Innergemeinschaftliche Lieferung: Gelangensbestätigung keine Voraussetzung für Vertrauensschutz

Die Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG setzt jedenfalls seit Inkrafttreten des § 17a UStDV in der Fassung der Elften Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 25.03.2013 (BGBl. 2013 I, 602) zum 01.10.2013 nicht voraus, dass der Unternehmer eine Gelangensbestätigung im Sinne des § 17a II Nr. 2 UStDV besitzt.

BFH, Urteil vom 18.12.2025 – V R 3/25

Sachverhalt: Im Jahr 2018, dem Streitjahr, bot der Kläger, der als Steuerberater unternehmerisch tätig ist, einen Pkw auf einer Internetplattform zum Kauf an. Nachdem der Geschäftsführer *G* einer Gesellschaft mit Sitz in Rumänien Interesse an dem Fahrzeug bekundet hatte, überprüfte der Kläger die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Gesellschaft beim Bundeszentralamt für Steuern. Dieses stellte eine qualifizierte Bestätigung aus. Außerdem forderte der Kläger einen Handelsregisterauszug an, aus dem sich ergab, dass die rumänische Gesellschaft durch *G* als Geschäftsführer vertreten wurde. Die Abholung des Pkw fand im Juli 2018 statt. Dabei wurde dem Kläger der Kaufpreis in bar übergeben. Der Abholer des Fahrzeugs wies sich gegenüber dem Kläger durch einen Lichtbildausweis als *G* aus. Von der Vorderseite des Ausweises fertigte der Kläger eine Kopie an. Im schriftlichen Kaufvertrag verpflichtete sich der Käufer insbesondere dazu, das Fahrzeug nach Rumänien auszuführen und es noch im Juli 2018 im Inland abzumelden. Die dem Abholer ausgehändigte Gelangensbestätigung wurde dem Kläger trotz mehrfacher telefonischer und schriftlicher Mahnungen in der Folge nicht zurückgesandt.

In seiner zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr behandelte der Kläger die Veräußerung des Pkw als steuerfreien Umsatz. Nach einer Anfrage der rumänischen Steuerverwaltung, aus der hervorging, dass die rumänische Gesellschaft keinen innergemeinschaftlichen Erwerb des Pkw erklärt hatte, gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte, das Finanzamt, zu der Auffassung, dass der Verkauf des Pkw nicht nach § 4 Nr. 1 lit. b UStG in Verbindung mit § 6a UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung steuerfrei sei. Es fehle eine Gelangensbestätigung, und es sei unklar, ob der Abholer des Pkw tatsächlich *G* gewesen sei. Zudem sei der Pkw nie in Rumänien, sondern vielmehr – nach erfolgter Abmeldung – wieder im Inland zugelassen worden. In der Folge erließ das Finanzamt nach § 164 II AO einen entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr.

Das Finanzgericht wies die nach einem erfolglosen Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Der Steuerfreiheit des Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung stehe entgegen, dass der Kläger mangels Vorlage einer Gelangensbestätigung keinen vollständigen Buch- und Belegnachweis erbracht und nicht nachgewiesen habe, dass der Pkw nach Rumänien gelangt sei. Der Kläger könne sich auch nicht auf Vertrauensschutz berufen. Ein Unternehmer könne eine Lieferung nur dann aus Vertrauensschutzgründen als steuerfrei behandeln, wenn er die in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung bestehenden Verpflichtungen zum Beleg- und Buchnachweis ihrer Art nach erfüllt habe. Zu diesem Nachweis gehöre die Gelangensbestätigung, die eine vereinfachte Nachweisführung ermögliche. Sie vereinfache die Anwendung der Steuerbefreiung, weil der Unternehmer seine Nachweisverpflichtung von vornherein kenne. Diesem gesetzgeberischen Ziel liefe es zuwider, wenn für die Entstehung guten Glaubens nicht auf die Vorlage einer Gelangensbestätigung abgestellt werden könnte, auch wenn sich der gute Glaube im Zeitpunkt der Lieferung bilde und die Gelangensbestätigung zu diesem Zeitpunkt noch nichtvorliegen könne. Da die Gelangensbestätigung als Nachweismittel eingeführt worden sei, könnte anderenfalls – diesem Zweck entgegenstehend – deren Vorlage unter Berufung auf den guten Glauben stets unterbleiben, wenn die übrigen Nachweise vorlägen und der Steuerpflichtige ansonsten die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns an den Tag gelegt hätte. Eine bloße Versicherung des Abnehmers, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern (Abnehmerversicherung), als ausreichend anzusehen, wäre eine Rückkehr zur nicht mehr geltenden Gesetzeslage und stünde im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union. Danach sollten die vorzulegenden Nachweise zumindest eine halbwegs sichere Gewähr dafür leisten, dass die Ware physisch in den anderen Mitgliedstaat gelangt sei, da dies die grundlegende Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung sei und bloße Absichten zur Versendung nicht ausreichten. Der Gerichtshof verlange von den nationalen Gesetzgebern, einen Ausgleich zwischen einem sicheren Nachweis, dass die Ware mit hoher Wahrscheinlichkeit an den Abnehmer im anderen Mitgliedstaat geliefert worden sei, und einem einfachen, für den Lieferer praktikablen Nachweis. Mit der Einführung der Gelangensbestätigung habe der Verordnungsgeber ausweislich der Begründung versucht, den Ausgleich zwischen Handhabbarkeit, Rechtssicherheit und Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse zu finden.

Nichts anderes folge aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit. Mit diesem sei es nicht vereinbar, wenn der Mitgliedstaat eine Liste von Nachweisen erstellt habe, der Lieferer diese vorgelegt habe und die Steuerfreiheit erst später – aufgrund besserer Erkenntnis – wieder aberkannt werde. So liege der Fall der fehlenden Gelangensbestätigung jedoch nicht. Der Kläger habe zu jedem Zeitpunkt Gewissheit darüber gehabt, dass er keinen vollständigen Buch- und Belegnachweis über die innergemeinschaftliche Lieferung habe führen können. Es sei dem Kläger mittels des Einbehalts einer Kaution möglich gewesen, das Geschäft rechtssicher abzuwickeln. Die Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer hätte nach der Lieferung gestellt werden können, sobald die Gelangensbestätigung eingegangen wäre.

Mit seiner Revision hat der Kläger die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils, der Einspruchsentscheidung und des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für das Jahr 2018 erreichen wollen. Er hat die Verletzung materiellen Rechts geltend gemacht. Das Finanzgericht habe verkannt, dass die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht auf die geänderte Rechtslage übertragbar sei. Die bisherige Rechtsprechung beziehe sich auf den Zeitraum vor Einführung der Gelangensbestätigung, in dem der Steuerpflichtige seine Sorgfaltspflichten bis zur Übergabe der Ware vollständig habe erfüllen können. Ihm, dem Kläger, könne nicht vorgeworfen werden, dass er sich die Gelangensbestätigung nicht vor Ort habe unterschreiben lassen. Eine solche Vorgehensweise hätte dem Wesen der Gelangensbestätigung widersprochen. Sie könne erst erteilt werden, wenn die Ware tatsächlich am Zielort angekommen sei. Dies sei aber gerade nicht der Fall, wenn die Anwendung des § 6a IV UStG im Fall der unterlassenen Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet in Rede stehe. Mit der Einführung der Gelangensbestätigung habe der Vertrauensschutz für diese Fallgestaltung nicht abgeschafft werden sollen. Wenn der Unternehmer im Abholfall die Ware ohne Belegerhalt aus der Hand geben müsse und auf eine spätere Übermittlung der Gelangensbestätigung vertrauen müsse, diese aber ausbleibe, sei er trotz Fehlens dieses Belegs auch zur Inanspruchnahme der Steuerfreiheit aus Vertrauensschutzgründen berechtigt. Denn es komme auf den Zeitpunkt der Lieferung der Ware an. Der maßgebliche Zeitpunkt für die Prüfung der Gutgläubigkeit sei der Zeitpunkt der unionsrechtlichen Entstehung der Umsatzsteuer, also der Lieferzeitpunkt und damit die Übergabe des Fahrzeugs. Infolge dessen setze das Tatbestandsmerkmal der unrichtigen Angabe nicht voraus, dass die Beförderung oder Versendung tatsächlich durchgeführt worden sei. Aus dem Unionsrecht ergebe sich nichts anderes. Um in gutem Glauben zu handeln, müssten zwar alle Maßnahmen ergriffen werden, die vernünftigerweise verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führe. Das Risiko des Unternehmers, der als „Steuereintreiber des Staates“ tätig werde, müsse jedoch verhältnismäßig sein. Ein Abstellen auf eine Gelangensbestätigung hätte zur Folge, dass der Lieferant keinerlei Schutz genieße, wenn er auf deren Rücksendung vertraue. Eine Absicherung durch eine Kaution sei nicht zumutbar. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlange, dass der Steuerpflichtige seine steuerlichen Verpflichtungen kenne, bevor er ein Geschäft abschließe. Eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen sei nicht gewährleistet, wenn der Steuerpflichtige in einer Situation, in der es offenbar keinen stichhaltigen Beweis gebe, der den Schluss zulasse, dass die betreffenden Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht worden seien, verpflichtet werde, einen solchen Beweis zu erbringen.

Das Finanzamt hat die Zurückweisung der Revision beantragt. Bei der Einführung der Gelangensbestätigung habe der Gesetzgeber insbesondere die Abholfälle im Blick gehabt. Gerade die Konstellation rechtsunsicherer Abnehmerversicherungen hinsichtlich der Verbringung von Waren in andere europäische Staaten sei in dieser Form bekannt gewesen und habe durch den Nachweis mittels einer Gelangensbestätigung bereinigt werden sollen. Das Risiko unzuverlässiger oder betrügerischer Geschäftspartner könne nicht auf den Fiskus abgewälzt werden. Nach dem Wortlaut von § 6a IV 1 UStG müssten sich die „unrichtigen Angaben“ des Abnehmers auf die Voraussetzungen des § 6a I UStG beziehen. § 6a I 1 Nr. 1 UStG setze voraus, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden sei. Voraussetzung sei damit, dass die Beförderung oder Versendung stattgefunden habe, nicht dass sie lediglich beabsichtigt sei. Die nach § 6a IV 1 UStG erforderliche „unrichtige Angabe“ des Abnehmers könne sich demnach nicht auf die Absichtsbekundung des Transports in das übrige Gemeinschaftsgebiet beziehen, sondern nur auf die (schriftliche) Aussage, dass die Beförderung oder Versendung tatsächlich durchgeführt worden sei.

Im Streitfall sei unerheblich, welcher Zeitpunkt für die Gewährung des Schutzes nach § 6a IV UStG maßgeblich sei. Denn es entspreche zu keinem Zeitpunkt der erforderlichen Sorgfaltspflicht, eine innergemeinschaftliche Lieferung auf Grundlage von Zusicherungen eines erstmaligen Geschäftskontaktes als steuerfrei zu behandeln. Eine schriftliche Abnehmerversicherung genüge den Anforderungen nicht. Andernfalls würde aus § 6a IV UStG ein Recht auf Fahrlässigkeit abgeleitet. Nicht nur bei Barzahlungen, sondern erst recht in Verbindung mit Abholungen – insbesondere bei hochwertigen Pkw – seien in besonders hohem Maße gesteigerte Sorgfaltspflichten zu fordern.

Die Verwehrung des Vertrauensschutzes widerspreche nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Es sei dem Lieferer zuzumuten, die innergemeinschaftliche Lieferung solange als steuerpflichtig zu behandeln, bis er die Gelangensbestätigung in den Händen halte. Nach wie vor bestehe Raum für Vertrauensschutz, indem dem liefernden Unternehmer unrichtige Angaben des Abnehmers in einer formell vollständigen Gelangensbestätigung nicht angelastet würden. Andernfalls habe der Lieferer gegebenenfalls zivilrechtliche Schadensersatzansprüche gegen seinen Geschäftspartner. Zudem bestehe – insbesondere im Fall der Abholung hochwertiger Pkw gegen Barzahlung – die Möglichkeit, eine Kaution einzubehalten.

Die Revision hatte Erfolg.

Aus den Gründen: [11] II. Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des Finanzgerichts ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 III 1 Nr. 1 FGO). Entgegen dem Urteil des Finanzgerichts setzt die Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG jedenfalls seit Inkrafttreten des § 17a UStDV in der Fassung der Elften Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 25.03.2013 (BGBl. 2013 I, 602) zum 01.10.2013 nicht voraus, dass der Unternehmer eine Gelangensbestätigung im Sinne des § 17a II Nr. 2 UStDV besitzt. Da im Streitfall die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz vorliegen, ist der Klage stattzugeben.

[12] 1. Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die sich aus § 6a I 1 UStG (Art. 138 MwStSystRL[1]Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006, ABl. 2006 L 347, 1.) ergebenden Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegen, so ist die Lieferung gemäß § 6a IV 1 UStG 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.

[13] Ungeachtet des Umstandes, dass für § 6a IV UStG zwar keine ausdrückliche Grundlage im Unionsrecht besteht, entspricht die Vorschrift gleichwohl dessen Vorgaben. Denn nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sind die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (EuGH, Urt. v. 27.09.2007 – C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 Leitsatz 3 – Teleos u. a.). Danach erweist sich § 6a IV 1 UStG als richtlinienkonform (BFH, Urt. v. 12.05.2011 – V R 46/10, BFHE 234, 436 = BStBl II 2011, 957 Rn. 29).

[14] 2. Entgegen dem Urteil des Finanzgerichts hängt die Inanspruchnahme von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG jedenfalls für die seit 01.10.2013 bestehende Rechtslage nicht davon ab, dass der Unternehmer über die im Streitjahr nach § 17a II Nr. 2 lit. a UStDV als Belegnachweis vorgesehene Gelangensbestätigung verfügt.

[15] a) Kommt es entsprechend der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung für die Gewährung von Vertrauensschutz darauf an, dass der Unternehmer über Beweise verfügt, die dem ersten Anschein nach die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung belegen, und ist unionsrechtlich weiter zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs Art. 138 I MwStSystRL die Gewährung der Steuerfreiheit nicht davon abhängig macht, dass der Lieferer im Besitz spezifischer Nachweise ist (EuGH, Urt. v. 13.11.2025 – C-639/24, ECLI:EU:C:2025:888 Rn. 17 – FLO VENEER), muss der Unternehmer zur Erlangung von Vertrauensschutz über einen belegmäßigen Anscheinsbeweis verfügen, bei dem es sich unionsrechtlich aber nicht um eine Gelangensbestätigung handeln muss.

[16] b) Nichts anderes ergibt sich aus dem nationalen Recht.

[17] aa) Dies bestätigt bereits der Wortlaut des Einleitungssatzes des § 17a II UStDV in der seit 01.10.2013 geltenden Fassung der Elften Verordnung (BGBl. 2013 I, 602), der der im Streitjahr geltenden Fassung dieser Bestimmung nach Änderung durch die Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 12.07.2017 (BGBl. 2017 I, 2360) entspricht. Danach ist zwar die Gelangensbestätigung zur Führung des Nachweises der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet vorgesehen. Sie wird dabei jedoch lediglich „insbesondere“ als eindeutiger und leicht nachprüfbarer Nachweis betrachtet (ebenso § 17b II UStDV i. d. F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl. 2019 I, 2451).

[18] bb) Die Möglichkeit zur Erbringung des Belegnachweises durch andere Belege wird durch die Verordnungsbegründung bestätigt. Denn der Verordnungsgeber begründete die Änderung des § 17a UStDV durch die Elfte Verordnung vom 25.03.2013, mit der die auch im Streitjahr geltende Regelung eingeführt wurde, damit, dass mit dem neu gefassten Einleitungssatz verdeutlicht werden soll, dass der Unternehmer den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend mit einer Gelangensbestätigung (§ 17a II UStDV) oder den in § 17a III UStDV genannten Nachweisen führen muss, sondern es ihm offensteht, den Belegnachweis mit allen zulässigen Beweismitteln zu führen (BR-Drucks. 66/13, S. 10 [zu § 17a II UStDV, Einleitungssatz]).

[19] cc) Zudem kann auch der Gesetzessystematik nicht entnommen werden, dass eine nach dem Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet – und damit nach dessen Übergabe – zu erstellende Bescheinigung von den für die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes nach § 6a IV 1 UStG zu erfüllenden Nachweispflichten umfasst ist. § 17a UStDV wurde aufgrund der Ermächtigung des § 6a III 2 UStG erlassen, der sich nach § 6a III 1 UStG lediglich auf die Voraussetzungen des § 6a I und II UStG, nicht aber auf die des § 6a IV 1 UStG bezieht. Außerdem entsteht nach § 13 I Nr. 8 UStG die Steuer im Fall des § 6a IV 2 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird. Deshalb muss auch im Lieferzeitpunkt feststehen, ob dem leistenden Unternehmer gemäß § 6a IV 1 UStG Vertrauensschutz zu gewähren ist oder nicht.

[20] dd) Hierfür spricht außerdem, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass die Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen kennen, bevor sie ein Geschäft abschließen (EuGH, Urt. v. 27.09.2007 – C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 Rn. 48 – Teleos u. a.; EuGH, Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547 Rn. 39 – Mecsek-Gabona; BFH, Urt. v. 10.08.2016 – V R 45/15, BFHE 254, 453 = BStBl II 2018, 501 Rn. 23). Wird der Steuerpflichtige indes verpflichtet, einen schlüssigen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, steht eine solche Pflicht einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen entgegen. Eine solche Pflicht lässt den Steuerpflichtigen nach Abschluss des Geschäfts im Ungewissen darüber, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar ist oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss (vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.2007 – C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 Rn. 51 – Teleos u. a.; vgl. auch Begründung zur Elften Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, BR-Drucks. 66/13, S. 9).

[21] c) Die BFH-Rechtsprechung zur Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG zur bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage, wonach Vertrauensschutz voraussetzte, dass der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6a III UStG in Verbindung mit §§ 17a ff. UStDV „ihrer Art nach" nachgekommen war (z. B. BFH, Urt. v. 11.03.2020 – XI R 38/18, BFHE 268, 376 Rn. 68; vgl. auch BFH, Urt. v. 15.02.2012 – XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188 Rn. 32; Urt. v. 13.06.2018 – XI R 20/14, BFHE 262, 174 = BStBl II 2018, 800 Rn. 64), wofür die formelle Vollständigkeit – nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben – maßgeblich war (BFH, Urt. v. 22.07.2015 – V R 23/14, BFHE 250, 559 = BStBl II 2015, 914 Rn. 43; Urt. v. 12.05.2011 – V R 46/10, BFHE 234, 436 = BStBl II 2011, 957 Rn. 30; Urt. v. 15.02.2012 – XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188 Rn. 32), kann danach nicht unverändert auf die im Streitjahr bestehende Rechtslage übertragen werden. Dieser Rechtsprechung lag zugrunde, dass § 17a II UStDV in seiner bis einschließlich 31.12.2011 geltenden Fassung für den nach § 6a I UStG vorgesehenen Belegnachweis als Sollbestimmung ausgestaltet war, sodass der Unternehmer den Belegnachweis deshalb zumindest im Regelfall in der durch die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vorgegebenen Form zu erbringen hatte.

[22] 3. Ist es unter der Geltung von § 17a UStDV seit dessen Änderung durch die Elfte Verordnung vom 25.03.2013 (BGBl. 2013 I, 602) und damit entsprechend der auch im Streitjahr geltenden Rechtslage möglich, den Nachweis der Steuerfreiheit auch durch andere als die in den §§ 17a ff. UStDV genannten Belege zu führen, kann der Unternehmer, dem die Zusendung der Gelangensbestätigung zumindest zugesagt wurde – für die Erfüllung der Nachweispflichten als Voraussetzung eines sorgfältigen Handelns und damit –, zur Inanspruchnahme von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG, den Nachweis über die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet – entsprechend § 17a II Nr. 4 UStDV in der bis einschließlich 31.12.2011 geltenden Fassung – durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern, führen.

[23] a) Denn ist über die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nach § 6a IV 1 UStG nach Maßgabe des Zeitpunkts der Lieferung zu entscheiden, ist es zum einen unzulässig, eine Gelangensbestätigung im Sinne des § 17a II Nr. 2 UStDV, die – bei wahrheitsgemäßer Erstellung – naturgemäß erst nach Abschluss des Geschäfts vorliegen kann, für die Inanspruchnahme der Regelung des § 6a IV 1 UStG zu fordern (vgl. *Neeser,* in: Umsatzsteuerforum e. V./Bundesministerium der Finanzen [Hrsg.], 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland, 2018, S. 829, 840; *Suabedissen,* in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rn. 138; und *Wäger,* UR 2013, 81, 93). Andernfalls wäre es dem gutgläubigen Lieferer – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – von vornherein nicht möglich, bei Abschluss des Geschäfts mit Gewissheit von einer Steuerfreiheit der Lieferung nach § 4 Nr. 1 lit. b UStG – entweder nach § 6a I UStG oder unter Inanspruchnahme der Regelung des § 6a IV 1 UStG – auszugehen.

[24] b) Zum anderen ist das gemäß § 17a I UStDV bereits seit seinem erstmaligen Inkrafttreten zum 01.01.1993 durch die Neunte Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 03.12.1992 (BGBl. 1992 I, 1982) bestehende und auch im Streitjahr aufgestellte Erfordernis, dass durch den Beleg nachzuweisen ist, dass (hier) der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert hat, zu beachten. Hieraus ergibt sich, dass auch unter der Geltung von § 17a UStDV seit dessen Änderung durch die Elfte Verordnung vom 25.03.2013 (BGBl. 2013 I, 602), die der im Streitjahr geltenden Fassung entspricht, der Unternehmer – wie nach der Sollvorschrift des § 17a II Nr. 4 UStDV in der bis einschließlich 31.12.2011 geltenden Fassung – in den Fällen, in denen der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, den Nachweis insbesondere durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern, erbringen kann. Insoweit handelt es sich um einen Beleg, der bereits bei Übergabe des Gegenstands der Lieferung erstellt werden kann und der sich dabei inhaltlich auf die in § 17a I UStDV genannte Voraussetzung bezieht. Dies gilt für Zwecke des Vertrauensschutzes jedenfalls dann, wenn sich der Unternehmer – wie nach den Feststellungen des Finanzgerichts (§ 118 II FGO) im Streitfall – im Rahmen der ihm obliegenden Sorgfalt bei der Lieferung vom Abnehmer zumindest zusagen lässt, eine Gelangensbestätigung nach Abschluss der Beförderung zu erhalten, wobei hierfür keine belegmäßigen Nachweisanforderungen bestehen (*Wäger,* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 6a UStG Rn. 206). Einer im Schrifttum vertretenen Gegenauffassung, wonach Vertrauensschutz im Abholfall den Erhalt einer Gelangensbestätigung voraussetzt (so etwa *Frye,* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 6a Rn. 860), schließt sich der Senat aus den vorstehend genannten Gründen nicht an.

[25] c) Die so ausgestaltete Rechtslage schließt es im Übrigen auch aus, den Lieferer auf die zivilrechtliche Vereinbarung einer Kautionshinterlegung in Höhe der bei einer Steuerpflicht anfallenden Umsatzsteuer oder auf den Einbehalt der Zulassungsbescheinigung Teil II bis zur Vorlage der Gelangensbestätigung (vgl. dazu BGH, Urt. v. 23.09.2022 – V ZR 148/21, NJW 2023, 781 Rn. 33) zu verweisen. Es ist kein Sachgrund erkennbar, der es rechtfertigen könnte, bei grenzüberschreitenden Lieferungen eine bestimmte steuerrechtliche Beurteilung vom Abschluss derartiger Vereinbarungen abhängig zu machen und damit den grenzüberschreitenden Warenhandel durch kaufpreisrelevante Erfordernisse ohne unmittelbaren Nachweisbezug zu behindern.

[26] d) Mit dem Erfordernis einer rechtssicheren Beurteilung der Steuerfreiheit bereits zum Zeitpunkt der Lieferung ist es im Übrigen auch nicht vereinbar, die Erfüllung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns davon abhängig zu machen, dass der Unternehmer nach der Lieferung vergebliche Versuche unternommen hat, von dem Abnehmer eine Gelangensbestätigung zu erlangen (so wohl *Huschens,* UVR 2013, 44, 50; zutreffend verneinend *Neeser,* in: 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland, a. a. O., S. 829, 841).

[27] 4. Das Finanzgericht ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Lieferung ist jedenfalls nach § 6a IV 1 UStG steuerfrei.

[28] a) Der Kläger ist den für die Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a IV 1 UStG im Streitjahr maßgeblichen Nachweispflichten gemäß § 6a III UStG in Verbindung mit §§ 17a ff. UStDV ihrer Art nach nachgekommen. Insbesondere steht dem das Fehlen einer Gelangensbestätigung im Sinne des § 17a II Nr. 2 UStDV nicht entgegen. Vielmehr war – entsprechend § 17a II UStDV in der bis einschließlich 31.12.2011 geltenden Fassung – die im Kaufvertrag enthaltene Versicherung der Gesellschaft, den Pkw nach Rumänien zu befördern, im Streitfall ausreichend, da sich der Bestimmungsort aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers und dem Kaufvertrag ergab (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 17.02.2011 – V R 28/10, BFHE 233, 331 Rn. 28). Da darüber, dass der Kläger die übrigen Nachweispflichten – insbesondere den Buchnachweis im Sinne des § 17c UStDV – erfüllt hat, zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

[29] b) Auch konnte der Kläger eine – sich bei Annahme einer fehlenden Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet in Bezug auf die insoweit von der rumänischen Gesellschaft übernommene Verpflichtung anzunehmende – Unrichtigkeit der Angaben der Abnehmerin (Gesellschaft) auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen.

[30] aa) Zwar hat das Finanzgericht, das eine Steuerfreiheit von § 6a IV 1 UStG schon aufgrund eines fehlenden Belegnachweises verneint hat, die Umstände des Einzelfalls – wie jedoch für die Anwendung des § 6a IV 1 UStG erforderlich – nicht dahin gehend gewürdigt, ob der Kläger die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat. Auch ist der Bundesfinanzhof grundsätzlich daran gehindert, festgestellte Tatsachen selbst zu würdigen. Hierauf kommt es indes dann nicht an, wenn das Finanzgericht alle für die Würdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das Finanzgericht nicht gezogen hat (z. B. BFH, Urt. v. 05.11.2013 – VIII R 20/11, BFHE 243, 481 = BStBl II 2014, 275 Rn. 16).

[31] bb) Danach hat der Kläger mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt. So überprüfte er nach den Feststellungen des Finanzgerichts die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der rumänischen Gesellschaft beim Bundeszentralamt für Steuern, das eine – auf den Tag vor dem Verkauf datierende – qualifizierte Bestätigung ausstellte. Ferner vergewisserte sich der Kläger über den Namen, die Anschrift und die Vertretungsmacht des angeblichen Vertreters *(G)* des Abnehmers (Gesellschaft) und hat entsprechende Belege vorgelegt. Er forderte zudem einen Handelsregisterauszug der Gesellschaft an. Der Abholer wies sich durch einen Lichtbildausweis, von dessen Vorderseite der Kläger eine Kopie anfertigte, gegenüber dem Kläger als der sich aus dem Handelsregisterauszug ergebende Geschäftsführer *G* aus. Ferner verpflichtete sich die rumänische Gesellschaft in dem Kaufvertrag, das Fahrzeug abzumelden und nach Rumänien „auszuführen".

[32] Weitere im Vorfeld des Verkaufs zu ergreifende Maßnahmen, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung auszuschließen, die dem Kläger – auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass dieser Steuerberater ist sowie dass es sich um die Abholung eines hochpreisigen Gegenstands durch einen bisher nicht bekannten Abnehmer handelte – zuzumuten gewesen wären, sind unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht ersichtlich. Insbesondere kann das Finanzamt nicht mit Erfolg geltend machen, aufgrund der fehlenden Kopie der Rückseite des Lichtbildausweises des *G* könne nicht überprüft werden, ob *G* den Kaufvertrag selbst unterzeichnet habe. Dies würde angesichts des Umstands, dass selbst auffällige Unterschiede bei Unterschriften nicht geeignet sind, die Beweiskraft unterschriebener Belege entfallen zu lassen (BFH, Beschl. v. 09.09.2015 – V B 166/14, BFH/NV 2015, 1706 Rn. 8), die Sorgfaltsmaßstäbe überspannen. Vielmehr ist es nach den Verhältnissen des Streitfalls ausreichend, dass der Kläger – was das Finanzgericht für den Senat bindend festgestellt hat – das Lichtbild in dem Ausweis mit der erschienenen Person verglich und zu der Feststellung gelangte, dass es sich hierbei um *G,* den Geschäftsführer der rumänischen Gesellschaft, handelte.

[33] 5. Ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV ist nicht veranlasst (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH, Urt. v. 06.10.1982 – Rs. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335 Rn. 21 – CILFIT; Urt. v. 06.10.2021 – C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799 Rn. 66 – Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi). Es ist Sache der nationalen Gerichte, alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände der Rechtssache umfassend zu beurteilen, um festzustellen, ob der Leistende in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass er sich aufgrund des getätigten Umsatzes nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat (EuGH, Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547 Rn. 53 – Mecsek-Gabona).

[34] 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 I FGO.

Probleme beim Autokauf?

Als spezialisierter Rechtsanwalt helfe ich Ihnen gerne weiter – ganz gleich, ob Sie Käufer oder Verkäufer sind. Interessiert? Nutzen Sie das Kontaktformular auf https://autokaufrecht.info/sofortberatung/ oder rufen Sie mich unverbindlich an

(0 23 27) 8 32 59-99.