

# Beschluss vom 22. November 2023, XI R 1/20

**Reihengeschäft: Keine notwendige Beiladung des Ersterwerbers im finanzgerichtlichen Verfahren des Lieferers;  
Beweisvermutung nach Art. 9 Abs. 1 CMR**

ECLI:DE:BFH:2023:B.221123.XIR1.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 1 Abs 3, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 6 S 5, UStG § 3 Abs 6 S 6, UStG § 3 Abs 7 S 2, UStG § 4 Nr 1 Buchst a, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6, UStG § 6a Abs 1 S 1, UStG § 6a Abs 4 S 1, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 32 UAbs 1, UStDV § 17a, UStDV § 17aff, UStAE Abschn 3.14 Abs 4 S 1, FGO § 11 Abs 2, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 123 Abs 1 S 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, FGO § 126 Abs 6 S 1, FGO § 126a, FGO § 135 Abs 2, AEUV Art 267, RsprEinhG § 2, CMR Art 9 Abs 1, UStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 12. Juni 2019, Az: 5 K 1360/16 U

## Leitsätze

1. Bei einem Reihengeschäft mit drei Beteiligten (X, Y und Z) und zwei Lieferungen (X an Y sowie Y an Z) muss der Ersterwerber (Y) zu einem Rechtsstreit des ersten Lieferers (X) mit seinem Finanzamt nicht nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beigeladen werden.
2. Für die Frage, welcher Lieferung im Rahmen eines solchen Reihengeschäfts die Warenbewegung zuzuordnen ist, war nach altem Recht im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgeblich, ob der Ersterwerber (Y) dem Zweiterwerber (Z) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat (vgl. BFH-Urteil vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Leitsatz 2).
3. Ein ordnungsgemäß ausgestellter und unterzeichneter Frachtbrief erbringt nach Art. 9 Abs. 1 CMR keinen Beweis darüber, ob der Ersterwerber (Y) dem Zweiterwerber (Z) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat.
4. Ob eine "gebrochene" Versendung vorliegt, spielt für die Frage, ob der Ersterwerber (Y) dem Zweiterwerber (Z) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat, keine Rolle.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.06.2019 - 5 K 1360/16 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stand im Jahr 2012 (Streitjahr) mit der in Österreich ansässigen A GmbH (A) in Geschäftsbeziehung, die der in Kasachstan ansässigen K Ltd. (K) gebrauchte Veranstaltungstechnik der Klägerin verkaufte. Dem Geschäft zwischen A und K lag ein sogenannter "Sales Contract" (Vereinbarung) zugrunde. Nach Ziffer 3 dieser Vereinbarung war die Lieferbedingung "ex works Germany" vereinbart. Die Käuferin (K) musste gemäß dieser Vereinbarung den Transport organisieren. Der Gefahrübergang sollte mit Übergabe der Ware an K, die für den 11.07.2012 vorgesehen war, erfolgen.
- 2 Am 04.07.2012 teilte A der Klägerin in einer E-Mail mit, dass der Kaufpreis unterwegs sei, der Kunde sich die Ware,

so wie es aussehe, per Luftfracht schicken lasse, diese am 10.07.2012 oder 11.07.2012 anschauen wolle und die Abholung durch eine niederländische Spedition erfolgen solle. In einer weiteren E-Mail vom 05.07.2012 teilte A der Klägerin ferner mit, dass sie ihr zwei für K bestimmte Originalrechnungen und Verträge gesendet habe und K am Nachmittag des 11.07.2012 die Ware anschauen werde. Die Spedition, der sie, die A, die Kontaktdaten der Klägerin schon geschickt habe, sei erst einmal für den 12.07.2012 bestellt.

- 3 Unter dem 10.07.2012 bestätigte die Klägerin gegenüber A den Verkauf näher bezeichneter Beschallungstechnik zum Preis von ... € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer. Am 11.07.2012 stellte die Klägerin die Lieferung dieser gebrauchten Gegenstände der A in Rechnung; die Rechnung wies keine Umsatzsteuer aus und enthielt den Hinweis, dass es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- (in der für das Streitjahr geltenden Fassung --a.F.--) handele. Unter dem 12.07.2012 wurde ein Frachtbrief im Sinne des Übereinkommens vom 19.05.1956 über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road --CMR--, BGBl II 1961, 1120) ausgestellt. Als Absenderin der Ware ist die Klägerin, als Empfängerin die in den Niederlanden ansässige H und als Frachtführerin die gleichfalls in den Niederlanden ansässige X B.V. (X) angegeben. Der dem Frachtbrief beiliegende Lieferschein der Klägerin datiert auf den 12.07.2012. Im "Uitvoergeleidedocument" (Ausfuhrbegleitdokument), das für den Beförderungsteil Niederlande/Kasachstan ausgestellt worden war, sind A als Absenderin und K als Empfängerin sowie die in den Niederlanden ansässige Z B.V. als "Aangever/Vertegenwoordiger" (Anmelderin/Vertreterin) angegeben.
- 4 Die Klägerin erklärte die Lieferung an A in ihrer am 24.01.2014 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr als umsatzsteuerfrei. Das FA stimmte der Erklärung zunächst zu.
- 5 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung war der Prüfer der Ansicht, dass die vorgenannte Lieferung nicht umsatzsteuerfrei sei. Er rechnete Umsatzsteuer in Höhe von ... € aus dem Rechnungsbetrag (... €) heraus. Dementsprechend erließ das FA unter dem 11.03.2015 für das Streitjahr einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid. Der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 01.04.2016).
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 558 veröffentlichten Urteil ab. Die im Rahmen eines Reihengeschäfts ausgeführte Lieferung der Klägerin an A sei steuerbar und steuerpflichtig. Zur Überzeugung des FG stehe fest, dass die im CMR-Frachtbrief als Absenderin eingetragene Klägerin keinen Frachtvertrag mit der Spediteurin abgeschlossen habe. Die Warenbewegung sei nicht der Lieferung der Klägerin, die die Ware weder versendet noch befördert habe, zuzuordnen. Mangels unrichtiger Angaben der A sei die Steuerfreiheit auch nicht aus Vertrauensschutzgründen zu gewähren.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Sie macht geltend, das FG habe gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, weil es eine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unterlassen habe. Daneben rügt die Klägerin weitere Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 9 In der Sache bringt die Klägerin vor, sie habe sich mit A, die ihr gegenüber eine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet habe, die Transportverantwortung geteilt. Es liege eine "gebrochene Versendung" vor. Für die Teilstrecke zum Lager der H in den Niederlanden habe sie die Transportverantwortung getragen. Die Verfügungsmacht sei mit der Entnahme aus dem Lager der H auf A übergegangen, die die Transportverantwortung für die Teilstrecke von den Niederlanden nach Kasachstan übernommen habe. Bei einer "gebrochenen Versendung" fehle es an einer Zuordnung einer einzigen Warenbewegung zu einer der beiden Lieferungen, so dass kein Reihengeschäft gegeben sei. Die Warenbewegung, die ihr, der Klägerin, zuzuordnen sei, führe dazu, dass ihre Lieferung zwar im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG a.F. steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG a.F. steuerbefreit sei.
- 10 Außerdem habe sie die erforderlichen Beleg- und Buchnachweise erbracht. Der ordnungsgemäß unterzeichnete CMR-Frachtbrief, in dem sie, die Klägerin, als Absenderin und H als Empfängerin eingetragen sei, begründe nach Art. 9 Abs. 1 CMR den Vollbeweis seiner inhaltlichen Richtigkeit und könne nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (Urteil vom 17.04.1997 - I ZR 251/94, Versicherungsrecht --VersR-- 1998, 79) nur durch Gegenbeweis, nicht aber durch freie richterliche Überzeugungsbildung widerlegt werden. Soweit der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 12.05.2009 - V R 65/06 (BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511) den Beweiswert eines CMR-Frachtbriefs, der sich als unrichtig erweise oder bei dem an der Richtigkeit der darin

getätigten Angaben zumindest begründete Zweifel bestünden, einschränke, stehe diese die verfassungsrechtlichen Grenzen überschreitende Rechtsfortbildung dem Rechtsstaatprinzip entgegen. Auch das Ausfuhrbegleitdokument belege, dass sie, die Klägerin, die Soundanlage nicht unmittelbar an K geliefert habe.

- 11** Ginge man dagegen mit dem FG sowohl von einem Reihengeschäft als auch der Übertragung der Verfügungsmacht auf K bereits in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) aus, sei die Beförderung oder Versendung nach § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG a.F. ihrer Lieferung an A, die als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei sei, zuzuordnen. § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a.F. könne nur abgestimmt vollzogen werden, was mangels konkreter Kenntnis hier nicht der Fall sei.
- 12** Zumindst könne sie, die Klägerin, sich auf Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG a.F. berufen, da A ihr gegenüber nicht nur unklare Angaben gemacht, sondern auch einen unzutreffenden Sachverhalt unterbreitet habe, soweit die Verfügungsmacht auf K bereits in Deutschland übertragen worden sein sollte.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 01.04.2016 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 11.03.2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € herabgesetzt wird,  
hilfsweise dem Großen Senat des BFH die Rechtsfrage zur Entscheidung vorzulegen, ob "der CMR-Frachtbrief mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zivilgerichte den widerleglichen Beweis für Abschluss und Inhalt des Beförderungsvertrags (Art. 9 Abs. 1 CMR), der bis zur Erschütterung des Beweiswerts durch einen Gegenbeweis bestehen bleibt [, begründet] oder aber ... mit der Rechtsprechung des V. Senats des BFH auch berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben in einem CMR-Frachtbrief ausreichend [sind], um den Beweiswert zu erschüttern, es sei denn, jene Zweifel werden durch einen weiteren Gegenbeweis entkräftet?",  
äußerst hilfsweise dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes die Rechtsfrage zur Entscheidung vorzulegen, "ob der Beweiswert eines CMR-Frachtbriefs (Art. 9 Abs. 1 CMR) auch durch die richterliche Überzeugungsbildung und/oder begründete Zweifel erschüttert werden kann, die wiederum nur durch einen Gegenbeweis beseitigt werden kann?",  
im Falle von Zweifeln bezüglich der Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:  
"1. 'Reicht für Zwecke der Umsatzsteuer als Nachweis schon das mit der MRN [Master Reference Number] und dem Barcode versehene Ausfuhrbegleitdokument der zuständigen Zollstelle über die Zulässigkeit der Ausfuhr aus, um den Ausführer zu definieren oder aber muss dazu auch der sog. Ausgangsvermerk vorliegen? Ist den Finanzbehörden bzw. den Finanzgerichten zur Vermeidung von Behinderungen des Warenverkehrs auch für Altjahre das Recht zuzugestehen, eine Bestätigung des Ausgangsvermerks über einen Zugriff in das elektronische Zollsystem zu beschaffen?'  
2. 'Gilt der Ansatz des EuGH in seinem Urteil vom 12.07.2012, C-608/10, Südzucker, C-10/11, WEGO, C-23/11, Moksel, wonach der in einem Ausfuhrdokument bezeichnete Ausführer als solcher anzuerkennen ist, solange das Zollamt keiner Änderung zustimmt und das Dokument damit zugleich Bindungswirkung (Beweiskraft) für ein anderweitiges Erstattungsverfahren haben kann, spiegelbildlich auch für den Nachweis einer Ausfuhrlieferung dahingehend, dass jenes Dokument bis zum Beweis des Gegenteils auch für Zwecke der Umsatzsteuer bestätigt, wer Ausführer und damit Verfügungsberechtigter einer Ware ist, die in ein Drittland geliefert wird?'  
3. 'Muss das FG bei der Unterstellung eines grenzüberschreitenden Reihengeschäfts mit Bezug zur [Europäischen Union] EU bzw. zu einem Drittstaat zwingend auch prüfen, ob das gefundene, von der Handhabung der Parteien abweichende umsatzsteuerliche Ergebnis auch unter Berücksichtigung der Behandlung im anderen EU-Mitgliedstaat ergehen kann, um eine grenzüberschreitend abgestimmte Lösung für den Bereich der EU zu finden, die auch den Vorgaben des gemeinschaftsrechtlichen Primärrechts entspricht? Ist der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmer notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO), sollte von der bisherigen steuerlichen Behandlung als gebrochene Versendung zugunsten eines Reihengeschäfts abgewichen werden?'"
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen und den Hilfsanträgen nicht zu entsprechen.
- 15** Es verteidigt die Vorentscheidung und führt unter anderem aus, das FG habe eine weitere Sachverhaltsaufklärung versucht, sei aber an fehlenden Unterlagen auf Seiten der Klägerin gescheitert. Im Rahmen des § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a.F. komme es auf die objektiven Umstände, nicht auf die subjektive Kenntnis der Beteiligten an.

# Entscheidungsgründe

## B.

**16** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

### I.

**17** Der Senat kann durch Beschluss nach § 126a FGO entscheiden.

**18** 1. Entgegen der von der Klägerin in ihrer Stellungnahme vom 31.10.2023 geäußerten Auffassung war es nicht geboten, den Beteiligten vorab die Gründe für eine Entscheidung nach § 126a FGO darzulegen. Die Anhörungsmitteilung nach § 126a Satz 2 FGO bedarf keiner besonderen Begründung dazu, weshalb der Senat die Revision einstimmig für unbegründet und mehrheitlich eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich hält (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 08.01.2014 - VII S 45/13, BFH/NV 2014, 563, Rz 4, m.w.N.; vom 20.10.2021 - XI R 19/20, BFH/NV 2022, 429, Rz 26; vom 04.11.2021 - VI R 48/18, BFH/NV 2022, 120, Rz 41; s.a. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 08.12.1992 - 1 BvR 326/89, Betriebs-Berater 1993, 1409, unter 1.; vom 05.11.1986 - 1 BvR 706/85, Neue Juristische Wochenschrift 1987, 1192; vom 04.12.1992 - 1 BvR 1411/89, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1993, 202). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Entscheidung --wie im Streitfall-- nicht maßgeblich auf einen im bisherigen Verfahrensverlauf nicht angesprochenen tatsächlichen oder rechtlichen Gesichtspunkt gestützt wird.

**19** 2. Der Umstand, dass der Senat die Revision zugelassen hat, steht dem Verfahren nach § 126a FGO im Übrigen nicht entgegen. Auch in einem solchen Fall kann nach § 126a FGO verfahren werden, wenn der erkennende Senat --wie vorliegend-- im Revisionsverfahren zu dem Ergebnis kommt, dass die Revision unbegründet ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 06.09.1996 - 1 BvR 1485/89, HFR 1996, 827; BFH-Beschluss vom 20.10.2016 - VI R 27/15, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441, Rz 10).

### II.

**20** Die Entscheidung des FG, dass die streitbefangene Lieferung gebrauchter Gegenstände der Veranstaltungstechnik durch die Klägerin steuerbar und steuerpflichtig ist, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

**21** 1. Das angefochtene Urteil leidet an keinem Verfahrensfehler.

**22** a) Der von der Klägerin unter anderem gerügte Verfahrensfehler, das FG habe es versäumt, A nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen, und dadurch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, liegt nicht vor.

**23** aa) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Das ist dann der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere also in Fällen, in denen das, was einen Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss, wobei ein sachlogischer oder rechnerischer Zusammenhang nicht genügt (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, Rz 19; BFH-Beschlüsse vom 15.02.2008 - XI B 180/07, BFH/NV 2008, 1169, unter 2.; vom 11.01.2018 - X R 21/17, BFH/NV 2018, 529, Rz 6). Für eine notwendige Beiladung im Sinne des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO reicht es daher nicht aus, dass die zu entscheidende Frage logisch nur einheitlich entschieden werden kann (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29.10.2002 - V B 186/01, BFH/NV 2003, 780, unter II.1.b; vom 14.03.2007 - V S 34/06, BFH/NV 2007, 1348, unter II.1.b bb; vom 15.02.2008 - XI B 180/07, BFH/NV 2008, 1169, unter 2.).

**24** bb) Eine solche gegenseitige Abhängigkeit zwischen dem Lieferer und dem Abnehmer, der zugleich Lieferer ist, ist hinsichtlich einer Entscheidung in einem § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG a.F. betreffenden Rechtsstreit nicht gegeben.

**25** (1) Die Entscheidung im Rechtsstreit des Unternehmers, der --wie hier die Klägerin als Leistende-- die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Lieferung begehrt, gestaltet nicht selbst unmittelbar die Rechtsverhältnisse des Leistungsempfängers. Die für diesen zuständige (in- oder ausländische) Steuerbehörde ist bei der Besteuerung der vom Leistungsempfänger seinerseits ausgeführten Umsätze an die Entscheidung des FG über die Umsatzsteuer des

Lieferers ebenso wenig gebunden wie an dessen umsatzsteuerrechtliche Würdigung der im Rahmen eines Reihengeschäfts ausgeführten einzelnen Umsätze. Ein Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit ist in einem Rechtsstreit eines Beteiligten an einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsverhältnis, bei dem es um die Steuerbarkeit oder Steuerpflicht der von ihm ausgeführten Leistungen geht, nicht gegeben, weil die Entscheidung im Rechtsstreit des einen Beteiligten mithin nicht unmittelbar in das Rechtsverhältnis des anderen am Leistungsverhältnis Beteiligten eingreift. Das gilt gleichermaßen für die den Streitfall betreffende Frage, ob die Warenbewegung nach § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG a.F. der ersten oder der zweiten Lieferung zuzurechnen ist. Der Senat folgt daher nicht der in der Literatur vertretenen Ansicht, auf die sich das Revisionsvorbringen der Klägerin stützt, dass in Bezug auf § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a.F. der Zwischenhändler an dem Rechtsverhältnis des Lieferers gegenüber dem FA so beteiligt sei, dass die Entscheidung auch ihm gegenüber nur einheitlich ergehen könne, so dass dieser im Sinne des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen sei (vgl. Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 496a).

- 26** (2) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats auch nicht verwehrt, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden (vgl. EuGH-Urteil KrakVet Marek Batko vom 18.06.2020 - C-276/18, EU:C:2020:485, Rz 53). Nur wenn die Gerichte eines Mitgliedstaats bei der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des nationalen Rechts feststellen würden, dass ein und derselbe Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt wird, sind sie, wenn ihre Entscheidungen nicht mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, verpflichtet, den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen (vgl. EuGH-Urteile Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, Tenor Ziffer 3 und Rz 63 ff.; KrakVet Marek Batko vom 18.06.2020 - C-276/18, EU:C:2020:485, Rz 51; ferner BFH-Beschluss vom 23.08.2023 - XI R 10/20, Deutsches Steuerrecht 2024, 295, Rz 68). Dies ist hier allerdings nicht der Fall.
- 27** cc) Eine dem BFH nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren eröffnete Nachholung einer notwendigen Beiladung im Sinne des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.; vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 24) ist daher nicht veranlasst.
- 28** b) Der erkennende Senat hat die von der Klägerin darüber hinaus gerügten Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO (Revisionsbegründungsschrift, S. 25 ff.) geprüft. Er erachtet diese Rügen nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 29** 2. Die Annahme des FG, dass die in Rede stehende Lieferung der Klägerin steuerbar und steuerpflichtig ist, hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand.
- 30** a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen unter anderem Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.
- 31** Art. 36a MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 vom 04.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Union 2018 Nr. L 311, S. 3) sowie § 3 Abs. 6a UStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl I 2019, 2451) sind im Streitfall noch nicht anzuwenden. Nach dem im Streitfall noch anwendbaren § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG a.F., mithin bei Reihengeschäften nach altem Recht, galten Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versandungslieferung vorangehen, dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt.
- 32** b) Schließen --wie im Streitfall-- mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, liegt ein Reihengeschäft vor, bei dem nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG a.F. die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist.
- 33** aa) Ein solches Reihengeschäft ist auch bei Ausfuhrlieferungen möglich (vgl. BFH-Urteile vom 15.03.1994 - XI R 83/92, BFHE 175, 137, BStBl II 1994, 956, unter II.; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 27; s. dazu auch § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG in der im Streitjahr noch nicht geltenden Fassung des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl I 2019, 2451).
- 34** bb) Die beteiligten Unternehmer führen dabei mehrere aufeinander folgende Lieferungen aus (vgl. EuGH-Urteil

EMAG Handel Eder vom 06.04.2006 - C-245/04, EU:C:2006:232; BFH-Urteile vom 28.05.2013 - XI R 11/09, BFHE 242, 84, BStBl II 2023, 537, Rz 36; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 28). Bei der Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG, Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL) und der Beförderung beziehungsweise Versendung in den anderen Mitgliedstaat (§ 3 Abs. 6 UStG a.F., Art. 32 Unterabs. 1 MwStSystRL) handelt es sich um zwei verschiedene Tatbestandsmerkmale, die getrennt voneinander zu prüfen sind (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 55 und 57; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 28). Dies gilt auch bei Ausfuhrlieferungen (vgl. BFH-Urteil vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 28).

- 35** c) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin Veranstaltungstechnik an A und A die Veranstaltungstechnik an K geliefert hat.
- 36** aa) Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Lieferungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Diese Vorschrift setzt Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL (vormals Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern) in nationales Recht um (vgl. BFH-Urteile vom 09.09.2015 - XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 19; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 21). Danach gilt als "Lieferung von Gegenständen" die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Der unionsrechtliche Begriff "Lieferung von Gegenständen" umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* vom 08.02.1990 - C-320/88, EU:C:1990:61, Rz 7 f.; *Auto Lease Holland* vom 06.02.2003 - C-185/01, EU:C:2003:73, Rz 32; *Eon Aset Menidjunt* vom 16.02.2012 - C-118/11, EU:C:2012:97, Rz 39; *NLB Leasing* vom 02.07.2015 - C-209/14, EU:C:2015:440, Rz 29, m.w.N.). Der BFH umschreibt diesen Vorgang ebenfalls in ständiger Rechtsprechung als Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag, ohne damit inhaltlich von der Rechtsprechung des EuGH abzuweichen (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 66, m.w.N.; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 31).
- 37** bb) Ob die Verfügungsmacht übertragen worden ist, ist vom nationalen Gericht festzustellen (vgl. z.B. EuGH-Urteile *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* vom 08.02.1990 - C-320/88, EU:C:1990:61, Rz 13; *Centralan Property* vom 15.12.2005 - C-63/04, EU:C:2005:773, Rz 63; *Evita-K* vom 18.07.2013 - C-78/12, EU:C:2013:486, Rz 34). Maßgeblich sind die Gesamtumstände des Einzelfalls, das heißt die konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2006 - V R 22/03, BFHE 213, 83, BStBl II 2006, 727, unter II.1.b aa; vom 16.04.2008 - XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.2.a; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 36).
- 38** cc) Danach wurden (unstreitig) zwei aufeinander folgende Lieferungen (von der Klägerin an A und von A an K) ausgeführt. Die Klägerin, die mit der Übergabe der Ware an X ihre vertragliche Verpflichtung gegenüber A erfüllt hatte, hat A mit der Übergabe an X Verfügungsmacht an den gelieferten Gegenständen verschafft. A konnte, ohne dabei unmittelbare Zugriffsmöglichkeit zu erlangen, wie eine Eigentümerin über die Gegenstände der Lieferung verfügen.
- 39** A hat jedoch bereits in diesem Moment der K, die nach der vertraglichen Vereinbarung aus dem "Sales Contract" die bei der Klägerin bereitgestellte Ware abholen sollte, Verfügungsmacht an den gelieferten Gegenständen verschafft und sie damit (noch im Inland) an K weiter geliefert.
- 40** d) Das FG ist ferner zu Recht davon ausgegangen, dass die Warenbewegung nicht der Klägerin zuzuordnen ist, weil sie objektiv die Ware grenzüberschreitend weder versendet noch befördert hat. Hierbei konnte das FG, das eine Versendung der Ware sowohl durch K als auch durch A gleichermaßen für möglich hielt, von einer weiteren Sachverhaltsaufklärung absehen; in beiden Fällen ist die Warenbewegung nicht der Lieferung der Klägerin zuzurechnen.
- 41** aa) Wird in einem Reihengeschäft im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG a.F. der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist nach § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG a.F. die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.
- 42** bb) Für diese Zuordnungsentscheidung nach altem Recht ist --entgegen der Auffassung der Beteiligten und der

Finanzverwaltung, die darauf abstellt, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- a.F.)-- entsprechend der ständigen Rechtsprechung des EuGH im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgeblich, ob die Zweitlieferung noch im Inland (vor oder bei der Beförderung oder Versendung) stattgefunden hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 48). Ist dies der Fall, kann --wie hier-- die Beförderung oder Versendung nicht mehr der Erstlieferung an den Ersterwerber zugeordnet werden (vgl. EuGH-Urteile Toridas vom 26.07.2017 - C-386/16, EU:C:2017:599, Rz 34 bis 36; AREX CZ vom 19.12.2018 - C-414/17, EU:C:2018:1027, Rz 70).

- 43** cc) Nach diesen Grundsätzen, von denen auch das FG ausgegangen ist, ist nach den Ausführungen unter B.II.2.c die grenzüberschreitende Warenbewegung nicht mehr der von der Klägerin an A ausgeführten Lieferung zuzurechnen, da die Lieferung von A an K noch im Inland erfolgt ist.
- 44** (1) Das FG hat den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass die Verfügungsmacht an der Ware bereits vor Beginn der mit der Versendung verbundenen physischen Warenbewegung auf K übergegangen ist.
- 45** (2) Diese Würdigung des FG ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO); denn das FG hat unter anderem festgestellt, dass K die Ware vollständig bezahlt und begutachtet hatte und nach der mit A getroffenen Vereinbarung aus dem Sales Contract die Gefahr des Untergangs trug. Es hat auch auf die Interessen der an den Lieferverhältnissen Beteiligten abgestellt und aus der Übergabe der Ware an die Spediteurin X darauf geschlossen, dass K Verfügungsmacht an der Ware (sowie Substanz, Wert und Ertrag) erhalten hat. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung, dass dem Zweiterwerber grundsätzlich Verfügungsmacht verschafft wird, wenn er den Gegenstand abholt (vgl. EuGH-Urteile Toridas vom 26.07.2017 - C-386/16, EU:C:2017:599; Kreuzmayr vom 21.02.2018 - C-628/16, EU:C:2018:84, Rz 35 ff.; BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 30/13, BFHE 249, 336, BStBl II 2023, 511, Rz 35; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 35).
- 46** (3) Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass eine Zuordnung der Warenbewegung zur zweiten Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a.F. nicht voraussetzt, dass der Zwischenerwerber aktiv nachweist, dass er die Ware als Lieferer befördert oder versendet hat. Anders als die Klägerin meint, kommt es bei der Anwendung von § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a.F. nicht darauf an, ob diese Regelung "abgestimmt" vollzogen wurde. Maßgeblich sind insoweit die objektiven Umstände; hiervon abweichende Absichtsbekundungen können im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes von Bedeutung sein (vgl. BFH-Urteil vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 37 ff.). Nur wenn die Frage des Ortes und der Zeit des Übergangs der tatsächlichen Verfügungsmacht auf den Letzterwerber --nach (der von Amts wegen durchzuführenden) Sachverhaltsaufklärung durch das FG, bei der Dritte, insbesondere der Ersterwerber, zur Sachverhaltsaufklärung herangezogen werden können-- ungeklärt bleibt, greift die Vermutungsregel des § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG a.F. ein (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 77; vom 28.05.2013 - XI R 11/09, BFHE 242, 84, BStBl II 2023, 537, Rz 47; EuGH-Urteil VSTR vom 27.09.2012 - C-587/10, EU:C:2012:592, Rz 32, m.w.N.). Das FG konnte im Streitfall jedoch hinreichend sicher feststellen, dass K bereits ab der bei der Klägerin erfolgten Übergabe der Ware an die Spediteurin die Verfügungsmacht über die Ware hatte, so dass für die Vermutungsregel des § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG a.F. kein Raum ist.
- 47** dd) Der Ort der von der Klägerin an A ausgeführten (ruhenden) Lieferung, die der Versendungslieferung der A an K im Inland vorangegangen ist, befindet sich daher nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG a.F. im Inland.
- 48** e) Die von der Klägerin erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.
- 49** aa) Anders als die Klägerin mit Bezug auf Abschn. 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE meint, kommt es vorliegend nicht darauf an, ob in der Terminologie der Finanzverwaltung eine "gebrochene" Versendung vorliegt. Die Finanzverwaltung geht zwar davon aus, dass eine Transportverantwortung bei der Beförderung oder Versendung durch mehrere beteiligte Unternehmer (sogenannte gebrochene Beförderung oder Versendung) nicht nur bei einem der Unternehmer liegen kann (vgl. dazu Abschn. 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE a.F.; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23.04.2023, BStBl I 2023, 778). Auf die Transportverantwortung kommt es jedoch nicht an, sondern auf die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, und die physische Verbringung der Gegenstände (vgl. zur innergemeinschaftlichen Lieferung im Reihengeschäft EuGH-Urteil VSTR vom 27.09.2012 - C-587/10, EU:C:2012:592, Rz 32, m.w.N.; Frye in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 6a Rz 219). Weder für den Senat noch für den EuGH war deshalb in der Rechtssache VSTR von Bedeutung, ob dort in der Terminologie der Finanzverwaltung eine "gebrochene Versendung" vorlag.

Entscheidend im Streitfall ist, dass die A der K bereits im Inland Verfügungsmacht verschafft hat. Die Warenbewegung ins Ausland erfolgte daher im Rahmen jener Lieferung.

- 50** bb) Entgegen dem Revisionsvorbringen kommt es im Streitfall auch nicht auf den aus Art. 9 Abs. 1 CMR folgenden Beweiswert eines CMR-Frachtbriefs an. Ein ordnungsgemäß ausgestellter und unterzeichneter Frachtbrief mag zwar nach Art. 9 Abs. 1 CMR den widerleglichen Beweis für Abschluss und Inhalt des Beförderungsvertrages und für die Übernahme des Transportgutes erbringen und zur Beweislastumkehr führen (vgl. BGH-Urteil vom 17.04.1997 - I ZR 251/94, VersR 1998, 79, unter II.1.b aa, m.w.N.). Er bringt jedoch keinen Beweis darüber, wann und wo (noch im Inland oder schon im Ausland) die A der K die Verfügungsmacht an der Veranstaltungstechnik übertragen hat.
- 51** cc) Aus gleichem Grunde kommt es nicht darauf an, dass A im Ausfuhrbegleitdokument als Absenderin und K als Empfängerin genannt wurden. Zwar liegen bei Ausfuhrlieferungen --anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (vgl. dazu EuGH-Urteil Teleos u.a. vom 27.09.2007 - C-409/04, EU:C:2007:548, Rz 44, 63; BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 8/09, BFH/NV 2010, 1141, unter II.2.b)-- in der Regel von den Zollbehörden ausgestellte Dokumente vor, die als Nachweise in Betracht kommen (vgl. BFH-Urteile vom 21.01.2015 - XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, Rz 39; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 56). Wenn alle am Reihengeschäft beteiligten Personen fremde Dritte sind und übereinstimmend davon ausgehen, die Warenbewegung sei einer bestimmten Lieferung zuzuordnen, ist dies ein Indiz dafür, dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.2015 - XI R 30/13, BFHE 249, 336, BStBl II 2023, 511, Rz 39; vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 56). Allerdings ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die nicht mit begründeten Verfahrensrügen angegriffen sind, keine übereinstimmende Zuordnung der Warenbewegung vorgenommen worden, da in dem CMR-Frachtbrief die Klägerin als Absenderin der Ware bezeichnet wurde, während nach dem Ausfuhrbegleitdokument A Absenderin der Ware ist.
- 52** dd) Gleiches gilt im Hinblick auf die vorübergehende Einlagerung der Liefergegenstände im Lager der H vor dem Weitertransport nach Kasachstan. Eine solche Einlagerung führte nur zu einer unschädlichen kurzen Unterbrechung der begonnenen Beförderung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 16.11.2016 - V R 1/16, BFHE 256, 542, BStBl II 2017, 1079, Rz 23; vom 11.03.2020 - XI R 7/18, BFH/NV 2020, 1288, Rz 45).
- 53** 3. Die steuerbare Lieferung ist nicht steuerfrei. Es liegt weder eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG noch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG vor, da die Klägerin die Veranstaltungstechnik weder in das Drittlandsgebiet (vgl. BFH-Urteile vom 23.04.2009 - V R 84/07, BFHE 225, 243, BStBl II 2010, 509, unter II.1.a; BFH-Urteil vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 44) noch in das übrige Gemeinschaftsgebiet (vgl. BFH-Urteil vom 11.03.2020 - XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl II 2023, 525, Rz 59, m.w.N.) befördert oder versendet hat. Es fehlt an der für eine Steuerbefreiung notwendigen Warenbewegung bei der Lieferung an A.
- 54** 4. Das FG ist schließlich weiterhin zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin keinen Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG a.F. erhält.
- 55** a) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. nicht vorliegen, ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (§ 6a Abs. 4 Satz 1 UStG a.F.). Die Frage, ob die "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" beachtet wurde, ist durch eine Würdigung der tatsächlichen Umstände des jeweiligen Einzelfalls (gegebenenfalls nach Beweisaufnahme) zu entscheiden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 28.09.2009 - XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73, unter 1.; vom 12.10.2018 - XI B 65/18, BFH/NV 2019, 129, Rz 11; BFH-Urteile vom 11.03.2020 - XI R 38/18, BFHE 268, 376, Rz 71; vom 02.07.2021 - XI R 40/19, BFH/NV 2022, 140, Rz 37; jeweils m.w.N.).
- 56** b) Danach kann die Klägerin die Steuerbefreiung unter dem Gesichtspunkt des Gutglaubensschutzes im Sinne des § 6a Abs. 4 UStG a.F. nicht beanspruchen.
- 57** Das FG hat festgestellt, dass A der Klägerin gegenüber keine unrichtigen, sondern allenfalls unklare Angaben gemacht hat. Unter Einbeziehung der E-Mails und dem der Klägerin vorliegenden Sales Contract sei jedenfalls unklar geblieben, ob A die Spedition beauftragt hatte. Bei unklaren Umständen, von denen die Steuerfreiheit oder -pflicht abhängt, entspricht es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns im Sinne von § 6a Abs. 4 UStG a.F., die unklaren Umstände aufzuklären. Dies ist hier nicht geschehen.

- 58** 5. Es besteht für den Senat vorliegend kein Anlass --wie von der Klägerin in ihren "Hilfsanträgen" angeregt--, den Großen Senat des BFH oder den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes anzurufen oder eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.
- 59** a) Der erkennende Senat weicht vorliegend weder von einer Entscheidung eines anderen Senats des BFH noch von der eines Senats eines anderen obersten Gerichtshofs des Bundes ab (s. oben unter B.II.2.e bb).
- 60** b) Dem von der Klägerin in ihren Hilfsanträgen ferner angeregten Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vgl. dazu vgl. EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335; Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799) bedarf es ebenfalls nicht.
- 61** aa) Durch die Rechtsprechung des EuGH ist bereits geklärt, dass unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls zu ermitteln ist, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, als Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers stattgefunden hat (vgl. dazu EuGH-Urteile Euro Tyre Holding vom 16.12.2010 - C-430/09, EU:C:2010:786, Rz 27; VSTR vom 27.09.2012 - C-587/10, EU:C:2012:592, Rz 32; Toridas vom 26.07.2017 - C-386/16, EU:C:2017:599, Rz 34 ff.). Danach kommt es vorliegend nicht auf die von der Klägerin aufgeworfenen (drei) Fragen an. Hinsichtlich der notwendigen Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO) besteht für nicht harmonisiertes nationales Verfahrensrecht keine Pflicht zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH.
- 62** bb) Es bedarf vorliegend auch keiner Entscheidung, ob unter Geltung des Art. 36a MwStSystRL (s. dazu B.II.2.a) etwas anderes gilt.
- 63** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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