

Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 11/09

Inneregemeinschaftliche Lieferung im Reihengeschäft unter Beteiligung eines im Drittland ansässigen Zwischenerwerbers - Keine Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 FGO bei zwischenzeitlicher Klärung durch bindendes EuGH-Urteil im Vorabentscheidungsverfahren

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 1 Abs 2 S 1, UStG § 1 Abs 2a S 1, UStG § 1 Abs 2a S 3, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 6, UStG § 3 Abs 7, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a, UStG § 18a, UStDV § 17c, EWGRL 388/77 Art 8 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 28c Teil A Buchst a UAbs 1, EGR 112/2006 Art 31, EGR 112/2006 Art 32, AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3, FGO § 11 Abs 3, UStAE Abschn 3.14 Abs 7 S 1, UStAE Abschn 3.14 Abs 7 S 4, UStAE Abschn 3.14 Abs 7 S 5, UStAE Abschn 3.14 Abs 9 S 2, AEUV Art 267

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 24. Februar 2009, Az: 2 K 484/07

Leitsätze

1. Eine Lieferung von Gegenständen eines im Inland ansässigen Unternehmers an einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer, der keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, die Gegenstände im Inland abholen lässt und direkt an den letzten Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat weiterliefert, kann als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer 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 .
2. Bei einem Reihengeschäft mit zwei Lieferungen und drei Beteiligten setzt die erforderliche Zuordnung der (einen) innergemeinschaftlichen Versendung zu einer der beiden Lieferungen eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls und insbesondere die Feststellung voraus, ob zwischen dem Erstabnehmer und dem Zweitabnehmer die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Versendung erfolgte .
3. Eine Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 FGO des erkennenden Senats an den Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, scheidet aus, wenn die Rechtsfrage zwischenzeitlich durch ein Urteil des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren abweichend von der Divergenzentscheidung für die nationalen Gerichte unionsrechtlich bindend entschieden worden ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist umsatzsteuerrechtliche Organträgerin einer in Deutschland ansässigen GmbH.
- 2 Die GmbH verkaufte im November 1998 zwei XY-Maschinen (nebst Zubehör) an das US-amerikanische Unternehmen A mit Sitz in M/USA. A hatte eine Niederlassung in Portugal.
- 3 Nachdem die GmbH die A aufgefordert hatte, ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitzuteilen, antwortete die A, sie habe die Maschinen an ein Unternehmen (Ltd.) in Finnland (weiter) veräußert und teilte der GmbH die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dieser Ltd. (FI ...) mit, die die GmbH auf ihre Richtigkeit überprüfte.
- 4 Die Maschinen wurden sodann am 14. Dezember 1998 von einer Spedition, die die A beauftragt hatte, bei der GmbH abgeholt, nach L (Deutschland) verbracht und am 17. Dezember 1998 nach Finnland verschifft. Ob A in Finnland einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt hat, ist nicht festgestellt.

- 5 Über die Lieferung der Maschinen erteilte die GmbH der A unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der finnischen Ltd. am 14. Dezember 1998 eine Rechnung über ... DM ohne Umsatzsteuer.
- 6 Die Klägerin behandelte diese Lieferung in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 1998 (Streitjahr) als steuerfrei.
- 7 Das seinerzeit zuständige Finanzamt X, das der Erklärung zunächst zugestimmt hatte, erließ am 16. August 2005 einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1998 (Streitjahr) mit einer um ... DM erhöhten Bemessungsgrundlage. Es sah die Lieferung als steuerpflichtig an, weil die A als Erwerberin keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsmitgliedstaats oder eines anderen Mitgliedstaats verwendet habe. Den Einspruch der Klägerin gegen diesen Bescheid wies der nunmehr zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2007 als unbegründet zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen die mit Bescheid vom 7. März 2007 --unter Berücksichtigung dessen, dass es sich bei den ... DM um einen Bruttobetrag handelt-- geänderte Umsatzsteuerfestsetzung für 1998 ab.
- 9 Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Klägerin habe weder den Nachweis einer umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erbracht, noch habe die GmbH eine solche Lieferung vorgenommen. Eine innergemeinschaftliche Lieferung setze u.a. voraus, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliege (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Daran fehle es im Streitfall.
- 10 Die Beteiligten hätten ein sog. Reihengeschäft vorgenommen. Die Beförderung sei gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG der A als Abnehmerin zuzuordnen, da sie die Maschinen durch einen Dritten abgeholt habe; Nachweise dafür, dass sie als Lieferin für die Ltd. in Finnland aufgetreten sei, lägen nicht vor. Die A sei Drittlandsunternehmerin, da ihr Sitz in den USA und nicht etwa in Portugal sei. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liege daher nicht vor.
- 11 Ferner sei die Annahme eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts gemäß § 25b UStG auszuschließen, da die A nicht in einem Mitgliedstaat für umsatzsteuerrechtliche Zwecke erfasst gewesen sei.
- 12 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1418 veröffentlicht.
- 13 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor, entgegen der Auffassung des FG lägen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG vor.
- 14 Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs sei Finnland, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befunden habe. Dort unterliege der Erwerb der Maschinen der Umsatzbesteuerung (Erwerbsbesteuerung). Dafür komme es nicht darauf an, in welchem Land die Erwerberin A ihren Sitz habe. Maßgeblich sei, dass der Erwerb der Maschinen ein in Finnland steuerbarer Vorgang sei. Ein Nachweis, dass eine Erwerbsbesteuerung tatsächlich stattgefunden habe, müsse vom liefernden Unternehmer hingegen nicht erbracht werden. Die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sei keine notwendige Voraussetzung dafür, dass die Lieferung der Maschinen in Finnland der Erwerbsbesteuerung unterliege; ihr komme keine materiell-rechtliche Qualität zu.
- 15 Für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung der Maschinen an die A sei es ferner unschädlich, dass die GmbH nicht deren Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgezeichnet habe. Vielmehr könnten die Voraussetzungen des § 6a UStG auch auf andere Weise nachgewiesen werden. Das sei hier geschehen. Denn das FG gehe sowohl von einer grenzüberschreitenden Warenbewegung sowie davon aus, dass A die XY-Maschinen für unternehmerische Zwecke erworben habe.
- 16 Der Senat hat mit Beschluss vom 10. November 2010 XI R 11/09 (BFHE 231, 382, BStBl II 2011, 237) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- 17 "1. Erlaubt die Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers buchmäßig nachweist?

18

2. Ist es für die Antwort auf diese Frage von Bedeutung

- ob es sich bei dem Erwerber um einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer handelt, der zwar den Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versendet hat, aber in keinem Mitgliedstaat umsatzsteuerrechtlich registriert ist, und
- ob der Steuerpflichtige die Abgabe einer Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Erwerber nachgewiesen hat?"

- 19** Der EuGH hat diese Fragen mit Urteil vom 27. September 2012 C-587/10 --VSTR-- (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 1212, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 832) wie folgt beantwortet:
- 20** "Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 98/80/EG des Rates vom 12. Oktober 1998 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt; dies gilt allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Steuerbefreiung nicht allein aus dem Grund verweigert wird, dass diese Verpflichtung nicht erfüllt worden ist, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer 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."
- 21** Die Klägerin hat in ihrer Stellungnahme zu dem Urteil des EuGH ausgeführt, dass die Eigenschaft der A als Steuerpflichtige im Streitfall auf andere Weise als durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nachgewiesen sei. Die veräußerten XY-Maschinen seien ausschließlich zu einer unternehmerischen Verwendung geeignet.
- 22** Die Beförderung sei der Lieferung der GmbH an die A nach § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG zuzuordnen. Die Warenbewegung sei nur dann nicht der Lieferung der GmbH an die A zuzuordnen, wenn die finnische Ltd. als Zweiterwerberin die Verfügungsmacht an den Maschinen bereits im Liefermitgliedstaat Deutschland erlangt habe. Dafür, dass die Verfügungsmacht auf die Zweiterwerberin in Deutschland übergegangen sei, gebe es keine Anhaltspunkte.
- 23** Im Übrigen dürfe gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert habe, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden sei. Das FA sei bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung und der Einspruchsentscheidung unter Anwendung von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG und Abschn. 31a Abs. 9 und 10 der Umsatzsteuer-Richtlinien davon ausgegangen, dass die Warenbewegung der Lieferung der GmbH an die A zuzuordnen sei. Soweit die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 11. August 2011 V R 3/10 (BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208) zur Zuordnung einer bewegten Lieferung bei einem Reihengeschäft eine davon abweichende Änderung der Rechtsprechung darstelle, dürfe diese gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht zu ihren Lasten berücksichtigt werden.
- 24** Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 7. März 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... € herabgesetzt wird.
- 25** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 26** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Es ist der Auffassung, nach dem Urteil des EuGH in der vorliegenden Rechtssache könne der Buchnachweis nach § 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) mit der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers weiterhin als Nachweis der Unternehmereigenschaft des Erwerbers verlangt werden. Gleichwohl könne die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch dann in Betracht kommen, wenn der liefernde Unternehmer nicht über die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Abnehmers verfügt. In einem solchen Fall müsse der liefernde Unternehmer die Unternehmereigenschaft des Abnehmers mit anderen Mitteln nachweisen.

- 27** Falle die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Kontrollinstrument weg, könne die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat nicht mehr gewährleistet werden. Das BMF regt deshalb an, die Sache dem EuGH erneut vorzulegen, und zwar zur Auslegung von Art. 22 Abs. 6 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG; nun Art. 264 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). Der EuGH solle die Frage klären, wie ein Unternehmer, der über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers verfügt, eine zusammenfassende Meldung abgeben könne.
- 28** Das FA hat sich der Stellungnahme des BMF angeschlossen.

Entscheidungsgründe

II.

- 29** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 30** Das Urteil des FG verletzt § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG und § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Der Senat kann aufgrund der vom FG bislang getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Versendung der Maschinen gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG der (ersten) Lieferung der GmbH an die A als Abnehmer oder der (zweiten) Lieferung von der A an die finnische Ltd. zuzuordnen ist, und ob der Erwerb der Maschinen beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat (Finnland) den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterlag (vgl. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).
- 31**
1. a) Eine --gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfreie-- innergemeinschaftliche Lieferung liegt nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG 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 Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder
die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber und
 - (3) der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.
- 32** b) Nach § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG müssen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vom Unternehmer nachgewiesen sein. Dazu ist auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG in § 17a Abs. 1 UStDV geregelt worden, dass der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen muss, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat; dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben (sog. Belegnachweis).
- 33** Ferner bestimmt § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung "einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers" buchmäßig nachweisen muss (sog. Buchnachweis). Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein (§ 17c Abs. 1 Satz 2 UStDV).

- 34** c) Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG beruht auf Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG.
- 35** Danach "befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch festlegen:
a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt."
- 36** 2. Die Beteiligten haben ein sog. Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG) vorgenommen. Mehrere Unternehmer (die GmbH, die A und die finnische Ltd.) haben über dieselben Gegenstände (Maschinen) Umsatzgeschäfte geschlossen; die Gegenstände sind durch Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Die beteiligten Unternehmer führten zwei aufeinander folgende Lieferungen aus (vgl. EuGH-Urteil vom 6. April 2006 C-245/04 --EMAG Handel Eder OHG--, Slg. 2006, I-3227, BFH/NV Beilage 2006, 294, UR 2006, 342): eine Lieferung zwischen der GmbH und der A und eine Lieferung zwischen der A und der finnischen Ltd.
- 37** 3. Da im Streitfall die beteiligten Unternehmer über dieselben Gegenstände (Maschinen) zwei aufeinander folgende Lieferungen, aber nur eine innergemeinschaftliche Versendung von Deutschland nach Finnland durchgeführt haben, kann die GmbH nur dann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung i.S. von § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG und Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ausgeführt haben, wenn die innergemeinschaftliche Versendung der Maschinen von Deutschland nach Finnland --wovon die Klägerin und das FG ausgehen-- der ersten Lieferung zwischen der GmbH und A zugerechnet werden kann (vgl. EuGH-Urteil --VSTR-- in HFR 2012, 1212, UR 2012, 832, Rz 31, m.w.N.).
- 38** a) Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands gemäß § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG nur einer der Lieferungen zuzuordnen.
- 39** Auch nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile --EMAG Handel Eder OHG-- in Slg. 2006, I-3227, BFH/NV Beilage 2006, 294, UR 2006, 342, Leitsatz 1 und Rz 45; vom 16. Dezember 2010 C-430/09 --Euro Tyre Holding--, Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 44) kann eine Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG befreit ist, wenn zwei aufeinander folgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands führen.
- 40** b) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (vgl. auch Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG; nun Art. 32 Unterabs. 1 MwStSystRL). Gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG gilt in den Fällen des § 3 Abs. 6 Satz 5 Folgendes:
"1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet."
- 41** In Übereinstimmung damit gilt nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (nun Art. 31 MwStSystRL) als Ort der Lieferung für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zur Zeit der Lieferung befindet. Auch hiernach ist maßgebend, ob die Lieferung der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangeht oder folgt (vgl. EuGH-Urteil --EMAG Handel Eder OHG-- in Slg. 2006, I-3227, BFH/NV Beilage 2006, 294, UR 2006, 342, Leitsatz 2; BFH-Urteil in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 15).
- 42** c) Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG 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.

- 43** aa) § 3 Abs. 6 Satz 6 erster Halbsatz UStG enthält eine gesetzliche Vermutung dahingehend, dass der Ersterwerber bei der Beförderung oder Versendung als Abnehmer der Vorlieferung und nicht als Lieferer an den letzten Abnehmer tätig wird. Die Vermutung kann indes gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG widerlegt werden (vgl. BTDrucks 13/4839, 84; Michl in Offerhaus/Söhn/Lange, § 3 UStG Rz 129; Meurer, Deutsches Steuerrecht 2011, 199, 200; Abschn. 3.14. Abs. 9 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 44** bb) Für die Frage, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung oder Versendung zuzurechnen ist, wenn diese von der Person, die als Ersterwerber und Zweitlieferant an beiden Lieferungen beteiligt war, oder für deren Rechnung durchgeführt wird, ist in der Richtlinie 77/388/EWG keine § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG entsprechende oder eine sonstige Regelung vorgesehen (vgl. EuGH-Urteil --Euro Tyre Holding-- in Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 27).
- 45** Der Senat geht deshalb davon aus, dass § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG trotz der Rechtsprechung des EuGH zur Maßgeblichkeit der Umstände des Einzelfalls bei der Zuordnung (nur) einer innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung zu einer von zwei aufeinander folgenden Lieferungen (vgl. EuGH-Urteile --Euro Tyre Holding-- in Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 27, und --VSTR-- in HFR 2012, 1212, UR 2012, 832, Rz 32) nach wie vor anwendbar ist, aber unionsrechtskonform ausgelegt werden muss.
- 46** Der Auffassung, die in § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG enthaltene Vermutung sei unionsrechtswidrig (so von Streit, Der Umsatz-Steuer-Berater 2013, 47, 49), folgt der Senat nicht. Auch der V. Senat des BFH geht in seiner Entscheidung in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208 unter Rz 16 bis 18 davon aus, dass § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG durch die Rechtsprechung des EuGH im Urteil --Euro Tyre Holding-- (Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176) zur Zuordnung einer innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung weiterhin gilt.
- 47** cc) Danach ist die Beförderung oder Versendung entsprechend § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG nicht der ersten Lieferung zuzuordnen, wenn sich der Nachweis, dass der Ersterwerber den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, aus einer --wie der EuGH (Urteil --VSTR-- in HFR 2012, 1212, UR 2012, 832, Rz 32) im Streitfall entschieden hat-- umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ergibt, und insbesondere der Zeitpunkt bestimmt wird, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist.
- 48** dd) Bezogen auf den Streitfall führt der EuGH aus:
- 49** "33. Im Ausgangsverfahren wäre somit die Lieferung seitens der VSTR-Tochter an Atlantic keine nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung, falls die zweite Übertragung des Eigentums an den in Rede stehenden Gegenständen – von Atlantic auf das finnische Unternehmen – stattgefunden haben sollte, bevor die innergemeinschaftliche Beförderung dieser Gegenstände nach Finnland erfolgt ist.
- 50** 34. Hinsichtlich der Umstände, die bei der Würdigung berücksichtigt werden können, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass, wenn der Ersterwerber das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der ersten Lieferung erlangt hat, seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden müsste, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde (vgl. Urteil Euro Tyre Holding, Randnrn. 44 und 45).
- 51** 35. Der Gerichtshof hat jedoch auch klargestellt, dass dies nicht der Fall ist, wenn nach der Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber dieser dem die erste Lieferung durchführenden Lieferer mitgeteilt hat, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde (Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 36).
- 52** 36. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens teilweise der letztgenannten Fallgestaltung entsprechen könnte, da Atlantic gegenüber der VSTR-Tochter vor der Beförderung der in Rede stehenden Gegenstände nach Finnland erklärt haben soll, dass die Gegenstände bereits an ein finnisches Unternehmen weiterverkauft worden seien, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Atlantic der VSTR-Tochter mitgeteilt hat.

- 53** 37. Diese Umstände können jedoch für sich allein nicht als Nachweis dafür dienen, dass die Übertragung des Rechts, über die in Rede stehenden Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen, auf das finnische Unternehmen vor der Beförderung dieser Gegenstände nach Finnland stattgefunden hätte; es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller Umstände des vorliegenden Falles zu beurteilen, ob dies der Fall war."
- 54** 4. Das FG, das --ebenso wie der Senat bei seinem Vorlagebeschluss-- die vom EuGH nachfolgend in der Rechtssache --Euro Tyre Holding-- und in dieser Rechtssache --VSTR-- aufgestellten Rechtsgrundsätze nicht kennen konnte, ist bei der Anwendung seiner im vorinstanzlichen Urteil formulierten Rechtssätze auf den konkreten Sachverhalt von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben.
- 55** Die Ausführungen des FG, "[d]ie Beförderung ist hier der A (...) als Abnehmerin zuzuordnen, da sie die Maschinen durch einen Dritten abgeholt hat. Nachweise dafür, dass sie als Lieferin für die (...) Ltd. in Finnland aufgetreten ist, liegen nicht vor", entsprechen der dargelegten EuGH-Rechtsprechung nicht in vollem Umfang.
- 56** Für die zu treffende Zuordnung fehlt eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalles und insbesondere die Feststellung, ob zwischen der A und der finnischen Ltd. die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Versendung erfolgte. In diesem Fall könnte die innergemeinschaftliche Versendung nicht mehr der Lieferung von der GmbH an die A zugeordnet werden (vgl. EuGH-Urteil --VSTR-- in HFR 2012, 1212, UR 2012, 832, Rz 32).
- 57** 5. Eine Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 FGO beim V. Senat des BFH scheidet im Streitfall aus.
- 58** a) Der V. Senat des BFH hat in dem Urteil in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 18 (vgl. auch BFH-Beschluss vom 3. November 2011 V B 53/11, BFH/NV 2012, 281, unter 2.) die Auffassung vertreten, dass, "wenn der Ersterwerber dem ersten Lieferer bereits vor der Beförderung oder Versendung mitteilt, dass er den Gegenstand an einen Zweiterwerber verkauft hat (EuGH-Urteil Euro Tyre Holding in BFH/NV 2011, 397 Rdnr. 36)" die "Beförderung oder Versendung ... dann entsprechend § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG nicht der ersten Lieferung zuzuordnen (ist). ... Im Ergebnis hat danach der Ersterwerber im Fall des Weiterverkaufs die Möglichkeit, durch Mitteilung oder Verschweigen des Weiterverkaufs die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung zuzuordnen (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG)".
- 59** Entscheidungserheblich für die Zuordnung der Warenbewegung bei einer Reihenlieferung zur Lieferung des Verkäufers oder des (Zwischen-)Erwerbers ist nach dem Urteil des V. Senats in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 18 daher, ob der Verkäufer vor oder erst nach der Übergabe des Liefergegenstands an den (selbständigen oder unselbständigen) Abholbeauftragten Kenntnis von der Weiterlieferung des mittleren Unternehmers hatte (vgl. auch Martin, BFH/PR 2012, 19; Wäger, UR 2012, 125, 135).
- 60** Im vorliegenden Fall war der GmbH nach den Feststellungen des FG vor der Übergabe der Maschinen an den durch A beauftragten Spediteur schon bekannt, dass A die Maschinen bereits an die finnische Ltd. weiterverkauft hatte, so dass nach den Grundsätzen des Urteils des V. Senats in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 18 eine Zuordnung der Warenbewegung zur ersten Lieferung der GmbH an A --und damit eine innergemeinschaftliche Lieferung der GmbH-- ausscheidet.
- 61** b) Im Gegensatz zu diesem Urteil in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 18 ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine derartige Mitteilung bzw. Kenntnis vom Weiterverkauf für die Zuordnung der Warenbewegung bei einer Reihenlieferung zur Lieferung des Verkäufers oder des (Zwischen-)Erwerbers nicht allein entscheidungserheblich.
- 62** Das ergibt sich möglicherweise bereits aus dem EuGH-Urteil --Euro Tyre Holding-- (Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176; vgl. von Streit, UStB 2013, 47, 48 und 50; Prätzler, Der Betrieb --DB-- 2012, 2654, 2658 f.; Kramer, UR 2011, 913, 914), jedenfalls aber eindeutig aus Rz 36 und 37 des EuGH-Urteils --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832).
- 63** Deshalb kann die Rechtsprechung im BFH-Urteil in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208, Rz 18 nicht mehr aufrechterhalten werden (gl.A. von Streit, UStB 2013, 47, 50, 54; Meurer, Steuerberater Woche, 2013, 76, 82; Sterzinger, UR 2013, 45, 48; Prätzler, DB 2012, 2654, 2658 f.; Bürger, UR 2012, 941, 944).
- 64** c) Der Senat kann den Streitfall unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH abweichend von der Rechtsprechung des V. Senats entscheiden. Es bedarf dazu keiner Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO beim V. Senat des BFH.
- 65** aa) Wenn --wie hier-- ein Senat des BFH in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats

abweichen will, entscheidet darüber nach § 11 Abs. 2 FGO der Große Senat des BFH. Eine Vorlage an den Großen Senat ist nur zulässig, wenn der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, auf Anfrage des erkennenden Senats erklärt hat, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält (§ 11 Abs. 3 Satz 1 FGO). Dieses Verfahren scheidet im Streitfall aus.

- 66** bb) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bindet ein Urteil des Gerichtshofs im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits (vgl. EuGH-Beschluss vom 5. März 1986 69/85 --Wünsche Handelsgesellschaft--, Slg. 1986, 947, Rz 13; EuGH-Urteile vom 3. Februar 1977 52/76 --Benedetti--, Slg. 1977, 163, Rz 26; vom 14. Dezember 2000 C-446/98 --Fazenda Pública--, Slg. 2000, I-11435, UR 2001, 108, Rz 49; BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001 V R 106/98, BFHE 196, 363, BStBl II 2002, 551, unter II.2.). Der Tenor des EuGH-Urteils --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832) wird insbesondere durch dessen Entscheidungsgründe in Rz 31 bis 37 bindend präzisiert (vgl. EuGH-Urteil vom 16. März 1978 135/77 --Bosch--, Slg. 1978, 855).
- 67** Die Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG ist nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union abschließend dem EuGH vorbehalten. Der erkennende Senat ist deshalb nicht befugt, die Entscheidung der Frage, welchen Inhalt das durch die Richtlinie 77/388/EWG geregelte Unionsrecht hat, abweichend vom EuGH zu entscheiden oder einem anderen Spruchkörper zu überlassen. Auch der Große Senat des BFH dürfte insoweit nicht anders entscheiden. Eine Vorlage an den Großen Senat des BFH ist deshalb in Fällen dieser Art weder nötig noch zulässig (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. Mai 1998 IX ZR 56/95, BGHZ 139, 21, Betriebs-Berater 1998, 1441, unter I.5.a; Urteil des Bundessozialgerichts vom 29. Januar 1974 8/2 RU 226/72, BSGE 37, 88, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1974, 1063, Leitsatz 1).
- 68** Eine --von der FGO in § 11 Abs. 3 Satz 1 nur in Zusammenhang mit einer Anrufung des Großen Senats des BFH nach § 11 Abs. 2 FGO vorgesehene-- Divergenzanfrage scheidet daher im Streitfall aus (vgl. auch Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rz 8; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 11 Rz 18; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 61; Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 19. Aufl., § 11 Rz 5; Zöller/Lückemann, ZPO, 29. Aufl., § 132 GVG Rz 4; May, Deutsche Richterzeitung 1983, 305, 310, die eine Abweichung ablehnen, wenn die Rechtsfrage zwischenzeitlich im Sinne der Rechtsauffassung des erkennenden Senats durch den EuGH entschieden wurde; wohl a.A. Wäger, UR 2013, 81, 84).
- 69** d) Deshalb geht auch der Einwand der Klägerin ins Leere, dass im Streitfall die soeben dargestellte Rechtsprechung des BFH (in BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208) zur Zuordnung der Warenbewegung aufgrund der Vertrauensschutzregel des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zu ihren Lasten berücksichtigt werden dürfe.
- 70** Im Übrigen erfasst § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nur Fälle, in denen sich die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen und vor dem Erlass des Änderungsbescheids geändert hat (vgl. BFH-Urteile vom 11. Januar 1991 III R 60/89, BFHE 163, 286, BStBl II 1992, 5; vom 20. Dezember 2000 I R 50/95, BFHE 194, 185, BStBl II 2001, 409; vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, m.w.N.). Im Streitfall hat sich aber in dem Zeitraum zwischen dem Erstbescheid und dem Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1998 vom 16. August 2005 die Rechtsprechung nicht geändert. Das Urteil des BFH stammt vom 11. August 2011 (V R 3/10, BFHE 235, 43, BFH/NV 2011, 2208). Im Streitfall hat das FA demnach im Änderungsbescheid keine zwischenzeitliche Änderung der Rechtsprechung berücksichtigt.
- 71** 6. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang bei der Zuordnung der Warenbewegung entweder zu der Lieferung zwischen der GmbH und A oder der Lieferung zwischen A und der finnischen Ltd. und der dabei maßgeblichen Frage, wann A die Verfügungsbefugnis an den Maschinen auf die finnische Ltd. übertragen hat, Folgendes zu berücksichtigen haben:
- 72** a) Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, 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). Das bedeutet, dass ihm Substanz, Wert und Ertrag an dem betreffenden Gegenstand übertragen werden. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang auf den Leistungsempfänger verbunden (vgl. BFH-Urteile vom 24. November 1992 V R 80/87, BFH/NV 1993, 634, unter II.1.; vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63; vom 1. Februar 2007 V R 41/04, BFHE 217, 40, BFH/NV 2007, 1059, unter II.1.b).
- 73** Jedoch bezieht sich der Begriff der Lieferung nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern 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 (vgl. EuGH-Urteil vom 21. April 2005 C-25/03 --HE--, Slg. 2005, I-3123, BFH/NV Beilage 2005, 196, UR 2005, 324, Rz 64 ff., m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 217, 40, BFH/NV 2007, 1059, unter II.1.b).

- 74** Der Lieferer kann dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auch dadurch verschaffen, dass er einen Dritten, der die Verfügungsmacht bislang innehat, mit dem Vollzug dieser Maßnahme beauftragt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628).
- 75** b) An den vorstehenden Grundsätzen zur Beurteilung, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist, haben sich durch die EuGH-Entscheidung --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832) keine Änderungen ergeben.
- 76** Es ist Sache des FG als Tatsacheninstanz, unter Berücksichtigung aller Umstände des Sachverhalts, z.B. der bislang nicht geklärten konkret vereinbarten Lieferbedingungen, festzustellen, ob die Übertragung auf die finnische Ltd. vor der Versendung der Liefergegenstände stattgefunden hat. Wenn der in der Mitte stehende Unternehmer --wie im Streitfall-- die Transportverantwortlichkeit innehat, verwirft der EuGH jedoch ausdrücklich einen Rückschluss aus der Transportverantwortlichkeit auf das Innehaben der Verfügungsmacht (vgl. EuGH-Urteil --Euro Tyre Holding-- in Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 40).
- 77** c) Soweit sich aus Abschn. 3.14. Abs. 7 Sätze 1, 4 und 5 UStAE ergeben sollte, dass für die Zuordnung der Versendung allein auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten oder die Frachtzahlkonditionen ohne umfassende Einzelfallwürdigung abzustellen ist, wäre dies mit den EuGH-Urteilen --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832, Rz 32 und 37) und --Euro Tyre Holding-- (Slg. 2010, I-13335, UR 2011, 176, Rz 27 und 31 bis 35) nicht vereinbar.
- 78** 7. Soweit das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommt, dass die Warenbewegung der Lieferung von der GmbH an die A zuzuordnen ist, sind weitere Feststellungen zu treffen, ob der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).
- 79** a) Hierzu hat der EuGH in der vorliegenden Rechtssache --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832) --wie dargelegt-- entschieden, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt (Leitsatz).
- 80** Der Senat versteht dies so, dass § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV, wonach bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung "einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers" buchmäßig nachweisen muss, unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.
- 81**
- b) Der EuGH hat aber insoweit einen Vorbehalt gemacht (Leitsatz und Rz 52). Danach darf die Steuerbefreiung nicht allein aus dem Grund verweigert werden, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nicht der Finanzverwaltung mitteilt, wenn
- (1) der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer nicht mitteilen kann und
 - (2) er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher behandelt hat.
- 82** c) Ob diese Voraussetzungen bei der GmbH im Streitfall vorliegen, muss das FG ggf. prüfen.
- 83** aa) Der EuGH hat zwar ausgeführt (Rz 53), aus der Vorlageentscheidung gehe insoweit hervor, dass der Lieferer (die GmbH) im Ausgangsverfahren A um deren Identifikationsnummer ersucht habe und A, die keine besessen habe, ihm die Identifikationsnummer des Zweiterwerbers (der finnischen Ltd.) mitgeteilt habe. Somit habe offenbar keiner dieser Beteiligten betrügerisch gehandelt. Außerdem betreffe die in Rede stehende Lieferung Gegenstände, die ihrer Art nach dafür bestimmt zu sein schienen, im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt zu werden.

- 84** bb) Es sind aber insoweit ggf. weitere Feststellungen zu treffen.
- 85** (1) Nach dem im Tatbestand des FG-Urteils (Seite 3) wiedergegebenen Vortrag der Klägerin ist die A bei den Verhandlungen mit der GmbH unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihrer portugiesischen Niederlassung aufgetreten.
- 86** Dies könnte dafür sprechen, dass die GmbH die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der A gekannt, aber (entgegen § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV) nicht aufgezeichnet hat. In diesem Fall hätte sie nicht alle zumutbaren Maßnahmen zur Mitteilung der Identifikationsnummer der A ergriffen.
- 87** Das FG führt in den Entscheidungsgründen (Seite 6) dagegen aus, A habe keine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet. Das FG muss diesen (möglichen) Widerspruch ggf. aufklären.
- 88** (2) Im Rahmen der Prüfung, ob die GmbH redlicherweise alle ihr zumutbaren Maßnahmen zur Mitteilung der Identifikationsnummer der A ergriffen hat, muss das FG ggf. dem Vortrag der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren nachgehen, der Vorgang sei mit dem zuständigen Sachgebietsleiter des FA besprochen und vom Außenprüfer nicht beanstandet worden. Hierzu hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung einen Aktenvermerk des Prokuristen der GmbH übergeben.
- 89** In Betracht kommt, dass der GmbH durch den zuständigen Sachgebietsleiter des Finanzamts X eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung, z.B. der Verzicht auf die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, mündlich zugesagt worden ist, oder dass die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. zu den Voraussetzungen BFH-Urteil vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 30). Das könnte von Bedeutung sein (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2008 C-271/06 --Netto Supermarkt--, Slg. 2008, I-771, UR 2008, 508, Rz 26).
- 90** 8. Die von dem BMF angeregte erneute Vorlage an den EuGH scheidet aus, weil die unionsrechtliche Rechtslage für den Streitfall durch das ergangene EuGH-Urteil --VSTR-- (HFR 2012, 1212, UR 2012, 832) geklärt ist (vgl. zu den Voraussetzungen einer Vorlage EuGH-Urteile vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T. u.a.--, Slg. 1982, 3415, NJW 1983, 1257, Rz 21; vom 6. Dezember 2005 C-461/03 --Gaston Schul--, Slg. 2005, I-10513, HFR 2006, 416, Rz 16; vom 15. September 2005 C-495/03 --Intermodal Transports--, Slg. 2005, I-8151, HFR 2005, 1236, Rz 33).
- 91** Zudem ist die vom BMF für eine Vorlage vorgeschlagene Frage für den konkreten Rechtsstreit lediglich hypothetischer Natur und daher nicht entscheidungserheblich (vgl. zu dieser Voraussetzung einer Vorlage z.B. EuGH-Urteil vom 1. Juni 2010 C-570/07 und C-571/07 --Blanco Pérez und Chao Gómez--, Slg. 2010, I-4629, Rz 36). Denn die Steuerbefreiung der von der Klägerin ausgeführten Lieferung hängt nicht von der vom BMF aufgeworfenen Frage ab, wie ein Unternehmer, der über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers verfügt, eine zusammenfassende Meldung (§ 18a UStG) abgeben könne.
- 92** Darüber hinaus hat das BMF die von ihm in diesem Rechtsstreit eingebrachten Argumente bereits dem EuGH im Vorabentscheidungsersuchen C-587/10 vorgetragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de