstände vom Erwerber oder auf Rechnung des Erwerbers von einem Dritten versandt (oder befördert) wurden, und in der der Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände angegeben ist; in dieser schriftlichen Erklärung muss Folgendes angegeben sein: das Ausstellungsdatum; Name und Anschrift des Erwerbers; Menge und Art der Gegenstände; Ankunftsdatum und -ort der Gegenstände; bei Lieferung von Fahrzeugen die Identifikationsnummer des Fahrzeugs; die Identifika-

tion der Person, die die Gegenstände auf Rechnung des Erwerbers entgegennimmt.

bb) Kritik

Nach der hier vertretenen Auffassung muss der Unternehmer aufgrund der EuGH-Rechtsprechung im Zeitpunkt der Lieferung über das Vorliegen der Nachweisvoraussetzungen entscheiden können. Versendet er selbst, ist gegen das Abstellen auf die in Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO genannten Unterlagen durch Art. 45a Abs. 1 Buchst. a MwStVO dem Grunde nach nichts einzuwenden, da die Erlangung dieser Nachweisunterlagen in seinem Einflussbereich liegt. Allerdings erscheint es fraglich, ob dem Unternehmer zwei der in Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO genannten Unterlagen vorliegen können, so dass dieser Regelung letztlich kein Anwendungsbereich zukommen dürfte. Gleiches gilt in Bezug auf die in Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO genannten Begleitunterlagen. Die gesetzgeberische Vorstellung, Notare könnten die Warenankunft am Bestimmungsort notariell beurkunden, ist abwegig. 139

Für den Fall der Abnehmersendung entspricht das Erfordernis der Abnehmererklärung nach der Warenankunft am Bestimmungsort nicht den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung und ist daher abzulehnen. 140

3. Verhältnis des nationalen Rechts zu Art. 45a MwStVO

Durch Art. 45a MwStVO ändert sich nichts an den den Mitgliedstaaten eingeräumten Regelungsbefugnissen, da die MwStVO von den Anordnungen der höherrangigen MwStSystRL nicht abweichen kann. In diesem Zusammenhang kann sich aus der MwStVO nur das ergeben, was ansonsten auch aus einer unmittelbaren Wirkung der MwStSystRL abzuleiten wäre. **Art. 45a MwStVO** kommt somit lediglich die Bedeutung eines **Regelungsrahmens** zu. Hierdurch werden **Maximalanforderungen** festgelegt, über die die Mitgliedstaaten bei der Festlegung von Nachweispflichten aus Sicht der Richtlinie unter Berücksichtigung allgemeiner Rechtsgrundsätze nicht hinausgehen dürfen. 141

Auf dieser Grundlage bestehen gegen die **Beibehaltung** der früheren Regelung zum Belegnachweis in § 17a UStDV a.F. durch **§ 17b UStDV n.F. keine Bedenken**, da das nationale Recht weniger strenge Anforderungen an den Belegnachweis als Art. 45a MwStVO stellt. Folgt man dem, ist zudem die weitgehende **Wiederholung**¹ des Norminhalts von Art. 45a MwStVO durch § 17a UStDV a.F. **abzulehnen**. 142

¹ Unterschiede bestehen allerdings insoweit als § 17a UStDV n.F. als Beleg nicht die in Art. 45 Abs. 3 Buchst. a MwStVO erwähnte Rechnung nennt.

4. Belegnachweis nach § 17b UStDV n.F.

a) Bedeutung

aa) Abgrenzung zu § 17a UStDV n.F.

- 143 Fraglich ist, ob § 17a UStDV n.F. und § 17b UStDV n.F. eine unterschiedliche Bedeutung zukommen kann. Die Finanzverwaltung konstruiert hier einerseits eine widerlegbare Vermutung der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 17a UStDV n.F.) und andererseits eine Fiktion der Erbringung des Belegnachweises (§ 17b UStDV n.F.), wobei für den Unternehmer ein Wahlrecht zwischen diesen Nachweisarten ohne Rangverhältnis besteht.¹
- 144 Demgegenüber ist nicht ersichtlich, wie den §§ 17a, b UStDV n.F. unterschiedliche Beweiskraft zukommen könnte. Für die Praxis dürfte davon auszugehen sein, dass es im Regelfall bei der bisherigen Nachweisführung nach nunmehr § 17b UStDV n.F. bleibt, während § 17a UStDV n.F. (Art. 45a MwStVO) nur für abstrus anmutende Sonderfälle wie eine notarielle Beurkundung am Bestimmungsort ergänzende Bedeutung haben wird.

bb) Voraussetzungen

- 145 § 17b Abs. 1 Satz 1 UStDV n.F. (im Folgenden § 17b Abs. 1 Satz 1 UStDV) ordnet an, dass der Unternehmer durch Belege nachzuweisen hat, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Andere Voraussetzungen der Steuerfreiheit wie etwa die Unternehmereigenschaft des Abnehmers nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG sind danach nicht belegmäßig nachzuweisen.
- 146 Als Regelfall verlangt § 17b Abs. 2 UStG einen Nachweis durch **Rechnungsdoppel und Gelangensbestätigung**. § 17b Abs. 3 UStDV sieht vor, dass die Gelangensbestätigung durch andere Nachweisunterlagen ersetzt werden kann.
- 147 Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass der Unternehmer den Belegnachweis nicht zwingend mit einer Gelangensbestätigung nach § 17a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV oder mit den in § 17a Abs. 3 UStDV aufgeführten weiteren Nachweismöglichkeiten führen muss², lässt aber offen, um welche anderen Belege es sich dabei handeln kann.

1 Abschn. 6a.2 Abs. 6 Sätze 2 bis 4 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 9.10.2020.

2 Abschn. 6a.2 Abs. 6 Satz 4 UStAE.

Die detaillierten Bestimmungen in § 17b UStDV genügen jedenfalls insoweit den unionsrechtlichen Anforderungen, als sie den Unternehmer über die für ihn bestehenden Verpflichtungen nicht im Ungewissen lassen und damit dem Grundsatz der Rechtssicherheit entsprechen.¹ 148

b) Rechnungsdoppel

§ 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStDV macht den Belegnachweis von einem Doppel der für die Lieferung erteilten Rechnung abhängig. 149

Der BFH sieht dabei jedenfalls den **rechnungsmäßigen Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung** als Teil des erforderlichen Belegnachweises an.² Erforderlich ist ein spezifischer Hinweis auf die Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung, um die sich daraus für den Abnehmer ergebende Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung zu dokumentieren.³ Ob dieser Hinweis vorliegt, ist nach den Gesamtumständen zu entscheiden.⁴ 150

Das Rechnungsdoppel erweist sich im Hinblick auf die in § 17b Abs. 1 UStDV genannte Zielsetzung als untauglich. Es kann daher nur auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG als Belegnachweis für die Behandlung der Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung angesehen werden. **Andere Rechnungsmängel** sind im Hinblick auf die sich nur auf die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG beziehende Belegnachweispflicht **unbeachtlich**. 151

Das Rechnungsdoppel kann anderweitige Belegmängel aber auch ausräumen. Die z.B. nach § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStDV erforderliche Belegangabe des **Bestimmungsorts** kann sich bei einem Fehlen dieser Angabe in den dort genannten Belegen auch aus der für die Lieferung ausgestellten Rechnung ergeben. Dies setzt allerdings voraus, dass von einer Beförderung zu dem in der Rechnung angegebenen Unternehmensort des Abnehmers auszugehen ist.⁵ Dies soll allerdings nicht für den Versendungsfall gelten.⁶ 152

1 EuGH-Urteil Traum EOOD v. 9.10.2014 – C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, Rz. 28 ff.

2 BFH v. 12.11.2011 – V R 46/10, BStBl. II 2011, 957.

3 BFH v. 14.11.2012 – XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596; ebenso BFH v. 15.2.2012 – XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188.

4 BFH v. 26.11.2014 – XI R 37/12, BFH/NV 2015, 358.

5 BFH v. 10.8.2016 – V R 45/15, BStBl. II 2018, 501; ebenso BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 331; BFH v. 22.7.2015 – V R 23/14, BStBl. II 2015, 914; BFH v. 13.6.2018 – XI R 20/14, BStBl. II 2018, 800; BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BStBl. II 2013, 407.

6 BFH v. 4.5.2011 – XI R 10/09, BStBl. II 2011, 797.

c) Gelangensbestätigung

aa) Nationale Regelung

- 153 § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV verlangt eine Gelangensbestätigung, ohne dass es darauf ankommt, ob der Lieferer oder der Abnehmer befördert oder versendet. Diese Bestätigung soll nach der Ankunft am Bestimmungsort erteilt werden.
- 154 Zentrales Merkmal der Gelangensbestätigung ist die Angabe eines konkreten Bestimmungsorts nach § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStDV¹, die auch im Fall des Reihengeschäfts erforderlich ist² und die nicht durch die bloße Angabe des Bestimmungsmitgliedstaats ersetzt werden kann.³ Die Anforderungen an die Beschreibung des Liefergegenstandes entsprechen denjenigen bei § 14 UStG.⁴
- 155 § 17b Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UStDV enthalten unternehmerfreundliche Regelungen zur formalen Ausgestaltung der Gelangensbestätigung. So kann sie als Sammelbestätigung ausgestellt werden, in der Umsätze aus bis zu einem Kalendervierteljahr zusammengefasst werden können. Die Gelangensbestätigung kann zudem in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben. Die Finanzverwaltung verfährt auch im Hinblick auf das Unterschriftserfordernis nicht nach strengen Maßstäben.⁵
- 156 Besondere Anforderungen, die auch bei den Belegen nach § 17b Abs. 3 UStDV zu beachten sind, bestehen für die Lieferung von Fahrzeugen.⁶

bb) Kritik

- 157 Gegen die Gelangensbestätigung nach § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV bestehen die gleichen Einwendungen wie bei Art. 45a MwStSystRL.⁷ Auch hier ist danach zu unterscheiden, ob der Lieferer oder der Abnehmer befördert oder versendet. Für den Fall des Transports durch den Lieferer ist § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV nicht zu beanstanden. Demgegenüber ist das Erfordernis der Gelangensbestätigung für den Abholfall nach der hier vertretenen Auffassung abzulehnen.

1 Vgl. hierzu Abschn. 6a.3 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 UStAE.

2 Abschn. 6a.3 Abs. 2 Satz 5 UStAE.

3 BFH v. 22.7.2015 – V R 38/14, BStBl. II 2018, 498.

4 BFH v. 10.7.2019 – XI R 27/18, BFH/NV 2020, 242.

5 Vgl. zu den Einzelheiten Abschn. 6a.4 Abs. 2 bis 6 UStAE.

6 § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Abs. 3 Satz 2 UStDV und Abschn. 6a.3 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz UStAE.

7 S. vorstehend Rz. 139f.

d) Ersetzung der Gelangensbestätigung**aa) Andere Belege****(1) Überblick**

§ 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis d UStDV sehen für den Fall der Versendung durch den Lieferer oder den Abnehmer eine Reihe von Alternativnachweisen vor. Zudem besteht eine zusätzliche Nachweismöglichkeit für den Fall der Abnehmerversendung gem. § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV. Alternative Nachweisregelungen für den Beförderungsfall bestehen nicht. 158

(2) Versendungsbeleg

§ 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a UStDV ermöglicht eine Nachweisführung durch einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist¹ und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält oder durch ein Konnossement oder durch Doppelstücke hiervon. 159

Als Frachtbrief ist dabei auch der CMR-Frachtbrief anzusehen, wenn er die Vertragsparteien des Beförderungsvertrages angibt, d.h. den Frachtführer sowie denjenigen, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat.² 160

(3) Spediteurbescheinigung

§ 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b UStDV ermöglicht eine Nachweisführung durch die Bescheinigung des Spediteurs über eine zum Bestimmungsort bereits ausgeführte Beförderung. 161

(4) Versendungsprotokoll

§ 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c UStDV erlaubt eine Nachweisführung durch ein Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist. 162

(5) Postsendungen

§ 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d UStDV ermöglicht eine Nachweisführung durch eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Postsendung mit Zahlungsnachweis zur Lieferung. 163

¹ Anders für die zuvor bestehende Rechtslage BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 331.

² BFH v. 22.7.2015 – V R 38/14, BStBl. II 2018, 498.

(6) Spediteurversicherung mit Zahlungsnachweis

- 164 § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV gestattet für den Fall der Abnehmerversendung eine Nachweisführung durch eine Spediteurversicherung, die sich von der Spediteurbestätigung dadurch unterscheidet, dass nicht eine beendete Beförderung, sondern nur die Absicht zu einer Beförderung an einem Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet bestätigt wird. Erforderlich ist zusätzlich ein Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung für die Lieferung von einem Bankkonto des Abnehmers. Diese Nachweismöglichkeit greift somit bei Barzahlungen nicht ein.
- 165 Allerdings besteht hier mit § 17b Abs. 3 Satz 4 UStDV eine Sonderregelung zur Beweiskraft dieses Belegs. Danach entfällt diese, wenn begründete Zweifel bestehen, dass der Liefergegenstand tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Der Unternehmer hat dann den Nachweis mit den übrigen Belegen nach § 17b Abs. 2 und 3 UStDV zu führen.
- 166 Die Bedeutung dieser Sonderregelung ist unklar. Der Gesetzgeber möchte damit wohl zu erkennen geben, dass der Nachweis nach § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV, der keine abgeschlossene Warenbewegung erfordert, leichter zu entkräften sein soll. Demgegenüber entfällt nach der Rechtsprechung des BFH die Beweiskraft aller Belege, wenn begründete Zweifel an der Richtigkeit ihrer Angaben bestehen.¹

bb) Bewertung

(1) Versendung durch Lieferer

- 167 Es ist im Ausgangspunkt zu begrüßen, dass das nationale Recht den Unternehmern vielfältige Alternativen zum Belegnachweis durch Gelangensbestätigung ermöglicht. Insbesondere für den Lieferer, der versendet, ergibt sich hieraus die Möglichkeit, anstelle des steuerrechtlichen Eigenbelegs der Gelangensbestätigung auf andere Nachweismöglichkeiten wie Frachtbriele oder die (wiederum) steuerrechtlichen Spediteurbescheinigungen, Versendungsprotokolle oder Empfangsbescheinigungen eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Postsendung zurückzugreifen. Unionsrechtliche Bedenken bestehen hiergegen nicht, da der Lieferer hier entweder die Warenbewegung bis zur Übergabe am Bestimmungsort (durch die von ihm Beauftragten) beeinflussen kann oder wie bei der Postsendung eine Empfangsbescheinigung über die Entgegennahme der Sendung ausreicht.

¹ S. vorstehend Rz. 27f.

(2) Versendung durch Abnehmer

Anders ist es im Abholfall mit einer Versendung durch den Abnehmer. 168
Mit

- ▷ einem handelsrechtlichen Frachtbrief i.S.v. § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a UStDV, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält, oder
- ▷ einer Spediteurbescheinigung i.S.v. § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b UStDV über „den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat“, oder
- ▷ durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein von dem mit der Beförderung Beauftragten erstelltes Protokoll i.S.v. § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c UStDV, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist,

kann der **Lieferer den erforderlichen Belegnachweis** ebenso wie mit einer Gelangensbestätigung nach § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV **nicht bereits bei Übergabe erbringen**.¹ Der Lieferer, der sich auf eine Abholung einlässt, muss die Ware in der Hoffnung, den Belegnachweis nach Abschluss der Warenbewegung zu erhalten, aus der Hand geben.

Dem Lieferer bleibt hier zu seiner Absicherung nur die Nachweismöglichkeit gem. § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV durch Spediteurversicherung als Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, den Gegenstand der Lieferung an den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet zu befördern. 169

Damit entspricht (nur) § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV den unionsrechtlichen Anforderungen. Ob dies auch für § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis c UStDV gilt, hängt vom Verständnis des **EuGH-Urteils Meczeck-Gabona** ab. Muss der Lieferer entsprechend der hier vertretenen Auffassung in der Lage sein auch bei einer Abholung bereits im Zeitpunkt der Übergabe den geforderten Nachweis zu führen, genügen § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis c UStDV dem nicht. 170

Fraglich ist, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn der Lieferer nach Abschluss der Warenbewegung den nach § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a bis c UStDV erforderlichen Beleg nicht erhält. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dem Lieferer, der sich auf die gesetzlich vorgesehenen Nachweismöglichkeiten gem. § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis c UStDV einlässt, die 171

¹ Der Fall des Postversands nach § 17b Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d UStDV dürfte für den Abholfall ohne Bedeutung sein.

dort vorgesehenen Belege aber nicht erhält, trotz Fehlen des Belegnachweises **Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG** zu gewähren.¹ Die zur früheren Rechtslage ergangene BFH-Rechtsprechung, die den Vertrauensschutz von der Vollständigkeit des Belegnachweises abhängig macht, steht dem nicht entgegen, da dies eine Rechtslage betraf, bei der der Lieferer – anders als heute – auch im Abholfall den gesetzlich geforderten Beleg bereits bei der Übergabe erlangen konnte.

e) Sonderfälle

aa) Unionsversandverfahren

- 172 Bei der Beförderung im Unionsversandverfahren in das übrige Gemeinschaftsgebiet kann der Belegnachweis gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 UStDV durch eine Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Beendigungsnachweises für das Versandverfahren erteilt wird, erbracht werden, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt.
- 173 Ob steuerrechtlich eine Beförderung oder Versendung vorliegt, ist ohne Bedeutung.²

bb) Verbrauchsteuerpflichtige Waren

- 174 Bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren kommt es für den Belegnachweis gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 UStDV darauf an, ob es sich um unter Steueraussetzung stehende Waren oder um (verbrauchsteuerrechtlich bereits versteuerte) Waren des freien Verkehrs handelt.
- 175 Bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung und Verwendung des IT-Verfahrens EMCS (Excise Movement and Control System – EDV-gestütztes Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren) ist auf die von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates validierte EMCS-Eingangsmeldung abzustellen.
- 176 Bei Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs kommt es auf die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments, das dem zuständigen Hauptzollamt für Zwecke der Verbrauchsteuerentlastung vorzulegen ist, an.
- 177 Ob steuerrechtlich eine Beförderung oder Versendung vorliegt, ist ohne Bedeutung.³

1 S. nachstehend Rz. 203 ff.

2 Abschn. 6a.5 Abs. 11 Satz 2 UStAE.

3 Abschn. 6a.5 Abs. 12 Satz 2 und Abs. 14 Satz 2 UStAE.

cc) Straßenverkehrsrechtlich zulassungspflichtige Fahrzeuge

Bei der Lieferung von Fahrzeugen, die durch den Abnehmer befördert werden und für die eine Zulassung für den Straßenverkehr erforderlich ist, kann der Belegnachweis gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UStDV durch einen Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung, erbracht werden. 178

Die Finanzverwaltung lässt eine Kopie der Zulassung, die aber die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten muss, ausreichen. Eine Zulassung auf eine andere Person als den Erwerber (Abnehmer der Lieferung) wird nicht anerkannt.¹ 179

f) Innergemeinschaftliches Verbringen

Für das innergemeinschaftliche Verbringen nach § 6a Abs. 2 UStG bestehen keine Sonderregelungen. Art. 45a MwStVO findet bereits mangels Verkäufer keine Anwendung. Gleiches gilt für § 17b Abs. 2 UStDV, so dass der Unternehmer den Nachweis eigentlich nur entsprechend § 17b Abs. 3 UStDV erbringen kann. Abweichend hiervon sind auf der Grundlage von § 17b Abs. 1 UStDV auch Eigenbelege zuzulassen. 180

5. Buchnachweis

Für den buchmäßigen Nachweis müssen die Voraussetzungen der Steuerfreiheit eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Es handelt sich um einen Nachweis durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen, die durch Bezugnahmen zum Bestandteil der Buchführung und damit des Buchnachweises werden.² 181

Die an die buchmäßigen Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen ergeben sich aus § 17d UStDV. 182

▷ Die in § 17d Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1, 2, 4, 5 und 6 geforderten Angaben (USt-IdNr. des Abnehmers, wobei es sich aber um eine ausländische USt-IdNr. handeln muss, Name und Anschrift des Abnehmers, Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung, wobei aber die Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen i.S.v. § 1b Abs. 2 UStG anzugeben ist, Tag der Lieferung, Entgelt) entsprechen weitgehend den Rechnungsanforderungen nach §§ 14, 14a UStG. 183

▷ Für die weiter geforderten Angaben nach § 17d Abs. 2 Nr. 3 (Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers) Nr. 6 (bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten den Tag der Vereinnahmung) Nr. 7 184

¹ Abschn. 6a.5 Abs. 16 und 17 UStAE.

² Abschn. 6a.2 Abs. 1 UStAE.

(Art und Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet i.S.v. § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG) fehlt es an einer Rechtsgrundlage in § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG, da es sich hierbei nicht um Voraussetzungen der Steuerfreiheit i.S.v. von § 6a Abs. 1 UStG handelt.

- 185 ▷ Die buchmäßig geforderten Angaben zur Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet sowie zum Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet nach § 17d Abs. 2 Nr. 8 und 9 UStDV ergeben sich bereits aus dem Belegnachweis, so dass für eine gesonderte buchmäßige Aufzeichnung kein Sachgrund besteht.
- 186 Der buchmäßige Nachweis erfordert keinen Nachweis durch Belege. Daher ist die Annahme der Finanzverwaltung, der Unternehmer müsse die Identität des Abnehmers durch „Vorlage des Kaufvertrags“ und bei einer Stellvertretung eine (schriftliche) Vollmacht nachweisen¹, unzutreffend.

6. Zeitpunkt und Ort der Nachweisführung

- 187 Der Unternehmer kann den **Belegnachweis** bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht beibringen.²
- 188 Die Finanzverwaltung verlangt, dass die **buchmäßigen Aufzeichnungen** grundsätzlich laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes, spätestens bis zur Abgabe der Voranmeldung für die steuerfreie Lieferung vorgenommen werden und lässt eine Vervollständigung um einen ggf. später eingegangenen Belegnachweis zu. Zudem können fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen eines rechtzeitig erbrachten Buchnachweises bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht ergänzt oder berichtigt werden.³
- 189 Der buchmäßige Nachweis muss grundsätzlich im Geltungsbereich des UStG geführt werden, wobei gestattet werden kann, die Aufzeichnungen im Ausland vorzunehmen und dort aufzubewahren.⁴

IV. Objektivnachweis

- 190 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Lieferung steuerfrei, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuer-

¹ Abschn. 6a.7 Abs. 1 Sätze 8 und 9 UStAE.

² BFH v. 30.3.2006 – V R 47/03, BStBl. II 2006, 634 und Abschn. 6a.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

³ Abschn. 6a.7 Abs. 8 UStAE; vgl. zu § 6 auch BFH, Urt. v. 28.5.2009 – V R 23/08, BStBl. II 2010, 517.

⁴ Abschn. 6a.7 Abs. 7 UStAE.

pflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Dabei darf der Verstoß gegen die formellen Anforderungen nicht den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Für den Fall einer „unbestreitbar“ vorliegenden innergemeinschaftlichen Lieferung bejaht der EuGH eine Steuerfreiheit auf dieser Grundlage.¹

Dies hat den BFH dazu bewogen, seine bis dahin geltende Rechtsprechung, nach der der Beleg- und Buchnachweis gem. §§ 17a ff. UStDV eine eigenständige materielle Voraussetzung der Steuerfreiheit war, aufzugeben. Danach ergibt sich aus der Verpflichtung zum Beleg- und Buchnachweis nur noch, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat.²

Welche weiteren Folgen sich aus dieser Rechtsprechung ergeben ist unklar. 192

▷ So hat es der BFH dem Unternehmer einerseits verwehrt, den ihm obliegenden sicheren Nachweis der materiellen Tatbestandsmerkmale einer innergemeinschaftlichen Lieferung in anderer Weise als durch Belege und Aufzeichnungen zu führen. Ein Beweis durch Zeugen soll danach als Ersatz für den gesetzlich vorgesehenen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Anders sei es nur, wenn der Formalbeweis ausnahmsweise nicht oder nicht zumutbar geführt werden kann.³ 193

▷ Andererseits wird dem FG hierdurch eine Beweiserhebung durch Zeugenbeweis über die Frage der Beförderung oder Versendung zu einem Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet nicht verwehrt. Steht aufgrund einer derartigen Beweiserhebung fest, dass die gelieferten Fahrzeuge zum Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet versendet wurden, muss das FG dies bei seiner Entscheidungsfindung berücksichtigen und kann die Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht mehr mit der Annahme eines fehlenden Belegnachweises begründen.⁴ 194

Diese Rechtsprechung läuft im Kern darauf hinaus, dass ein **völlig fehlender Beleg- und Buchnachweis** nicht durch das Angebot eines Zeugenbeweises ersetzt werden kann. Zweifelsfragen zu einem der Art nach vorliegenden Beleg- und Buchnachweis können aber durchaus einer **ergänzenden Beweisführung** vor dem FG zugeführt werden. Im Übrigen ist hier von besonderer Bedeutung, dass die Beweiserhebung nach all- 195

1 EuGH-Urteil Collée v. 27.9.2007 – C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, Rz. 31.

2 BFH v. 6.12.2007 – V R 59/03, BStBl. II 2009, 57.

3 BFH v. 19.3.2015 – V R 14/14, BStBl. II 2015, 912.

4 BFH v. 26.9.2019 – V R 38/18, BStBl. II 2020, 112.

gemeinen Grundsätzen unterbleiben kann, wenn der Beweis Antrag für das unter Beweis gestellte Beweisthema untauglich ist.¹

V. Gutglaubensschutz (§ 6a Abs. 4 UStG)

1. Allgemeines

- 196 Aus § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG ergibt sich eine Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung, obwohl die hierfür in § 6a Abs. 1 UStG benannten Voraussetzungen nicht vorliegen. Diese werden unter den Bedingungen des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG durch die Gutgläubigkeit des Lieferers ersetzt. Zum Ausgleich wird der Abnehmer nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG als Steuerschuldner verpflichtet.
- 197 Eine ausdrückliche Grundlage im Unionsrecht besteht für diese Regelung nicht. Allerdings ist die Finanzverwaltung nach der EuGH-Rechtsprechung nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorlegt, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer zu entrichten, wenn sich die Beweise als falsch herausstellen, aber nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit 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 solchen Steuerhinterziehung führt.² Hierin sieht der BFH die unionsrechtliche Rechtfertigung für § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG.³

2. Voraussetzungen der Steuerfreiheit

a) Behandlung als steuerfrei trotz fehlender Voraussetzungen

- 198 Der Unternehmer muss die Lieferung als steuerfrei behandelt haben, ohne dass die sich hierfür aus § 6a Abs. 1 UStG ergebenden Voraussetzungen vorliegen.
- 199 Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, welche der in § 6a Abs. 1 UStG genannten Voraussetzungen fehlt. Dabei kann es sich auch um diejenigen handeln, die wie die Erfassung für Zwecke der Mehrwertsteuer und die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Abnehmer erst seit Jahresanfang 2020 zu den Bedingungen der Steuerfreiheit gehören.

1 BFH v. 25.4.2013 – V R 10/11, BFH/NV 2013, 1453.

2 EuGH-Urteile Teleos u.a. v. 27.9.2007 – C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, BStBl. II 2009, 70, dritter Leitsatz.

3 BFH v. 12.5.2011 – V R 46/10, BStBl. II 2011, 957.

b) Inanspruchnahme der Steuerfreiheit aufgrund unrichtiger Abnehmerangaben

Die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit trotz fehlender Voraussetzungen muss auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhen. 200

Die Person des Abnehmers bestimmt sich wie sonst auch nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis.¹ Handelt eine Person beim Kauf unter fremden Namen, ohne bevollmächtigt zu sein, verpflichtet sie sich als vollmachtloser Vertreter selbst und ist daher Abnehmer.² 201

Die unrichtigen Abnehmerangaben müssen zudem im Zusammenhang mit der fehlenden Befreiungsvoraussetzung stehen. Unterbleibt z.B. die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, da das eigene Personal für einen Verbleib des Liefergegenstandes im Inland sorgt, besteht keine Steuerfreiheit aus Gründen des Vertrauensschutzes. 202

c) Nichterkennbarkeit der Unrichtigkeit unter Beachtung kaufmännischer Sorgfalt

aa) Beleg- und Buchnachweis

— Ausbleibende Bestätigung —

Der französische Unternehmer F holt Ware bei U im Inland zur Beförderung nach Frankreich ab. Bei der Übergabe sichert er zu, dass er nach dem Eintreffen der Ware am Bestimmungsort die geforderte Gelangensbestätigung zusendet. Die Erklärung bleibt aus. 203

Die Steuerfreiheit gem. § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG setzt nach der BFH-Rechtsprechung voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV ihrer Art nach nachgekommen ist.³ Maßgeblich ist hierfür die **formelle Vollständigkeit**, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG das Vertrauen auf die Richtigkeit von Abnehmerangaben schützt.⁴ Für den der Art nach vollständigen Belegnachweis 204

¹ S. vorstehend Rz. 72 ff.

² Unklar Abschn. 6a.8 Abs. 2 UStAE.

³ Ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH v. 10.8.2016 – V R 45/15, BStBl. II 2018, 501.

⁴ BFH v. 22.7.2015 – V R 23/14, BStBl. II 2015, 914; ebenso BFH v. 13.6.2018 – XI R 20/14, BStBl. II 2018, 800; BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BStBl. II 2013, 407; Abschn. 6a.8 Abs. 1 Satz 6 UStAE.

muss insbesondere der Bestimmungsort der Beförderung oder Versendung angegeben sein.¹

- 205 Zu beachten ist, dass die vorstehende BFH-Rechtsprechung zur Rechtslage vor der neu begründeten Verpflichtung zur Einholung einer Gelangensbestätigung ergangen ist, bei der es für den Belegnachweis nur auf Unterlagen ankam, die sich der Lieferer bei einer Abhollieferung mit der Übergabe aushändigen lassen konnte.²
- 206 Auf die **zum 1.10.2013 geänderte Rechtslage**³, bei der der Unternehmer die Ware im Abholfall ohne Belegerhalt aus der Hand geben und auf eine spätere Erlangung der Gelangensbestätigung oder andere Belegen vertrauen muss, ist diese Rechtsprechung **nicht übertragbar**. Muss der Unternehmer auf eine spätere Belegübermittlung vertrauen und bleibt diese aus, ist er daher trotz Fehlens des Belegnachweises zur Inanspruchnahme der Steuerfreiheit aus Gründen des Vertrauensschutzes berechtigt. Die unrichtige Abnehmerangabe ergibt sich dabei aus der ggf. konkludent erteilten Zusage, den erforderlichen Beleg nach Beendigung der Beförderung oder Versendung zuzusenden. Den Nachweis dieser Zusage kann der Unternehmer mit allen Beweismitteln ohne Beweiseinschränkung⁴ führen.
- 207 Danach ist im **Beispielsfall** die Lieferung des U trotz des völligen Fehlens des Belegnachweises unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei.

bb) Bestätigung der USt-IdNr.

- 208 Die nicht zeitnah zur ersten innergemeinschaftlichen Lieferung und darauffolgend in regelmäßigen Abständen während der Lieferbeziehung erfolgte Abfrage der USt-IdNr. des Empfängers soll nach der BFH-Rechtsprechung entsprechend den Umständen des Einzelfalls eine Sorgfaltspflichtverletzung darstellen, die den Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG ausschließt.⁵ Für die seit 1.1.2020 bestehende Rechtslage kommt dieser USt-IdNr. im Hinblick auf § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nunmehr ohnehin eine gesteigerte Bedeutung zu.
- 209 Die Pflicht zur Abfrage bei der erstmaligen Begründung der Lieferbeziehungen leuchtet unmittelbar ein. Welche Umstände zu einer regelmäßigen Überprüfung zwingen, ist demgegenüber unklar. Anlassunabhängig wird sich weder eine tägliche, wöchentliche oder monatliche Überprü-

1 BFH v. 22.7.2015 – V R 38/14, BStBl. II 2018, 498.

2 S. vorstehend Rz. 10.

3 S. vorstehend Rz. 10.

4 S. vorstehend Rz. 195.

5 BFH v. 11.3.2020 – XI R 38/18, BFHE nn.

fungspflicht begründen lassen. Eine quartalsweise Überprüfung dürfte sich demgegenüber für den Unternehmer zumindest empfehlen.

cc) Besondere Verdachtsmomente

Die Würdigung, ob der Unternehmer mit der erforderlichen kaufmännischen Sorgfalt gehandelt hat, betrifft die Gesamtumstände des Liefergeschäfts und beschränkt sich daher nicht auf die sich aus den Beleg- und Buchangaben ergebenden Umstände. Zu besonderer Sorgfalt verpflichtet die BFH-Rechtsprechung den Unternehmer z.B. beim Barverkauf hochwertiger Wirtschaftsgüter über „Beauftragte“ des Abnehmer-
sohne Überprüfung der Vertretungsmacht.¹ 210

dd) Umstände des Einzelfalls

Zu den zu berücksichtigenden Umständen im Hinblick auf die Identitätsfeststellung gehören auch auffällige Unterschiede zwischen der Unterschrift auf dem vom Abholer vorgelegten Pass und dem von ihm unterzeichneten Beförderungsbeleg. Dies muss den Lieferer zu besonderer Sorgfalt hinsichtlich der Identität des angeblichen Vertragspartners und des Abholers veranlassen. Gleiches kann sich bei der Neube-gründung einer Lieferbeziehung aus, der ausschließlichen Geschäfts-anbahnung über Dritte ohne jeglichen Kontakt zum Vertretenen er-geben. Dem stehen die Besonderheit des Schriftverkehrs wie etwa dem Kontakt mit einer vorgeblich im Ausland ansässigen Person über inländische Kontaktadressen gleich.² 211

ee) Verhältnis zu § 25f UStG

Liegen die Voraussetzungen für eine Versagung der Steuerfreiheit nach § 25f UStG vor, da der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit der von ihm ausgeführten innergemeinschaftlichen Lie-ferung an einer Hinterziehung der Steuer für den innergemeinschaft-lichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat beteiligt hat, kommt eine Steuerfreiheit aus Gründen eines Vertrauensschutzes nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG nicht in Betracht. Eine weitergehende Ketten-betrachtung, wie sie nach § 25f UStG möglich erscheint, scheidet dem-gegenüber aus. So ist es im Hinblick auf die Frage, ob der Unternehmer auf Angaben seines innergemeinschaftlichen Abnehmers vertrauen 212

1 BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BStBl. II 2013, 656; ebenso BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BStBl. II 2013, 407.

2 BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BStBl. II 2013, 407.

dürfte, ohne Bedeutung, ob er von einer Steuerhinterziehung durch seinen Vorlieferanten wusste oder hätte wissen müssen.¹

- 213 Bereits vor Schaffung von § 25f UStG hatte der BFH entschieden, dass für die Frage der Gutgläubigkeit auch zu berücksichtigen ist, ob der Unternehmer die Hinterziehung der Erwerbsteuer durch den Abnehmer erkennen konnte.²

3. Steuerschuld des Abnehmers

- 214 Ist dem liefernden Unternehmer gem. § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG Vertrauensschutz zu gewähren, so schuldet der Abnehmer nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG die entgangene Steuer. Der nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG zu gewährende Vertrauensschutz hängt nicht davon ab, ob die Finanzverwaltung den Anspruch gegen den Abnehmer gem. § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG durchsetzen kann.

1 Vgl. hierzu *Wäger*, UR 2020, 45 ff., 51 ff.

2 BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BStBl. II 2013, 656.