

Fachdossier

Aktuelle Entwicklungen bei der innergemeinschaftlichen Lieferung

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung

– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

[Sie möchten die vollständigen Angaben zum Impressum aufrufen?
Dann klicken Sie bitte auf diesen Link.](#)

Fachdossier: Aktuelle Entwicklungen bei der innergemeinschaftlichen Lieferung

Was hat sich 2015 bei der innergemeinschaftlichen Lieferung getan? In unserer folgenden Zusammenstellung aktueller Fachartikel können Sie es bequem nachlesen. Erfahren Sie die neuesten Entwicklungen zu folgenden Themen:

1. Fachartikel: Bewegte Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften
2. Fachartikel: Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen auch ohne USt-IdNr.
3. Urteilsbesprechung: Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug bei einer EU-Lieferung
4. Urteilsbesprechung: Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei Bösgläubigkeit

Tipp: Die Beiträge sind ursprünglich erschienen in der Zeitschrift STEUER-TELEX Online. Testen Sie die STEUER-TELEX Online jetzt kostenlos und profitieren Sie von diesen Vorteilen:

- In 30 Minuten wissen worauf es ankommt und einfach besser beraten.
- Kompakte Informationen und Einschätzungen zum Steuer- und Wirtschaftsrecht
- Nie wieder vorteilhafte Rechtsänderung verpassen mit dem BFH-ALARM



[Klicken Sie hier und bestellen Sie die STEUER-TELEX zum kostenlosen Test!](#)

1. Bewegte Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften

Das umsatzsteuerliche Reihengeschäft ist immer wieder Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Viele Detailfragen sind noch nicht abschließend geklärt, erst allmählich findet darüber hinaus eine Aufarbeitung der in Teilen recht abstrakten Rechtsprechung des EuGH durch den BFH statt. In zwei Urteilen hat der BFH sich jetzt zu Details der Festlegung der sog. bewegten Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften geäußert (25.02.2015 - XI R 15/14 sowie XI R 30/13). Die Zuordnungskriterien des BFH weichen in Teilen von den Vorgaben der Finanzverwaltung ab. Außerdem gibt der BFH Hinweise für eine rechtssichere Abwicklung von Reihengeschäften im internationalen Kontext.

Rechtlicher Rahmen der Urteile

- In beiden Urteilen geht es um die Festlegung der sog. bewegten Lieferung im innergemeinschaftlichen Reihengeschäft. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5, 6 UStG liegt ein Reihengeschäft vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Liefergegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer der Reihe zum letzten Unternehmer befördert wird.
- Zu unterscheiden sind grundsätzlich Waren- und Rechnungsweg. Von allen Lieferungen im Reihengeschäft kann nur eine sog. bewegte Lieferung auch eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung bzw. eine steuerbefreite Ausfuhrlieferung sein.
- Der Ort der bewegten Lieferung richtet sich gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nach dem Beginn des Warenwegs. Die weiteren Lieferungen in der Reihe sind entweder vor- oder nachgeordnete Lieferungen nach §§ 3 Abs. 7 Satz 2, Nr. 1, 2 UStG. Die Festlegung der bewegten Lieferung bereitet oftmals Schwierigkeiten. Die Finanzverwaltung hat in Abschn. 3.14 UStAE umfangreiche Anwendungshinweise gegeben. Als Kriterium wird insbesondere herangezogen, welcher Unternehmer in der Reihe die Beförderung oder Versendung veranlasst hat. Nach neuerer Rechtsprechung des EuGH spielt außerdem auch noch der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über den Liefergegenstand eine Rolle.

Die Urteilsfälle

Im BFH-Urt. XI R 15/14 vom 25.02.2015 verkaufte eine deutsche GmbH (A) Maschinen an ein US-amerikanisches Unternehmen (B) mit fester Niederlassung in Portugal. B teilte A auf Anfrage lediglich die USt-IdNr. eines finnischen Unternehmens (C) mit, an die es die Maschinen weiterverkauft habe. Die Maschinen wurden von einer von B beauftragten Spedition bei A abgeholt und zu C nach Finnland verschifft. Die Lieferung wurde von A steuerfrei behandelt. Das Finanzamt behandelte die Lieferung jedoch als steuerpflichtig, woraufhin A Rechtsmittel einlegte. Der Fall wurde schon vor dem EuGH behandelt (Urt. v. 27.09.2012 - Rs. C-587/10) und im zweiten Rechtsgang an den BFH zurückverwiesen (erster Rechtsgang: BFH, Urt. v. 28.05.2013 - XI R 11/09). Der EuGH war der Ansicht, dass bei sog. Reihengeschäften regelmäßig die erste Lieferung (von A an B) umsatzsteuerfrei ist. Anders sei es jedoch, wenn B dem C bereits Verfügungsmacht an der Ware verschafft habe, bevor die Ware das Inland verlassen hat (s. EuGH, Urt. v. 27.09.2012 - Rs. C-587/10). Im Streitfall war im Nachhinein jedoch nicht mehr zu ermitteln, wann B der C die Verfügungsmacht an den Waren verschafft hatte. Außerdem stellte sich die Frage, ob dem Steuerpflichtigen, obwohl die objektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorlagen, gleichsam die Steuerbefreiung aufgrund der Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zu gewähren ist.

Im zweiten BFH-Fall XI R 30/13 veräußerte die Klägerin (A) neue Pkws an einen Abnehmer in Großbritannien (B) und stellte eine Rechnung ohne Umsatzsteuer unter Angabe der USt-IdNr. an die britische Käuferin. A ging von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung aus. B veräußerte die Pkws unter Ausweis britischer Mehrwertsteuer an einen in Großbritannien ansässigen Kunden (C). Weitere Ermittlungen ergaben darüber hinaus, dass C den Transport der Pkw beauftragt und gezahlt hatte. Das Finanzamt ging im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau im Jahr 2007 davon aus, dass die Lieferungen an B als steuerpflichtig zu behandeln sind. Hiergegen zog A vor das FG, welches seiner Klage stattgab. Das Finanzamt legte dann Revision vor dem BFH ein.

Kriterien der Verfügungsmacht

Nach der Rechtsprechung des EuGH (z.B. Ur. v. 06.04.2006 - Rs. C-245/04) ist für die Festlegung der bewegten Lieferung grundsätzlich auf alle Umstände des Einzelfalls abzustellen. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, durch den Ersterwerber auf den Zweiterwerber stattfand, bevor die Ware das Inland verlassen hat. In diesem Fall wäre die bewegte Lieferung der Lieferung des ersten Abnehmers an den letzten Empfänger zuzuordnen.

Für den Fall XI R 15/14 bedeutete dies, dass die Beauftragung des Transports durch den mittleren Unternehmer also nicht unbedingt zur Zuordnung der bewegten Lieferung zu dessen Lieferung an den Abnehmer führen muss. Die deutsche Finanzverwaltung geht zwar in Abschn. 3.14, Abs. 9 bis 10 UStAE davon aus, dass bei einer Kosten- und Risikotragung für den Transport durch den mittleren Unternehmer im Ergebnis die bewegte Lieferung in der Reihe dann der Lieferung von diesem an seinen Abnehmer zuzuordnen ist (vgl. BFH, Ur. v. 28.05.2013 - XI R 11/09). Problematisch war im Fall insbesondere auch der Zeitpunkt der Übertragung dieser Verfügungsmacht vom Zweiterwerber an den letzten Abnehmer. Dies konnte aufgrund fehlender Unterlagen nicht geklärt werden, weshalb eine Rückverweisung an die Vorinstanz stattfand.

Entgegen der Ansicht des FG spielen vom objektiven Geschehensablauf abweichende Absichtsbekundungen der Parteien lediglich im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes hinsichtlich der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung eine Rolle. Soweit bei der Sachverhaltsaufklärung erhebliche Zweifel verbleiben sollten, ob die Verfügungsmacht am Liefergegenstand bereits im Inland übertragen wurde, ist die bewegte Lieferung im Zweifel der Lieferung des Ersterwerbers (also hier B) an den letzten Abnehmer (also C) zuzuordnen. Indem der BFH, nach den Vorgaben des EuGH, die Kriterien der Verfügungsmacht und der Einzelfallprüfung in den Vordergrund rückt, stellt er sich in Teilen gegen das bisherige Prozedere der Finanzverwaltung nach Abschn. 3.14, Abs. 9 bis 10 UStAE.

Hinweis: Dem BFH ist die Rechtsunsicherheit, die in der Abbildung von internationalen Reihengeschäften herrscht, durchaus bewusst. In seinem Urteil zeigte er eine Absicherungsmöglichkeit auf: Wenn sich hier A von B versichern lässt, dass B die Befugnis, über den Gegenstand der Lieferung wie ein Eigentümer zu verfügen, nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand der Lieferung das Inland verlassen hat, so kann eine Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen der Lieferung von A an B vorgenommen werden. Nach Ansicht des BFH kommt in diesem Fall ein Vertrauensschutz für A nach § 6a Abs. 4 UStG in Betracht, sollte B gegen seine Versicherung verstoßen. Diese Vorgabe des BFH konkretisiert nun das Erfordernis der Abholberechtigung in dem unlängst in den UStAE eingefügten Abschn. 3.14 Abs. 10a.

Bewegte Lieferung im Abholfall

Besonderheit im Fall XI R 30/13 war, dass ein Abholfall des letzten Unternehmers in der Reihe vorlag. Im Urteil vom 28.05.2013 hatte der BFH mit Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung bereits entschieden, dass die Festlegung der bewegten Lieferung allein anhand der Transportverantwortlichkeit ohne weitere Einzelfallwürdigung nicht mit dem EU-Recht konform ist.

In Abschn. 3.12 Abs. 8 Satz 2 UStAE legt die Finanzverwaltung jedoch fest, dass im Abholfall des letzten Unternehmers die bewegte Lieferung der Lieferung an diesen zuzuordnen ist.

Dem tritt der BFH nun entgegen. Die bisher aufgestellten Grundsätze bezüglich Verschaffung der Verfügungsmacht und Einzelfallprüfung, die zu Fällen einer Beauftragung des Transports durch den mittleren Unternehmer ergangen sind, können auch auf die hier vorliegende Konstellation angewendet werden. Auch hier ist deshalb zu ermitteln, wann und wo der Zweiterwerber die Verfügungsmacht erhalten hat. Außerdem handelt es sich bei der Verschaffung der Verfügungsmacht und der Warenbewegung nach Ansicht des BFH um separate Tatbestandsmerkmale. Weder die Tatsache, dass der Zweiterwerber ggf. an der Beförderung beteiligt war, noch der Umstand, dass die Gegenstände nicht zur Adresse des Ersterwerbers befördert wurden, können es für sich genommen ausschließen, die Beförderung der ersten Lieferung zuzuordnen. Der BFH stellte auch klar, dass für die innergemeinschaftliche Qualifizierung einer Lieferung nicht allein entscheidend ist, ob der letzte Abnehmer eines Reihengeschäfts die Beförderung oder Versendung des Gegenstands übernommen hat. Die insoweit gegenteiligen Aussagen der Finanzverwaltung in Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 2 UStAE sind mit der Rechtsprechung des EuGH nicht in vollem Umfang vereinbar.

Hinweis: Die hier besprochenen BFH-Urteile konkretisieren die Rechtsprechung des EuGH zum innergemeinschaftlichen Reihengeschäft und machen dessen abstrakte Äußerungen besser für die Praxis umsetzbar. Das BFH-Urteil XI R 30/13 kann als eine Weiterentwicklung der Grundsätze aus dem Urteil vom 28.05.2013 angesehen werden. Zu begrüßen ist, dass der BFH den Steuerpflichtigen im Rahmen des Hinweises auf die Versicherung des Zweiterwerbers praktische Leitlinien gibt. Steuerpflichtige, die ihre internationalen Lieferstrukturen beim Reihengeschäft nach den bisherigen Vorgaben der Finanzverwaltung ausgerichtet haben, können zunächst weiter auf dieses Prozedere vertrauen, da die Finanzverwaltung noch an entsprechende Vorgaben des UStAE gebunden ist. Für Zweifelsfälle kann die neue Rechtsprechung jedoch weiteren Argumentationsspielraum liefern. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung die Urteile umsetzen wird. Denkbar ist, dass der Nachweis einer Abholberechtigung nach Abschn. 3.14 Abs. 10a UStAE auf eine Versicherung des Ersterwerbers hinsichtlich der Übertragung der Verfügungsbefugnis an den Zweitabnehmer ausgedehnt wird.

Thorsten Wagemann, Steuerberater, Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)

2. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen auch ohne USt-IdNr.

Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden. Dazu gehört auch die buchmäßige Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Abnehmers nach § 17c UStDV. Wenn dabei Fehler unterlaufen, versagt die Finanzverwaltung regelmäßig die Steuerbefreiung. Jetzt hat sich der BFH (Urt. v. 21.01.2015 - XI R 5/13) mit der Frage der Zulässigkeit und den allgemeinen Voraussetzungen innergemeinschaftlicher Lieferungen auseinandergesetzt.

Der Ausgangssachverhalt

Der Klägerin handelt mit hochwertigen Weinen als Groß- und Einzelhändler. In ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 behandelte sie Anzahlungen aus sieben Rechnungen als steuerfrei. Den Anzahlungen sollten innergemeinschaftliche Lieferungen an den F-Fonds, UK, zugrunde liegen. Der Fonds selbst war eine nach dem Recht der Cayman Islands gegründete und in das dortige Handelsregister eingetragene GmbH. Gegenstand des Fonds war die Geldanlage in hochwertige Weine.

In den entsprechenden Rechnungen an den F-Fonds wurde auf die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen hingewiesen. Außerdem war auf den Rechnungen eine USt-IdNr. vermerkt. Es handelte sich aber nicht um die USt-IdNr. des F-Fonds, sondern die eines anderen Unternehmers. Dieses Unternehmen unterhielt in Großbritannien ein Verbrauchssteuerlager, bei dem der F-Fonds über ein Verbrauchssteuerlagerkonto verfügte.

Die Lieferung der Weine erfolgte im März 2004. Die Warenbewegung ging von Deutschland in das Vereinigte Königreich in das Verbrauchsteuerlager des anderen Unternehmens. Als Nachweise für die Lieferung lagen neben den Rechnungen ein CMR-Frachtbrief, eine weiße Spediteursbescheinigung sowie ein vom Zollamt für Verbrauchsteuerzwecke ausgestelltes begleitendes Verwaltungsdokument vor.

Im Jahr 2007 teilte die britische Finanzverwaltung mit, dass die Klägerin innergemeinschaftliche Lieferungen an den anderen Unternehmer angemeldet habe, was nicht korrekt sei, weil es sich bei diesem um ein Zoll- bzw. Verbrauchsteuerlager handele. Daraufhin führte das Finanzamt eine Überprüfung der betreffenden Weinlieferung bei der Klägerin durch. Es stellte im Rahmen der Prüfung fest, dass auf den Rechnungen nicht die USt-IdNr. des Fonds, sondern immer die des Betreibers des Verbrauchssteuerlagers in Großbritannien angegeben war. Das Finanzamt sah aufgrund dieser Erkenntnisse für das Streitjahr 2003 die Weinlieferungen als steuerpflichtig an, weil Abnehmer der Weine der F-Fonds gewesen und eine gültige USt-IdNr. des Fonds nicht nachgewiesen sei.

Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach §§ 4 Nr. 1b, 6a Abs. 1 UStG setzt im Einzelnen voraus:

- Eine Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Dazu muss der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch den Lieferanten oder Abnehmer befördert oder versendet werden (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- Der Abnehmer der Ware ist gem. § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG entweder Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder jeder andere Erwerber bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges i.S.d. § 1b Abs. 2 und Abs. 3 UStG.
- Der Gegenstand der Lieferung muss im Bestimmungsmitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegen (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Vorliegend ist der Wein von Deutschland nach Großbritannien gelangt. Außerdem war der F-Fonds ein Unternehmer, der die Weine für sein Unternehmen erworben hat, so dass zwei Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

Erwerbsbesteuerung im Erwerbsmitgliedstaat

Die letzte Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist, dass der Gegenstand der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Als Voraussetzung für die Steuerfreiheit im Ausgangsmitgliedstaat muss es daher zu einer Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat kommen. Damit besteht eine Verbindung zwischen Steuerfreiheit der Lieferung und dem innergemeinschaftlichem Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat.

Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb sind aber nicht derart voneinander abhängig, dass die Steuerbefreiung nur bei tatsächlicher Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs gewährt wird. Vielmehr genügt hierfür die bloße Steuerbarkeit im anderen Mitgliedstaat. Deshalb hindert eine Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat die Steuerbefreiung im Ursprungsmitgliedstaat nicht.

Tipp: Der Gegenstand muss daher der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat lediglich unterliegen. Das heißt, dass der Abnehmer die Besteuerung nicht durchgeführt haben muss. Für die Steuerfreiheit des Lieferanten ist somit unerheblich, ob der Abnehmer den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat erklärt. Die Steuerfreiheit im Ausgangsmitgliedstaat darf nicht von einer ordnungsgemäßen Versteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat abhängig gemacht werden.

Im Streitfall unterlag die Lieferung aus Deutschland in Großbritannien der Besteuerung als innergemeinschaftlicher Erwerb. Der F-Fonds handelte zudem im Rahmen des Weinerwerbs als Unternehmer und ist weiterhin nicht als Kleinunternehmer einzuordnen.

Hinweis: Bei den sog. Exoten bzw. opaken Unternehmern (z.B. Kleinunternehmer, pauschalierende Land- und Forstwirte) liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb grundsätzlich erst beim Überschreiten der Erwerbsschwelle in dem jeweiligen Mitgliedstaat vor. Allerdings kann auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet werden. Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren gilt die Erwerbsschwelle nicht, so dass die Güter immer der Erwerbsbesteuerung unterliegen.

Für die Steuerfreiheit der Lieferung in Deutschland kommt es auch nicht darauf an, dass der Wein nicht der Verbrauchssteuer in Deutschland unterliegt. Dies ändert nichts daran, dass es sich grundsätzlich um eine verbrauchsteuerpflichtige Ware im Sinne des Europäischen Rechts handelt.

Ebenso unerheblich ist, dass die Lieferung in ein Verbrauchssteuerlager erfolgte. Auch Verbrauchssteuerlager sind - wie Zolllager - Teil des Inlands des betreffenden Mitgliedstaats. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt daher in Großbritannien.

Nachweispflichten

Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sind nach § 6a Abs. 3 UStG nachzuweisen. Wegen dieser Nachweisfrage hat der BFH keine abschließende Entscheidung

getroffen, sondern das Verfahren zwecks weiterer Sachverhaltsaufklärung an das FG zurückverwiesen.

Die Klägerin hat hier nicht die USt-IdNr. ihres Abnehmers, des F-Fonds, aufgezeichnet. Vielmehr lag ihr lediglich die Nummer des Betreibers des Verbrauchsteuerlagers vor. Gemäß § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV muss der Unternehmer den sog. Buchnachweis erbringen. Das heißt er muss bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung "einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers" buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Diese Verpflichtung hat die Klägerin jedoch im Streitfall nicht erfüllt.

Ob die fehlende Aufzeichnung einer USt-IdNr. des F-Fonds unschädlich ist, konnte aufgrund der im Streitfall tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilt werden.

Im Urteil vom 27.09.2012 in der Rechtssache VSTR - C-587/10 hat der EuGH entschieden, dass die Steuerbefreiung nicht allein aus dem Grund verweigert werden darf, dass die USt-IdNr. nicht aufgezeichnet wurde,

- wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, die USt-IdNr. des Erwerbers nicht mitteilen kann und
- er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichten jedoch nicht aus, um auf Grundlage der EuGH-Rechtsprechung zu entscheiden, ob die Aufzeichnung der USt-IdNr. ausnahmsweise entbehrlich war. Zwar geht der BFH davon aus, dass der F-Fonds Unternehmer war und die Eingangsleistung auch für sein Unternehmen bezogen hat. Die Feststellungen reichten jedoch nicht aus, um zu beurteilen, ob die Klägerin alle ihr zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um eine USt-IdNr. des F-Fonds mitzuteilen.

Die Klägerin hat hier nach den Feststellungen des FG die mitgeteilte USt-IdNr. nicht gem. § 18e Nr. 1 UStG bestätigen lassen. Das FG wird die Zumutbarkeit einer solchen Abfrage vor dem Hintergrund seiner tatsächlichen Feststellungen zu der Nachfrage der Klägerin beim F-Fonds prüfen müssen. Beachtlich in diesem Zusammenhang ist, dass in dem Verfahren VSTR eine Abfrage eingeholt wurde.

Bei der Entscheidung, ob vorliegend die falsche USt-IdNr. zu einer Steuerpflicht führt, ist auch zu berücksichtigen, dass hier weder ein betrügerisches Verhalten der Beteiligten noch eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt.

Fazit

Die innergemeinschaftliche Lieferung bleibt spannend. In der Praxis sollte der Lieferant vom Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung eine USt-IdNr. verlangen. Diese sollte auch qualifiziert abgefragt werden. Die Entscheidung zeigt nämlich wieder einmal sehr schön auf, dass es sich auch um die Nummer des Vertragspartners handeln sollte. Gleichwohl kann es in der Praxis schwierig sein, die richtige Nummer zu bekommen, wenn der Abnehmer z.B. Teil eines Konzerns ist. In der Praxis kommt es darauf an, ob die Angabe der richtigen USt-IdNr. zumutbar war. M. E. ist die

Entscheidung so zu verstehen, dass in diesen Fällen die korrekte Aufzeichnung der USt-IdNr. nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist.

Regierungsdirektor Peter Mann

3. Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug bei einer EU-Lieferung

Unentschiedenheit oder Unsicherheit besteht in der Beurteilung der Rechtsfrage, ob mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. EugH, Urt. v. 21.06.2012 - C-80/11 und C-142/11) der Leistungsempfänger zum Abzug der Vorsteuerbeträge berechtigt ist, wenn er auf die Angaben des Lieferanten vertraute und sich diese Angaben später als falsch herausstellen.

Die Antragstellerin im Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz ist eine GmbH, die im Kfz-Handel tätig ist. Sie tätigte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Spanien an eine andere Firma. Das Finanzamt sah diese Lieferungen als steuerpflichtig an, da die Fahrzeuge nach den Feststellungen der Steuerfahndung niemals nach Spanien gelangt sind. Sie wurden vielmehr im Inland vermarktet. Außerdem versagte die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus einigen Eingangsleistungen, da es sich bei dem Vertragspartner um eine "Scheinfirma" gehandelt habe. Dieses Unternehmen habe keinen Sitz unter der Rechnungsanschrift gehabt.

Im Rahmen der summarischen Prüfung kommt der BFH zu einer Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferungen. Gemäß § 6a Abs. 1 UStG setzt die Steuerfreiheit u.a. voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit muss der Unternehmer gem. § 6a Abs. 3 UStG darüber hinaus beleg- und buchmäßig nachweisen (§ 17a und 17c UStDV). Ein entsprechender Nachweis liegt hier jedoch nicht vor. Die Antragstellerin hat den Bestimmungsort nicht nachgewiesen. In Ausnahmefällen kann sich zwar der Bestimmungsort unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben. Dies gilt jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wird. Da nach den Feststellungen des FG der Verbleib der Fahrzeuge jedoch völlig unklar ist, greift diese Ausnahme nicht. Die Antragstellerin kann sich auch nicht auf einen Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG berufen. Ein Vertrauensschutz kommt nur dann in Betracht, wenn der Lieferant seinen belegmäßigen Nachweispflichten korrekt nachgekommen ist. Im Streitfall fehlt es hingegen an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsorts, so dass wegen dieses Beweismangels auch kein Vertrauensschutz in Betracht kommt.

Bei der Rechnungsanschrift folgt der BFH der Argumentation der Antragstellerin. Er hält es zumindest für zweifelhaft, dass der Vorsteuerabzug bei einer falschen Rechnungsanschrift immer ausgeschlossen ist. Die Unsicherheit ergibt sich hier aus der Rechtsprechung des EuGH. Danach könnte die Antragstellerin zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn sich aus ihrer Sicht keine Zweifel an der in der Rechnung angegebenen Anschrift hätten ergeben müssen.

Hinweis: Die Entscheidung betrifft zwar noch die alte Rechtslage bei der innergemeinschaftlichen Lieferung vor Einführung der Gelangensbestätigung zum 01.01.2014. Die Grundsätze sind aber auch auf die aktuelle Rechtslage übertragbar.

BFH vom 18.02.2015- V S 19/14

4. Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei Bösgläubigkeit

Beim Vertrauensschutz sind alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände umfassend zu berücksichtigen. Danach kann sich die zur Steuerpflicht führende Bösgläubigkeit auch aus Umständen ergeben, die nicht mit den Beleg- und Buchangaben zusammenhängen.

Das FG München hat sich mit dem Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auseinandergesetzt. In dem Verfahren hatte ein Autohändler mehrere Kfz nach Palma de Mallorca sowie Tschechien an verschiedene Firmen geliefert. Der Händler hatte die Gültigkeit der USt-IdNr. der Abnehmerfirmen überprüft. Außerdem hatte er sich Handelsregistrauszüge beschafft. Die fraglichen Geschäfte wurden alle von einem Vermittler abgewickelt. Daher bestand auch kein unmittelbarer Kontakt mit den Geschäftsführern der Abnehmerfirmen. Die gelieferten Fahrzeuge wurden von verschiedenen Abholern bei dem Autohändler abgeholt. Später stellte sich heraus, dass die Fahrzeuge nicht in das EU-Ausland gebracht worden sind. Außerdem handelte es sich bei den Abnehmerfirmen um Scheinunternehmen.

Das FG versagt hier eine Steuerbefreiung. Da die Fahrzeuge niemals in das EU-Ausland gelangt sind, greift hier objektiv betrachtet die Steuerbefreiung nicht. Der Lieferant kann sich auch hier nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Der Vertrauensschutz ist davon abhängig, dass der Lieferant zuvor alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren und von ihm vernünftigerweise zu erwartenden Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Die Bösgläubigkeit ergibt sich hier nicht aus Umständen, die mit dem Buch- und Belegnachweis im Zusammenhang stehen.

Ungewöhnliche Umstände wie z.B. ein Barverkauf hochwertiger Wirtschaftsgüter mit "Beauftragten" ohne Überprüfung der Vertretungsmacht schließen nicht bereits für sich allein die Anwendung von § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG aus, sondern sind bei der Würdigung zu berücksichtigen, ob der Unternehmer mit der erforderlichen kaufmännischen Sorgfalt gehandelt hat. Der Händler ist zwar grundsätzlich nicht verpflichtet gewesen, weitere Erkundigungen darüber einzuholen, ob die in den Belegen genannten Abnehmer tatsächlich existierten und ihren Betriebssitz an der angegebenen Adresse hatten. Es reicht aus, dass die ihm mitgeteilte und von ihm aufgezeichnete USt-IdNr. den angeblichen Abnehmern tatsächlich erteilt worden und im Zeitpunkt der Lieferung weiterhin gültig gewesen ist.

Er hat jedoch versäumt, Nachforschungen darüber anzustellen, welche Rolle der Vermittler bei der Abwicklung der Kfz-Lieferungen gespielt hat. Der Händler hätte vor Tätigkeit der ersten Umsätze mit den Abnehmerfirmen zumindest auch den Kontakt über deren Geschäftssitz in Mallorca bzw. Tschechien suchen müssen. Außerdem hätte er die Handelsregistrauszüge über die angeblichen

Abnehmerfirmen überprüfen müssen. Dann wäre ihm aufgefallen, dass es sich hierbei um Firmen gehandelt hat, deren Geschäftstätigkeit in keinem Fall in einem Zusammenhang mit einem Kfz-Handel gestanden hat.

FG München vom 21.04.2015- 2 K 1430/12