

zurück zur Übersicht

BUNDESFINANZHOF

1. Belege zum Nachweis einer Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S. von § 17a UStDV müssen entweder selbst oder in Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift ihres Ausstellers erkennen lassen.

2. Der Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a UStDV unterliegt der Nachprüfung. Sind die Belegangaben unzutreffend oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig, sofern nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegen.

3. Ein CMR-Frachtbrief ist auch dann ein Versendungsbeleg gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV, wenn er keine Bestätigung über den Wareneingang am Bestimmungsort enthält (entgegen dem BMF-Schreiben vom 6. Januar 2009 IV B 9 - S 7141/08/10001, BStBl I 2009, 60 Rz 38).

4. Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung des Abholenden zählt nicht zu den Erfordernissen für einen i.S. des § 17a Abs. 1 und 2 UStDV ordnungsgemäßen Belegnachweises (entgegen BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 29 und 32). Davon zu unterscheiden ist die Nachprüfbarkeit der Abholberechtigung durch das Finanzamt bei Vorliegen konkreter Zweifel im Einzelfall.

UStG 1999 § 3 Abs. 6, § 6a
UStDV § 17a
Richtlinie 77/388/EWG Art. 28c

Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06

Vorinstanz: Hessisches FG vom 7. November 2006 6 K 3787/05
(EFG 2007, 553)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist im Kraftfahrzeughandel tätig. In den Streitjahren 2000 und 2001 lieferte sie gebrauchte Fahrzeuge in das übrige Gemeinschaftsgebiet und ging dabei davon aus, dass diese Lieferungen nach § 6a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) i.V.m. §§ 17a bis 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

1999 (UStDV) steuerfrei seien. Im Einzelnen handelte es sich um

- eine Lieferung vom 23. November 2000 an die Firma AT in Spanien, bei der der Kaufpreis durch Banküberweisung entrichtet wurde und bei der die Klägerin als Versendungsbeleg über einen "CMR-Frachtbrief" verfügte, der sie als Versender auswies, der weiter in Feld 24, der Bestätigung des Empfängers über den Erhalt der Ware, nicht ausgefüllt war und der hinsichtlich Warenempfänger und Bestimmungsort andere Angaben als Namen und Anschrift des Abnehmers auswies,
- eine Lieferung vom 31. Dezember 2001 an die Firma EEE in Spanien, bei der, wie sich aus einer von der Klägerin angefertigten Kopie eines Personalausweises ergab, der im Inland in Mn. ansässige M das Fahrzeug bei der Klägerin abholte und dabei einen Lieferschein unterzeichnete, der den Vermerk enthielt, dass das Fahrzeug "heute" nach E, Spanien überführt werde, sowie
- sieben weitere Lieferungen vom 27. Januar 2000, 10. Juli 2000, 17. Januar 2001, 28. März 2001, 19. Juli 2001, 8. November 2001 und vom 21. November 2003, bei denen der Fahrzeugpreis bar durch den jeweiligen Abholer entrichtet wurde. Zum Nachweis der Identität der Abholer fertigte die Klägerin Kopien der Reisepässe der Abholer an, die aber keine Angaben zur Anschrift der Abholer enthielten. Die Abholer versicherten jeweils, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Für die Lieferung vom 10. Juli 2000 lag der Klägerin eine derartige Versicherung nicht vor.

Im Anschluss an eine Außenprüfung nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) an, dass der für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen erforderliche Belegnachweis nicht erbracht worden sei, und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entsprechend fest.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass im Fall der am 23. November 2000 erfolgten Lieferung der nach § 17a Abs. 1 UStDV erforderliche Beleg fehle, aus dem sich "eindeutig und leicht nachprüfbar" ergebe, dass das in der Rechnung angegebene Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert worden sei. Zwar seien aus Rechnung und CMR-Frachtbrief eine spanische Empfängeradresse ersichtlich, doch werde hierdurch die Versendung nach Spanien nicht belegt, weil dem Frachtbrief die in Feld 24 vorgesehene Abnehmerbestätigung fehle. Das Dokument sei daher lediglich

zum Nachweis der Abholung des Ausführgegenstandes durch den Frachtführer geeignet. Die Beförderung zum Empfänger könne auf diese Weise nicht nachgewiesen werden.

Hinsichtlich der Lieferung vom 10. Juli 2000 fehle die Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV. Bei den übrigen Lieferungen könne dahinstehen, ob die Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV außer der Unterschrift auch die Angabe von Namen und vollständiger Adresse des Abholers erfordere. Der Klägerin sei nämlich wegen Fehlens dieser Angaben in ihrem Buchführungs- und Belegwesen die Steuerfreiheit der Umsätze nach § 17c Abs. 2 Nr. 2 UStDV zu versagen.

Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2007, 553 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts (§ 6a UStG i.V.m. §§ 17a und 17c UStDV sowie Art. 12 und Art. 76 des Grundgesetzes --GG--). Die Lieferung vom 23. November 2000 sei steuerfrei, da keine gesetzliche Verpflichtung bestehe, nach der das Feld 24 des CMR-Frachtbriefs auszufüllen sei. Der Unternehmer solle den Nachweis der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch eine Versicherung des Abnehmers oder des Beauftragten führen, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Hierfür reiche es aus, dass im Frachtbrief des vom Empfänger beauftragten Spediteurs die Lieferanschrift angegeben sei. Selbst bei Namensabweichung, aber gleicher Anschrift, sei davon auszugehen, dass der Spediteur vom Empfänger der Lieferung beauftragt wurde und dieser das Fahrzeug nach Erhalt auch bezahlt habe. Es obliege dem FA, nach § 88 der Abgabenordnung (AO) zu ermitteln, ob das Fahrzeug vom Empfänger der Lieferung dort ordnungsgemäß versteuert worden sei. Dass die Fahrzeuge nicht im Inland verblieben seien, ergebe sich auch daraus, dass die Fahrzeugbriefe entwertet worden seien.

Der Buchnachweis sei auch in den übrigen Fällen erfüllt. Alle Abholer hätten den Empfang schriftlich mit ihrem Namen bestätigt und hätten bei Bedarf im Wege der Amtshilfe ausfindig gemacht werden können. Die Vorschriften der §§ 17a ff. UStDV stellten zudem übermäßige und zum Teil unmöglich zu erbringende Anforderungen an die Anerkennung einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Übermaßverbot und Berufsfreiheit würden nicht hinreichend beachtet. Zudem sei eine Verletzung des Art. 76 GG offensichtlich. Der Verordnungsgeber habe die ihm eingeräumte Ermächtigung überschritten, da die Ausführungsbestimmungen der §§ 17a bis 17c UStDV das UStG erheblich einschränkten und veränderten.

Der Senat hat am 4. Dezember 2008 einen Gerichtsbescheid erlassen. Das FA hat mündliche Verhandlung nur hinsichtlich der Streitjahre 2000 und 2001 beantragt. Über die im Streitjahr 2003 allein streitige Lieferung vom 21. November 2003 war deshalb nicht zu entscheiden.

Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 30. November 2005 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für 2000 und 2001 vom 6. Dezember 2004 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer für 2000 um 9 486,76 € und für 2001 um 21 985,55 € gemindert wird.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Nach Auffassung des FA ist die Lieferung vom 23. November 2000 steuerpflichtig, da kein vollständig ausgefüllter CMR-Frachtbrief vorliege. Dem Unternehmer sei es im Übrigen zumutbar, nicht nur eine Passkopie des Abholers anzufertigen, sondern auch dessen Namen und aktuelle Anschrift zu dokumentieren. Dies gelte insbesondere, wenn das Dokument, auf dem die Abholperson die Versicherung i.S. des § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV abgegeben habe, keine Angaben zum Namen und zur Anschrift des Abholers enthalte. Es fehle auch an einer eindeutig und leicht nachprüfbarer Verbindung zwischen der Person des Abholers und der Person des Abnehmers und damit am Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a Abs. 1 UStDV. Die Klägerin habe es versäumt, sich von den Abholern entsprechende Vollmachtsurkunden vorlegen zu lassen. Sie hätte daher die Beauftragten der Abnehmer zivilrechtlich nach § 174 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zurückweisen müssen. Die Pflicht zur Fotokopie von Vollmachtsurkunden ergebe sich bereits aus § 17a Abs. 1 UStDV, zumindest aber aus § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV, da nur so der notwendige Zusammenhang zwischen Abnehmer und Abholer belegt werden könne. Aufgrund zahlreicher Entscheidungen der FG habe sich ein entsprechender Handelsbrauch herausgebildet. Nachweispflichten beständen weiter auch außerhalb der UStDV. Den Lieferungen lägen auch keine schriftlichen Kaufverträge zugrunde. Besondere Sorgfaltspflichten hätten auch in Bezug auf die Geldwäschebestimmungen bestanden, deren Nichtbeachtung zur Steuerpflicht der Lieferung führe.

II.

A. Der in dieser Sache ergangene Gerichtsbescheid vom 4. Dezember 2008 wirkt hinsichtlich der ursprünglich ebenfalls streitigen Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2003 als Urteil, so dass nur noch über die Streitjahre 2000 und 2001 zu entscheiden war.

B. Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2000 und 2001 begründet. Die Vorentscheidung ist

aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei.

a) Die im Streitfall zu beurteilenden Lieferungen motorbetriebener Fahrzeuge, die nicht i.S. des § 1b Abs. 3 UStG neu sind, sind nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet (Nr. 1), der Abnehmer ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat (Nr. 2 Buchst. a und b) und der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (Nr. 3).

Gemeinschaftsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Steuerfrei sind danach "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 solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem Beginn des Versandes oder Beförderung der Gegenstände handelt".

b) Nach § 6a Abs. 3 UStG hat der Unternehmer die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG nachzuweisen (Satz 1), wobei das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen kann, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat (Satz 2). Diese Ermächtigung wurde durch die §§ 17a ff. UStDV ausgeübt. Gemeinschaftsrechtlich beruht diese Regelung auf Art. 28c Teil A Einleitungssatz der Richtlinie 77/388/EWG, wonach die Mitgliedstaaten die innergemeinschaftlichen Lieferungen unter den "Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festlegen, befreien (vgl. zur Ausfuhrlieferung Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 2008 V R 21/06, BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, unter

II. 2. a). § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 26/05, BFHE 219, 410, BStBl II 2009, 49, und vom 6. Dezember 2007 V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils erster Leitsatz).

§ 17a Abs. 1, 2 und 4 UStDV hat folgenden Wortlaut:

"(1) Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Abs. 1 des Gesetzes) muss der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen, 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.

(2) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, soll der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. ...

(4) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, soll der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes) und
 2. durch einen Beleg entsprechend § 10 Abs. 1.
- Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Satz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach den Absätzen 2 oder 3 führen."

Danach ist für den Belegnachweis zwischen der Beförderung durch den Unternehmer oder den Abnehmer (Abs. 2) und der Versendung durch den Unternehmer oder den Abnehmer (Abs. 4) zu unterscheiden. Befördern ist dabei gemäß § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG jede Fortbewegung eines Gegenstandes. Versendung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt.

§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStDV, auf den § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStDV verweist, hat folgenden Wortlaut:

"In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet versendet hat (Versendungsfälle) soll der Unternehmer den Ausfuhrnachweis regelmäßig wie folgt führen:

1. durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke, oder
2. durch einen sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder durch eine Versandbestätigung des Lieferers. ..."

c) Unabhängig von der Differenzierung zwischen Versendung und Beförderung hat der Beleg im Hinblick auf die ihm nach § 17a UStDV zugewiesene Nachweisfunktion stets bestimmten Mindestanforderungen zu entsprechen. So kommt einem Beleg, der weder selbst noch durch Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift des Ausstellers erkennen lässt und der darüber hinaus keinen Zusammenhang zu der Lieferung, auf die er sich beziehen soll, aufweist, kein Beweiswert zu, zumal die Belegangaben dann nicht eindeutig und leicht nachprüfbar sind (§ 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV).

d) § 17a UStDV überschreitet entgegen der Auffassung der Klägerin nicht die Grenzen der Ermächtigungsgrundlage in § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG. Danach kann bestimmt werden, wie der Unternehmer den Nachweis der in § 6a Abs. 1 und 2 UStG genannten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu führen hat. Dies regelt § 17a UStDV, ohne hierdurch, wie die Klägerin meint, gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) oder Art. 76 GG zu verstoßen. Belegangaben erfüllen die ihnen zukommende Nachweisfunktion nur, wenn die inhaltliche Richtigkeit der Belegangaben beim Aussteller des Beleges überprüft werden kann, weshalb die Anschrift des Belegausstellers bekannt sein muss.

2. Bei der Auslegung von § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zu berücksichtigen.

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendungsbedingungen nicht verpflichtet, einen "schlüssigen" oder überzeugenden Nachweis (vgl. die englische und französische Sprachfassung des EuGH-Urteils vom 27. September 2007 Rs. C-409/04 Teleos u.a., Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 51: "conclusive proof" und "preuve concluante") der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnrn. 49 und 51). Insoweit berücksichtigt der EuGH die seit der Abschaffung der Kontrollen zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Schwierigkeiten, sich über die physischen Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten zu vergewissern

(vgl. EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 44). Daher hat der Steuerpflichtige zwar dem Grunde nach nachzuweisen, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25, erster Leitsatz). Hierbei handelt es sich aber entgegen der Auffassung des FA weder um einen objektiven (zu diesem vgl. EuGH-Urteil vom 27. September 2007 Rs. C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34) noch um einen "schlüssigen" Nachweis des Grenzübertritts selbst.

b) Diesen Anforderungen entspricht § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV. Der Unternehmer hat danach nur die dort bezeichneten beleg- und buchmäßigen Nachweise zu erbringen, bei denen es sich nicht um einen "schlüssigen" oder einen überzeugenden Nachweis des physischen Grenzübertritts selbst handelt. Ergibt sich bei einer Überprüfung der Nachweisangaben deren Unrichtigkeit oder bestehen zumindest begründete Zweifel, kommt es aber darauf an, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung tatsächlich nachweist oder zumindest die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegen.

aa) Erfüllt der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten, ist er berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln. Ebenso wie bei Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 8 ff. UStDV (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994 XI R 70/93, BFHE 176, 494, BStBl II 1995, 515) dienen die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV beizubringenden Nachweise der --gemäß § 88 AO und §§ 90 ff. AO und ggf. unter Anwendung der innergemeinschaftlichen Amtshilfsbestimmungen-- vorzunehmenden Prüfung, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit tatsächlich vorliegen (vgl. zur Ausfuhrlieferung BFH-Urteil in BFHE 176, 494, BStBl II 1995, 515, unter II. 2.). Erweisen sich dabei die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest berechnete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig (vgl. zur Ausfuhrlieferung BFH-Urteil in BFHE 176, 494, BStBl II 1995, 515, unter II. 4. und 5.). Der Unternehmer trägt dabei das Risiko einer nicht geglückten Aufklärung einer als zweifelhaft erscheinenden Beförderung zum Bestimmungsort oder einer zweifelhaften Bevollmächtigung eines Abnahmebeauftragten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 176, 494, BStBl II 1995, 515, unter II. 4. zur Ausfuhrlieferung; vgl. auch EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25, erster Leitsatz).

Ausnahmsweise kann die Lieferung aber unter den Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei sein, wenn die Unrichtigkeit auf Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Ebenso ist es, wenn die Unrichtigkeit von Belegangaben noch nicht feststeht, an ihrer Richtigkeit aber begründete Zweifel bestehen.

bb) Kommt der Unternehmer den auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 UStG bestehenden Pflichten zum Nachweis der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG nicht oder nur unvollständig nach, ist die Lieferung steuerpflichtig (BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils dritter Leitsatz). Die innergemeinschaftliche Lieferung ist dann nur steuerfrei, wenn aufgrund der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass ihre objektiven Merkmale erfüllt sind (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Randnrn. 29 ff.; BFH-Urteil in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, vierter Leitsatz). Eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG kommt demgegenüber nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 219, 410, BStBl II 2009, 49, unter II. 2. b).

3. Das Urteil des FG verletzt hinsichtlich des Streitjahrs 2000 § 17a Abs. 1 und Abs. 4 UStDV i.V.m. § 10 UStDV; denn entgegen der Auffassung des FG erfüllt ein CMR-Frachtbrief auch dann die Anforderungen an einen Versendungsbeleg, wenn er keine Empfängerbestätigung enthält.

a) Bei einer Versendung durch einen selbständigen Beauftragten ist der Belegnachweis nach § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStDV i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Spediteurbescheinigung oder eine Versandbestätigung des Lieferers zu führen.

b) Entgegen dem Schreiben des BMF vom 6. Januar 2009 IV B 9 - S 7141/08/10001 (BStBl I 2009, 60 Rz 37) ist auch ein nach dem Übereinkommen vom 19. Mai 1956 über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road -- CMR-Übereinkommen--, BGBl II 1961, 1120) ausgestellter Frachtbrief (CMR-Frachtbrief) als Frachtbrief i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV anzusehen. Denn die Regelungen des CMR-Übereinkommens entsprechen weitgehend denen zum Frachtgeschäft nach §§ 407 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB), die mangels eigenständiger Begriffsdefinition in § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV als Auslegungshilfe zu berücksichtigen sind. Dass der CMR-Frachtbrief dem "Nachweis des Beförderungsvertrages und der Übernahme des Gutes durch den Frachtführer" dient (so BMF-

Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 37; Beschluss des FG Bremen vom 1. Dezember 2004 2 V 64/04 (5), EFG 2005, 646; Urteil des FG Hamburg vom 5. Dezember 2007 7 K 71/06, EFG 2008, 653), spricht dabei nicht gegen das Vorliegen eines Versandbelegs, da dies auf Frachtbriefe allgemein zutrifft, ohne dass hierdurch ihre Eignung als Versendungsbeleg in Zweifel gezogen wird (vgl. zum HGB-Frachtbrief § 409 Abs. 1 HGB; zum Eisenbahnfrachtbrief Art. 13 § 1 der Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Gütern, Anhang B zum Übereinkommen über den internationalen Eisenbahnverkehr --COTIF-- vom 9. Mai 1980, BGBl II 1985, 144, 224, geändert durch Verordnungen vom 19. Dezember 1990, BGBl II 1990, 1662, und vom 7. Mai 1991, BGBl II 1991, 679, und durch Gesetz zum Protokoll vom 20. Dezember 1990, BGBl II 1992, 1182; zum Luftfrachtbrief Art. 11 des Warschauer Abkommens, Abkommen zur Vereinheitlichung von Regeln über die Beförderung im internationalen Luftverkehr vom 12. Oktober 1929, RGBl 1933 II, 1039, i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 28. September 1955, Haager Protokoll --WA 1955--, BGBl II 1958, 291; vgl. auch Abschn. 133 Abs. 1 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien).

c) Damit der CMR-Frachtbrief als Versendungsbeleg nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV anzuerkennen ist, kommt es entgegen dem FG-Urteil und dem BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 37, nicht darauf an, dass der CMR-Frachtbrief die in Feld 24 vorgesehene Empfängerbestätigung aufweist.

aa) Die Empfängerbestätigung nach Feld 24 gehört bereits nicht zu den in Art. 6 des CMR-Übereinkommens aufgeführten konstitutiven Frachtbriefangaben. Ebenso sieht § 408 HGB keine Empfängerbestätigung vor (ebenso z.B. zum Eisenbahnfrachtbrief: Art. 13 § 1 COTIF). Weiter reicht es für die Spediteurbescheinigung aus, Ort und Tag der Versendung anzugeben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStDV).

bb) Das Erfordernis einer Empfängerbestätigung ergibt sich entgegen der Auffassung des FA auch nicht aus der für den Versender nach Art. 12 Abs. 1 und Abs. 5 des CMR-Übereinkommens bestehenden Möglichkeit, über das Gut zu verfügen und insbesondere zu verlangen, dass der Frachtführer das Gut nicht weiterbefördert oder das Gut einem anderen als dem im Frachtbrief angegebenen Empfänger abgeliefert. Denn insoweit bestehen entgegen den Entscheidungen des FG Bremen in EFG 2005, 646 und des FG Hamburg in EFG 2008, 653 zwischen dem CMR-Frachtbrief und den in § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV ausdrücklich genannten Versendungsbelegen keine wesentlichen Unterschiede. So ist der Absender auch nach § 418 Abs. 1 und 4 HGB berechtigt, über das Gut zu verfügen und zu verlangen, dass es nicht weiterbefördert, an einen anderen Bestimmungsort oder an einen anderen Empfänger abgeliefert wird (ebenso zum

Eisenbahnfrachtbrief: Art. 30 §§ 1 f. COTIF und zum
Luftfrachtbrief: Art. 12 WA 1955).

cc) Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Anerkennung eines Frachtbriefs ohne Empfängerbestätigung als Belegnachweis der Nachprüfung der Frachtbriefangaben nicht entgegensteht. Ergeben sich bei dieser Prüfung begründete Zweifel an der Richtigkeit der Frachtbriefangaben, ist die Lieferung nur steuerfrei, wenn der Unternehmer diese Zweifel ausräumt oder objektiv feststeht, dass die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegen (s. oben B. 2. b aa).

Den Ausführungen in den Randnrn. 67 bis 69 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Teleos u.a. (Slg. 2007, I-7861), nach denen ein CMR-Frachtbrief, auf dem der Empfänger den Erhalt der Ware in einem anderen Mitgliedstaat vermerkt hat, im Regelfall zum Nachweis für die Beförderung oder die Versendung aus dem Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat ausreicht, kommt entgegen der Auffassung des FA bereits schon deshalb keine Bedeutung zu, da sich der EuGH diese in seinem Urteil Teleos u.a. nicht zu Eigen gemacht hat und im Übrigen von einer Verpflichtung zur Vorlage einer Empfängerbestätigung nicht die Rede ist.

Ohne Erfolg beruft sich das FA auf den Senatsbeschluss vom 28. März 2007 V B 210/05 (BFH/NV 2007, 1720), da in diesem Verfahren nur über die Revisionszulassung aufgrund grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden war.

d) Unerheblich ist schließlich, dass zollrechtlich eine Ausfuhrerstattung nach der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1987 Nr. L 351/1) bei Transporten mit CMR-Frachtbriefen nur zu gewähren ist, wenn die Empfängerbestätigung in Feld 24 des CMR-Frachtbriefs vorliegt (so BFH-Urteil vom 24. August 2004 VII R 50/02, BFHE 206, 488, BFH/NV 2004, 1742). Denn beim Warenhandel mit Drittländern und bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auf innergemeinschaftliche Lieferungen handelt es sich um nicht vergleichbare Sachverhalte (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 56).

e) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil ist hinsichtlich des Streitjahrs 2000 daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine ausreichenden Feststellungen in tatsächlicher Hinsicht getroffen, die eine abschließende Entscheidung im Hinblick auf eine Steuerfreiheit der Lieferung vom 23. November 2000 ermöglichen. Weitere Feststellungen sind insbesondere zur Person des Versenders und des Warenempfängers sowie zum Bestimmungsort zu treffen, da der CMR-Frachtbrief im Streitfall als Empfänger Name und Anschrift einer Person

aufführt, bei der es sich nicht um den in der Rechnung genannten Abnehmer handelt.

Sollten sich die Angaben in dem CMR-Frachtbrief als unrichtig erweisen oder zumindest begründete Zweifel an ihrer Richtigkeit bestehen, ist die Lieferung nur steuerfrei, wenn die Klägerin diese Zweifel nach den allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen entkräftet oder wenn die Klägerin auf Angaben des Abnehmers vertraut hat, deren Unrichtigkeit sie nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG nicht erkennen konnte.

4. Das Urteil des FG war auch hinsichtlich des Streitjahrs 2001 aufzuheben.

a) Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Lieferung vom 31. Dezember 2001 keine Belegangaben zur Anschrift des vom Abnehmer beauftragten Abholers M vorliegen. Demgegenüber kann die Anschrift des Abnehmerbeauftragten den von der Klägerin beim FG eingereichten Unterlagen, auf die das FG Bezug genommen aber zum Teil übersehen hat, eindeutig entnommen werden. Da Angaben zur Person und zur Anschrift des Belegausstellers vorliegen, sind die Mindestanforderungen an das Vorliegen eines Belegs nach § 17a UStDV (s. oben B. 1. c) gewahrt. Diese ergeben sich im Streitfall daraus, dass der Abnehmerbeauftragte den Beleg mit seinem Namen unterzeichnete und sich seine Anschrift aus einer zusätzlichen Ausweiskopie ergibt.

b) Für das weitere Verfahren wird Folgendes zu berücksichtigen sein:

aa) Wie das FG zutreffend entschieden hat, kommt es für den Belegnachweis im Rahmen einer Beförderung, bei der ein Beauftragter des Abnehmers den Gegenstand der Lieferung abholt, nach § 17a Abs. 1 und 2 UStDV entgegen der vom FA vertretenen Auffassung nicht darauf an, dass der Unternehmer über einen Belegnachweis verfügt, aus dem sich die Abholungsberechtigung des Beauftragten ergibt.

(1) Aus § 17a Abs. 1 UStDV lässt sich das Erfordernis einer belegmäßig nachzuweisenden Bevollmächtigung bei einer Abholung durch einen Beauftragten des Abnehmers nicht entnehmen. Der Unternehmer muss nach dieser Vorschrift nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dementsprechend reicht es bei einer Versendung durch einen selbständigen Beauftragten des Abnehmers aus, dass der Beauftragte gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV einen Eigenbeleg ("Bescheinigung des beauftragten Spediteurs") erstellt, der dann ohne weiter gehenden Bevollmächtigungsbeleg des Abnehmers als Auftraggeber des Spediteurs zur Erfüllung der Nachweispflicht nach § 17a Abs. 1

UStDV ausreicht. Da diese Vorschrift an den Belegnachweis bei Versendung und bei Beförderung dieselben Anforderungen stellt, bietet sie für den Fall einer Beförderung durch einen unselbständigen Beauftragten keine Rechtsgrundlage für zusätzliche Nachweiserfordernisse wie etwa die Verpflichtung, die Abholberechtigung durch Vollmachten nachzuweisen.

(2) Auch § 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV und § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV sind keine Rechtsgrundlage für die Forderung, dass der Unternehmer auch die Abholberechtigung des Beauftragten belegmäßig nachweist.

Bei dem Beauftragten des Abnehmers i.S. von § 17a Abs. 2 UStDV muss es sich um eine für den Abnehmer unselbständig tätige Person handeln, da sonst keine Beförderung i.S. von § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG, sondern eine Versendung i.S. von § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG vorliegt, für die sich der Belegnachweis nach § 17a Abs. 4 UStG richtet. Für das Vorliegen einer Versendung kommt es dabei nicht darauf an, ob es sich bei dem selbständigen Beauftragten um einen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur (Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz 3110) oder überhaupt um einen Unternehmer handelt (Martin in Sölch/ Ringleb, UStG, § 3 Rz 456). Eine Beförderung durch einen Beauftragten i.S. des § 17a Abs. 2 UStDV liegt deshalb nur vor, wenn der Beauftragte in das Unternehmen des Lieferers oder des Abnehmers eingegliedert ist (Nieskens, a.a.O.). Dies trifft insbesondere auf die Beförderung durch Arbeitnehmer als unselbständig Beauftragte zu, denen im Allgemeinen keine schriftlichen Vollmachtsurkunden erteilt werden, da sie aufgrund ihrer Unternehmenszugehörigkeit als bevollmächtigt gelten.

Der Unternehmer muss in der Lage sein, die ihn treffenden steuerlichen Verpflichtungen im Voraus eindeutig zu erkennen (vgl. EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 48). § 17a UStDV kann das Erfordernis einer belegmäßig nachzuweisenden Bevollmächtigung des Beauftragten nicht mit hinreichender Klarheit entnommen werden. Eine steuerrechtliche Verpflichtung zum Nachweis einer Vollmacht lässt sich entgegen der Auffassung des FA nicht aus § 174 Satz 1 BGB ableiten, wonach ein von einem Bevollmächtigten abgeschlossenes einseitiges Rechtsgeschäft unwirksam ist, wenn keine Vollmacht vorliegt und der andere das Rechtsgeschäft unverzüglich zurückweist.

(3) Eine über § 17a UStDV hinausgehende zusätzliche Verpflichtung, Bevollmächtigungen belegmäßig nachzuweisen, ergibt sich auch nicht aus den Rz 25 ff., insbesondere Rz 29 und 32 des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 60, da es sich hierbei nicht um die Festsetzung einer Bedingung durch den Mitgliedstaat, sondern lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift handelt, die der gleichmäßigen Auslegung

und Anwendung des Gesetzes dient. Ob die an einer Verwaltungsvorschrift ausgerichtete Auslegung oder Anwendung des Gesetzes richtig ist, unterliegt in vollem Umfang der Nachprüfung durch die Gerichte, die nicht an derartige Verwaltungsvorschriften gebunden sind (vgl. zur Rechtslage beim Belegnachweis bei Ausfuhrlieferungen BFH-Urteil in BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, unter II. 2. a und b). Entgegen der Auffassung des FA kann sich daher weder aus den Verwaltungsanweisungen im BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60, insbesondere Rz 29 und 32 noch aus einem vom FA behaupteten Handelsbrauch eine Verschärfung der Anforderungen an den Belegnachweis ergeben.

Für seine gegenteilige Auffassung kann sich das FA schließlich auch nicht auf das Senatsurteil in BFHE 219, 410, BStBl II 2009, 49 berufen. Soweit der Senat in diesem Urteil von der Steuerpflicht der im damaligen Streitfall zu beurteilenden innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgegangen ist, beruhte dies entscheidend darauf, dass der als Abnehmer geführte Unternehmer die Erteilung der Vollmacht an den Abholer ausdrücklich bestritten hatte.

bb) Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob es sich bei dem Abholbeauftragten M um einen unselbständigen oder einen selbständigen Beauftragten handelte, so dass der Belegnachweis u.U. nach § 17a Abs. 1 und 4 UStDV, nicht aber nach § 17a Abs. 1 und 2 UStDV zu führen ist.

Erweisen sich die Belegangaben als unzutreffend oder bestehen z.B. hinsichtlich der Bevollmächtigung des Beauftragten zumindest begründete Zweifel an ihrer Richtigkeit, die die Klägerin nach den allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen nicht ausräumt, kann die Lieferung nur nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei sein. Dabei ist der Hinweis des Senats zu ungewöhnlichen Umständen wie z.B. dem Barverkauf hochwertiger Wirtschaftsgüter mit "Beauftragten" ohne Überprüfung der Vertretungsmacht (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81) dahingehend zu verstehen, dass derartige Umstände nicht bereits für sich allein die Anwendung von § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG ausschließen, sondern bei der Würdigung zu berücksichtigen sind, ob der Unternehmer mit der erforderlichen kaufmännischen Sorgfalt gehandelt hat.

5. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG, soweit es die Steuerfreiheit nach § 6a UStG hinsichtlich der übrigen Lieferungen in den Streitjahren 2000 und 2001 verneint.

a) Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die Klägerin den Buchnachweis nach § 17c UStDV geführt hat, da auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen bereits feststeht, dass es am Belegnachweis nach § 17a UStDV fehlt.

Insoweit kommt es nicht darauf an, ob diesen Lieferungen --wie vom FG angenommen-- Beförderungen zugrunde lagen oder ob es sich bei den jeweiligen Abholern um selbständige Beauftragte handelte, so dass von Versendungen auszugehen wäre. Denn in beiden Fällen setzt der Belegnachweis Angaben zur Person und zur Anschrift des Ausstellers voraus (s. oben B. 1. c), die aber hinsichtlich der Anschrift der die Liefergegenstände abholenden Belegaussteller fehlen. Denn nach den Feststellungen des FG liegen für die Lieferungen vom 27. Januar 2000, 17. Januar 2001, 28. März 2001, 19. Juli 2001 und 8. November 2001 nur Passkopien vor, aus denen sich die Anschrift des jeweiligen Belegausstellers nicht ergab.

Revisionsrechtlich gleichfalls nicht zu beanstanden ist die Steuerpflicht der Lieferung vom 10. Juli 2000. Das FG ist auch hier von einer Beförderung ausgegangen und hat das Fehlen des Buchnachweises darauf gestützt, dass keine Versicherung, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern (§ 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV), vorliegt. Da nach den mit zulässigen Revisionsrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG auch keine weiter gehenden Belegangaben vorlagen, fehlt es am Belegnachweis selbst dann, wenn entgegen dem FG-Urteil von einer Versendung auszugehen wäre.

b) Andere Umstände, die eine Steuerfreiheit dieser Lieferungen rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Da die Klägerin den Belegnachweis der Art nach nur unvollständig geführt hat, kommt eine Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG nicht in Betracht (s. oben B. 3. c).