

---

**Datum:** 18.03.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 3157/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0318.4K3157.11.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, V R 17/15

---

**Tenor:**

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2003 vom 15.11.2005 und der Einspruchsentscheidung vom 13.9.2011 wird die Umsatzsteuer um 13.861,44 € herabgesetzt.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Hinzuziehung eines Prozessbevollmächtigten zum Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

---

**Tatbestand**

- |   |   |
|---|---|
| Die Beteiligten streiten um die Anforderungen an den Nachweis für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen.          | 1 |
| Der Kläger betrieb im Streitjahr im Gewerbegebiet A in ... D, C-Straße ..., unter der Firma H einen Einzelhandel mit Teppichen. | 2 |
| Im Rahmen einer Betriebsprüfung für das Streitjahr (Bericht vom 2.11.2005) stellte der Prüfer Folgendes fest:                   | 3 |
|   | 4 |

Im Oktober 2003 seien nach Angaben des Klägers Teppiche im Gesamtwert von 86.634,01 € mit einem Lkw seines Unternehmens aus dem Inland in ein von der Firma E GmbH, ansässig in F-Straße ... in ... G, und in ... D, C-Straße ..., angemietetes Lager in M/NL, K-Straße ..., transportiert worden. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der E GmbH sei der Bruder des Klägers, Herr P. Diese Teppiche seien nach dem Klägervortrag in der Nacht vom ... auf den ....10.2003 aus dem angemieteten Lager gestohlen worden. Dies ergebe sich aus dem niederländischen Polizeibericht vom ....10.2003. Die Verbringung der Teppiche in die Niederlande sei belegmäßig nicht dokumentiert worden (§ 17c Abs. 3 UStDV, A 15b, 190a Abs. 3 und 256a Abs. 1 UStR 2000). Eine Liste der gestohlenen Teppiche sei erst während der Betriebsprüfung von dem Kläger erstellt und vorgelegt worden. Zur vorübergehenden Verwendung in das EU-Ausland verbrachte Gegenstände gälten im Zeitpunkt ihres Untergangs durch Diebstahl als geliefert. Da keine Erwerbsbesteuerung gemäß § 6a UStG vorliege (unter anderem sei keine USt-IdNr. erteilt worden) sei die Lieferung der Teppiche umsatzsteuerpflichtig. Die erklärten Umsätze seien daher um 86.634,01 € zu erhöhen.

Mit dem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 15.11.2005 setzte der Beklagte die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichts um. 6

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch trug der Kläger mit Schriftsatz vom 12.12.2005 vor, dass die niederländische Finanzbehörde gegenüber dem Kläger die Bereitschaft bekundet habe, ihm bei Eröffnung eines Ladens eine IdNr. zu erteilen. Da es aber zu einer Ladenöffnung nicht gekommen sei, hätte die Ware nur vorübergehend in den Niederlanden gelagert werden sollen, um anschließend in Deutschland oder einem anderen Mitgliedsland verkauft zu werden. Die Voraussetzungen des A 15b Abs. 1 UStR 2000 für die Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Verbringens mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung seien daher nicht erfüllt. Der Diebstahl einer Ware im Ausland könne nicht anders besteuert werden als deren Diebstahl im Inland. 7

Mit Schriftsatz vom 12.1.2007 machte der Kläger geltend, dass er die Teppiche in die Niederlande gebracht habe, um sie dort kurzfristig zu verkaufen. Ein langfristiges Verbleiben der Teppiche in den Niederlanden sei nicht geplant gewesen. Zu der Anmeldung von Verkäufen in den Niederlanden sei es aber nicht mehr gekommen, da diese bereits am ....10.2003 aus der Lagerhalle gestohlen worden seien. Daher könne auch kein Schriftverkehr mit den niederländischen Finanzbehörden über die beabsichtigte Eröffnung einer Zweigstelle in den Niederlanden vorgelegt werden. Ein Teil der Teppiche sei gemäß Rechnung vom 1.10.2003 von der E GmbH erworben worden. Im Übrigen seien die Teppiche von verschiedenen Lieferanten angekauft worden. Hierzu werde auf eine Liste verwiesen, die Ankaufdatum, Verkäufer, Teppichnummer, Teppichbezeichnung, Flächenmaße und Ankaufspreis der gestohlenen Teppiche ausweise. 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.9.2011 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung wies er darauf hin, dass Nachweise für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens (§ 3 Abs. 1a i.V.m. § 6a Abs. 1 bis 3 UStG, § 17c UStDV) nicht erbracht worden seien. Es habe auch nicht anhand objektiver Umstände tatsächlich festgestellt werden können, dass diese Voraussetzungen vorlägen. 9

Mit der vorliegenden Klage rügt der Kläger, dass der Beklagte in der Einspruchsentscheidung nicht ausführe, auf welcher gesetzlichen Grundlage der Transport der später entwendeten Teppiche in die Niederlande steuerbar sein solle und es deshalb des Nachweises der Voraussetzungen der Steuerfreiheit eines solchen steuerbaren Umsatzes bedürfe. 10

Der Transport der Teppiche in die Niederlande stelle kein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne des § 3 Abs. 1a UStG dar, da die Ware nur vorübergehend in den Niederlanden gelagert werden sollte. Für eine solche vorübergehende Verwendung bestünden keine gesetzlichen Aufzeichnungspflichten.

Ergänzend sei auf R 1a.2 Abs. 6 Satz 4 UStAE hinzuweisen, wonach das innergemeinschaftliche Verbringen aus Vereinfachungsgründen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden könne, wenn zum Zweck des Verkaufs außerhalb einer Betriebsstätte in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangte, aber nicht verkaufte Waren unmittelbar anschließend wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangten. Nach dieser Regelung bestehe eine Aufzeichnungspflicht nur hinsichtlich der verkauften Waren, da die zurückgebrachten Waren nicht als innergemeinschaftlich verbracht gälten. 12

Ob die Teppiche, wie der Prüfer unter Hinweis auf A 15b Abs. 11 S. 2 UStR 2000 ausführe, mit ihrem Diebstahl in den Niederlanden als geliefert gälten und damit ein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen vorläge, müsse bezweifelt werden. Selbst wenn dies aber der Fall sei, wäre dieses innergemeinschaftliche Verbringen gemäß § 6a Abs. 2 i.V.m. § 4 Nr. 1b UStG bzw. Art. 28c Teil A Buchst. d i.V.m. Art. 28 a Abs. 5 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie steuerfrei. Ein Buch- und Belegnachweis im Sinne des § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17c UStDV sei bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen keine Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerfreiheit. Einzige Tatbestandsvoraussetzung für die Gleichstellung mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung in § 6a Abs. 2 UStG sei, dass ein innergemeinschaftliches Verbringen vorliege. Das Verbringen in ein anderes Lager eines Unternehmers sei grundsätzlich – anders als eine Lieferung – überhaupt kein umsatzsteuerbarer Vorgang. Eine Ausnahme gelte nur dann, wenn das Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat erfolge. Damit seien die Voraussetzungen für die Steuerbarkeit nach § 3 Abs. 1a UStG identisch mit den Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 2 i.V.m. § 4 Nr. 1b UStG. Stehe fest, dass ein Fall des § 3 Abs. 1a UStG vorliege, bedürfe es daher eines Nachweises des Verbringens für die Steuerfreiheit dieses Umsatzes nicht mehr. Deshalb enthalte § 6a Abs. 2 UStG keine den Nr. 1-3 des § 6a Abs. 1 UStG entsprechenden und nur für eine innergemeinschaftliche Lieferung sinnhaften Nachweisanforderungen. Insbesondere sei der Nachweis der USt-IdNr. des Empfängers sowie der Erwerbsbesteuerung bei dem Abnehmer weder nach dem UStG noch nach der 6. EG-Richtlinie Voraussetzung der Steuerfreiheit eines innergemeinschaftlichen Verbringens. Selbst wenn man hierfür – wie von dem BFH mit Urteil vom 28.5.2013 XI R 11/09 im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 27.9.2012 C-587/10 für den Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung entschieden – verlangen wollte, dass der Lieferer redlicherweise die USt-IdNr. nicht mitteilen kann, wäre dies im Fall des Klägers zu bejahen, da dieser in den Niederlanden keine steuerbaren Umsätze getätigt und daher kein Anlass für die Erteilung einer USt-IdNr. bestanden habe. Aufgrund des innergemeinschaftlichen Erwerbs falle keine Umsatzsteuer an, da der Kläger vorsteuerabzugsberechtigt sei. Der Diebstahl der Ware selbst sei kein umsatzsteuerbarer Vorgang. 13

Darüber hinaus stehe im Streitfall fest, dass die Teppiche mit dem firmeneigenen Fahrzeug Mercedes Sprinter, Kennzeichen ..., in die Niederlande transportiert und dort gestohlen worden seien, es also zu dem Verbringungsverfahren gekommen sei. Hierzu werde auf die bereits im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen über die Anzeige des Diebstahls (Bp-Handakte, Trennblatt „Diebstahl NL“), die im Klageverfahren mit Schriftsatz vom 20.6.2013 hierzu vorgelegten Übersetzungen in die deutsche Sprache und die vorliegende Liste der gestohlenen Teppiche („Diebstahl Niederland.xls“) verwiesen sowie Beweis durch das Zeugnis des Herrn P sowie des Herrn P1 (Vater des Klägers) angetreten. 14

Hinsichtlich der von dem Beklagten beanstandeten formellen Aufzeichnungsmängel sei auf das EuGH-Urteil Collée vom 27.9.2007 C?146/05, BFH/NV 2008, Beilage 1, S. 34, und die nachfolgende BFH-Rechtsprechung zu verweisen, wonach die Steuerbefreiung auch bei Nichterfüllung bestimmter formeller Anforderungen zu gewähren ist, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Wie vorstehend ausgeführt, stehe bereits mit der Feststellung der Steuerbarkeit des Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG fest, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben seien.

Sollte der Beklagte demgegenüber davon ausgehen, dass die Teppiche nicht in die Niederlande gelangt seien, so gäbe es auch keinen steuerbaren Tatbestand eines innergemeinschaftlichen Verbringens, so dass hierauf die Umsatzsteuerfestsetzung nicht gestützt werden könne. 15

Der Kläger beantragt, 16

1. den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 15.11.2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.9.2011 insoweit zu ändern, als die Umsatzsteuer um 13.861,44 € herabgesetzt wird, 17

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen, 18

3. äußerst hilfsweise, dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: 19

Kann bei Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Verbringens (Art. 28c Teil A Buchst. d i.V.m. Art. 28 a Abs. 5 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie) die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens deshalb verneint werden, weil Beleg- und Buchnachweise nicht erfüllt wurden, insbesondere der Steuerpflichtige in dem anderen Mitgliedstaat über keine USt-IdNr. verfügt und eine Aufzeichnung über den Beförderungsvorgang nicht vorliegt? 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er trägt ergänzend vor, dass die Lieferung der Teppiche nicht nur wegen der fehlenden USt-IdNr. als steuerpflichtig behandelt worden sei, so dass das BFH-Urteil vom 28.5.2013 XI R 11/09 insoweit nicht aussagekräftig sei. Vielmehr seien bis heute keinerlei aussagekräftige Unterlagen über das Verbringen der Teppiche von D (Deutschland) in die Niederlande eingereicht worden. Gemäß § 17c Abs. 3 UStDV solle der Unternehmer in Verbringensfällen die handelsübliche Bezeichnung und die Menge der verbrachten Gegenstände, die Anschrift und die USt-IdNr. des im anderen Mitgliedstaat belegenen Unternehmensteils, den Tag des Verbringens sowie die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG aufzeichnen. Im Rahmen der Betriebsprüfung habe nur festgestellt werden können, dass die Teppiche nicht vor Ort gewesen seien. Ob dies auf einem Diebstahl beruhe, habe aber mangels eindeutiger Unterlagen nicht festgestellt werden können. Aus den eingereichten Polizeiprotokollen sei lediglich erkennbar, dass der Kläger als Geschäftsführer der E GmbH aufgetreten sei und den Diebstahl von Teppichen aus seinem Lager gemeldet habe. Inwieweit es sich dabei um die nach dem Vortrag des Klägers von D nach M/NL überführten, nicht im Eigentum der E GmbH stehenden Teppiche gehandelt habe, sei nicht erkennbar. Richtig sei, dass bei einem fehlenden Verbringen der Teppiche in die Niederlande insoweit auch ein steuerbarer Vorgang nicht vorliege. In diesem Fall wäre aber der weitere Verbleib 23

der Teppiche zu klären.

Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung durch Vernehmung des Zeugen P1 Beweis erhoben. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. Der Zeuge P war unter den – zuletzt mit Schriftsatz vom 11.3.2015 – benannten ladungsfähigen Adressen nicht erreichbar und konnte auch durch Anfrage beim Melderegister nicht ermittelt werden. 24

## **Entscheidungsgründe** 25

Die Klage ist begründet. 26

Der angegriffene Umsatzsteuerbescheid und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Soweit die in der Liste des Klägers bezeichneten Teppiche im Sinne der §§ 3 Abs. 1a, 6a Abs. 2 UStG in die Niederlande verbracht worden sein sollten, wäre damit zugleich der Nachweis für die Steuerbefreiung dieses Umsatzes nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG erbracht, so dass die Steuerfestsetzung nicht auf die Umsatzsteuerpflicht dieses Verbringens gestützt werden kann. Sachverhalte, die die Annahme erlaubten, dass durch eine anderweitige Verwendung der Teppiche die festgesetzte Umsatzsteuer entstanden sein könnte, sind demgegenüber nicht erkennbar. 27

1. Folgt man dem Vortrag des Klägers, so kommt im Ergebnis nur ein steuerbares Verbringen der Teppiche in die Niederlande i.S.d. § 3 Abs. 1a UStG in Betracht. 28

Gemäß § 3 Abs. 1a UStG gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer. 29

Mit dieser Regelung wird Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie (nunmehr: Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL) umgesetzt. Danach ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt. Als "Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat" gelten die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft. 30

Nach dem BFH-Urteil vom 21. Mai 2014 V R 34/13, BFH/NV 2014, 1682, ist das negative Tatbestandsmerkmal der nicht "nur vorübergehenden Verwendung" vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Regelung in Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL (vormals: Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie) nicht zeitabhängig zu verstehen, sondern wird durch die Art der Verwendung bestimmt. Ist nach der Art der Verwendung vorhersehbar, dass der Gegenstand wieder in das Inland zurückgelangt, so liegt eine vorübergehende Verwendung vor. Bei einem Verbringen von Gegenständen in das andere Bestimmungsland zum Zwecke des dortigen Verkaufs an noch nicht feststehende Abnehmer liegt nach herrschender Meinung ein Verbringen zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung vor (vgl. die Nachweise bei Frye in Rau/Dürrewächter, § 6a UStG Rz. 513, FN 2). In der gleichen Sachverhaltskonstellation sollen hingegen die – entgegen der Absicht – nicht verkauften Gegenstände, die wieder zurück ins Inland gelangen, kein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen auslösen, 31

da sie im Endeffekt nur vorübergehend verbracht worden sind (Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 UStG Rz. 1141, der dieses Ergebnis aus einem Umkehrschluss zu Art. 17 Abs. 2 Buchst. h, Abs. 3 MwStSystRL ableitet; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, § 3 UStG Rz. 221, unter Hinweis auf A 1a.2 Abs. 6 Satz 4 UStAE; A 15b Abs. 6 Satz 3 UStR 2000). Sobald eine der Voraussetzungen für die Ausnahme der nur vorübergehenden Verwendung nicht mehr vorliegt, wie z.B. beim Verkauf eines Gegenstandes, ist allerdings in diesem Zeitpunkt ein innergemeinschaftliches Verbringen gegen Entgelt gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen anzunehmen (so ausdrücklich Art. 28a Abs. 5 Buchst. b Satz 3 der 6. EG-Richtlinie). Ein zur vorübergehenden Verwendung in den Bestimmungsmittgliedstaat verbrachter Gegenstand gilt daher als geliefert, wenn der Gegenstand durch Zerstörung, Verlust oder Diebstahl im Bestimmungsmittgliedstaat untergeht (Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 UStG Rz. 1150; Frye in Rau/Dürrwächter, § 6a UStG Rz. 527; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, § 3 UStG Rz. 236, 257; Martin in Sölch/Ringleb, § 3 UStG Rz. 196; A 15b Abs. 11 UStR 2000).

Im Streitfall sollte das Verbringen von Teppichen in das niederländische Lager nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme deren Verkauf im Rahmen einer von Dezember 2003 bis Februar 2004 geplanten Ausstellung in den Niederlanden dienen. Dies entspricht auch der sich in der Zusammenschau der klägerischen Schriftsätze vom 12.12.2005 und 12.1.2007 ergebenden Deutung, dass die Teppiche zum Zwecke des kurzfristigen Verkaufs in die Niederlande gebracht worden sind und die nicht verkauften Teppiche nach Deutschland zurück transportiert werden sollten. Die Frage, ob deshalb hinsichtlich der nicht verkauften und nach Deutschland zurück gelangten Teppiche bereits kein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden könnte, bedarf indessen, soweit nicht der Umfang der hieran geknüpften Aufzeichnungspflichten des Klägers in Frage steht, keiner weiteren Prüfung, weil die Teppiche nach dem Vortrag des Klägers in den Niederlanden entwendet worden sind und daher in diesem Zeitpunkt ein innergemeinschaftliches Verbringen gegen Entgelt gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen anzunehmen ist. 32

2. Ein derartiges steuerbares Verbringen der Teppiche in die Niederlande im Sinne des § 3 Abs. 1a UStG wäre indessen nach § 6a Abs. 2 i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei, so dass ein solcher Sachverhalt die Festsetzung der Umsatzsteuer in dem angegriffenen Bescheid nicht rechtfertigen kann. 33

a. Nach § 6 a Abs. 2 UStG gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes im Sinne des § 3 Abs. 1 a UStG als gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Unionsrechtlich beruht diese Steuerfreiheit auf Art. 28c Teil A Buchst. d i.V.m. Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie. Danach befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen, die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 5 Buchstabe b, für die die vorstehende Steuerbefreiung (Art. 28c Teil A Buchst. a bis c) gelten würde, wenn sie für einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt worden wären. 34

b. Gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a bis 17c UStDV a.F. – im Folgenden: UStDV – hat der Unternehmer die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG beleg- und buchmäßig nachzuweisen. § 17a UStDV (Belegnachweis) gilt nur für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a Abs. 1 UStG und nicht für das Verbringen nach § 6a Abs. 2 UStG. Trotzdem wird 35

teilweise vertreten, dass für das innergemeinschaftliche Verbringen eine interne Dokumentation über eine sog. „pro-forma-Rechnung“ erforderlich sein soll, weil die Ware das deutsche Inland verlässt und damit die Besteuerungshoheit Deutschlands (Weymüller in BeckOK, § 6a UStG Rn.101). Nach § 17c Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer jedenfalls auch bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen im Sinne des § 6a Abs. 2 UStG die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Dazu soll er nach § 17c Abs. 3 UStDV die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaat gelegene Unternehmensteils, den Tag des Vorbringens und die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG aufzuzeichnen. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Diesen Buchnachweis hat der Unternehmer grundsätzlich bis zu dem Zeitpunkt zu führen, zu dem er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für die innergemeinschaftliche Lieferung abzugeben hat (BFH-Urteil vom 28. Mai 2009 V R 23/08, BStBl II 2010, 517). Der Sinn des formalisierten Beweisverfahrens des § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG in Verbindung mit §§ 17a bis 17c UStDV besteht darin, dass bei Erfüllung der Nachweispflichten in der vorgeschriebenen Form ein Anscheinsbeweis dafür besteht, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen (Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 6a UStG Rz. 566 ff.).

Diese Voraussetzungen des formalisierten Buchnachweises hat der Kläger unstreitig nicht erfüllt. Denn Aufzeichnungen im Sinne des § 17c Abs. 1 und Abs. 3 UStDV hat er nicht erstellt. 36

c. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH sind der Buchnachweis und der Belegnachweis allerdings keine materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, sondern bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat (vgl. EuGH-Urteil vom 27.09.2007 C-146/05 - Collée, BFH/NV 2008, Beilage 1, S. 34, und BFH-Urteil vom 06.12.2007 V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57). Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nach, ist zwar grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 UStG) nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn trotz der Nichterfüllung der - formellen - Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG erforderlichen Nachweise nicht erbrachte. Dasselbe gilt nach dem BFH-Urteil vom 21. Mai 2014 V R 34/13, BFH/NV 2014, 1682, für die innergemeinschaftliche Lieferung in Gestalt des innergemeinschaftlichen Verbringens (§ 6a Abs. 2 UStG). Der objektive Nachweis ist nicht möglich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen der Steuerbefreiung erfüllt wurden (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-146/05, a.a.O.). 37

d. Im Streitfall hat der Kläger einen Vollbeweis hinsichtlich der Identität der in der Liste „Diebstahl Niederland.xls“ genannten Teppiche mit den im Oktober 2003 in die Niederlande verbrachten und dort am ....10.2003 entwendeten Teppichen nicht erbringen können. Zwar kann den vorgelegten Unterlagen über die Anzeige des Diebstahls von Teppichen aus dem Lager in den Niederlanden am ....10.2003 in Bezug auf die Tatsache eines Einbruchsdiebstahls in dem Lager zu dem genannten Zeitpunkt ein gewisser Beweiswert zugewilligt werden. Hinsichtlich der Art, der Menge und des Wertes der nach dem Vortrag des Klägers in Niederlande verbrachten und dort entwendeten Teppiche hat er bislang aber lediglich auf eine von ihm anlässlich der Betriebsprüfung nachträglich erstellte Liste 38

verweisen können. Auch die Bekundungen des Zeugen P1 sind nicht geeignet, eine Individualisierung der von dem Kläger in die Niederlande transportierten Teppiche zu ermöglichen. Bei der in der Liste ausgewiesenen Gesamtzahl von 480 Teppichen unterschiedlicher Maße, Herkunft und Qualität können hierzu auf Schätzungen beruhende pauschale Angaben zu diesen Kriterien nicht ausreichen. Der Verstoß gegen die formellen Anforderungen verhindert bei dieser Sachlage den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen der Steuerbefreiung in Bezug auf individualisierbare Gegenstände erfüllt wurden.

e. Indessen kann die Festsetzung der Umsatzsteuer in dem angegriffenen Bescheid deshalb nicht auf ein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne des § 3 Abs. 1a UStG gestützt werden, weil die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines solchen Verbringens gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG mit den Voraussetzungen für die Steuerbarkeit gemäß § 3 Abs. 1a UStG identisch sind. Mit der angegriffenen Steuerfestsetzung notwendigerweise zugrundezulegenden Feststellung des steuerbaren innergemeinschaftlichen Verbringens der streitbefangenen Teppiche wäre damit zugleich auch der Vollbeweis eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens geführt. 39

Einzige Tatbestandsvoraussetzung für die Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Verbringens mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung in § 6a Abs. 2 UStG ist, dass ein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt. Über § 3 Abs. 1 a UStG hinausgehende Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG stellt § 6 a Abs. 2 UStG nicht auf (Treiber in Sölch/Ringleb, § 6a UStG Rz. 71). Wie oben unter Tz. 2.c. ausgeführt sind der Buchnachweis und der Belegnachweis keine materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, wenn trotz der Nichterfüllung der - formellen - Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 2 UStG vorliegen. Vielmehr ist dann die Steuerbefreiung auch bei Nichterbringung der nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a bis 17c UStDV erforderlichen Nachweise zu gewähren. Steht fest, dass ein Fall des § 3 Abs. 1a UStG vorliegt, bedarf es daher keines weiteren Nachweises der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieses Umsatzes mehr. 40

§ 6a Abs. 2 UStG enthält deshalb, wie der Kläger zutreffend ausführt, keine den Nr. 1-3 des § 6a Abs. 1 UStG entsprechenden und nur für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6 a Abs. 1 UStG sinnhaften Nachweisanforderungen. So ist der Nachweis, dass die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet erfolgte (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG) deshalb zum Nachweis der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung erforderlich, weil jede Lieferung, deren Beförderung oder Versendung von Deutschland aus beginnt, grundsätzlich in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist (§ 3 Abs. 6 UStG). Das Verbringen in ein anderes Lager des Unternehmers ist demgegenüber grundsätzlich überhaupt kein umsatzsteuerbarer Vorgang (Weymüller in BeckOK, § 6a UStG Rn. 95). Erst der Nachweis des Verbringens einer Ware in einen anderen Mitgliedstaat begründet dieser Steuerbarkeit. Deshalb braucht in § 6a Abs. 2 UStG, wenn ein Fall des § 3 Abs. 1a UStG fest steht, nicht zusätzlich ein Nachweis für das Verbringen gefordert zu werden. Auch die Unternehmereigenschaft des „Abnehmers“ (§ 6a Abs. 1 Nr. 2a UStG) bedarf im Fall des unternehmensinternen innergemeinschaftlichen Verbringens keines Nachweises, weil die Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG bereits die Unternehmereigenschaft des Lieferers (und Abnehmers) voraussetzt (Frye in Rau/Dürwächter, § 6a UStG Rz. 482). Weiterhin bedarf es angesichts der Identität der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 2 und des § 3 Abs. 1a UStG auch nicht des Nachweises, dass der Gegenstand des innergemeinschaftlichen Verbringens bei dem 41

„Abnehmer“ in einem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliegt (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Schließlich ist der Nachweis der tatsächlichen Erwerbsbesteuerung bei dem Abnehmer sowie der USt-IdNr. des Empfängers weder nach dem UStG noch nach der 6. EG-Richtlinie Voraussetzung der Steuerfreiheit eines innergemeinschaftlichen Verbringens (EuGH-Urteile v. 27. September 2007, C-409/04, Teleos, BStBl II 2009, 70, und vom 27. September 2012 C-587/10, VSTR, UR 2012, 832; BFH-Urteile v. 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und vom 28. Mai 2013 XI R 11/09, BFHE 242, 84, UR 2013, 756). Selbst wenn man für den Nachweis des innergemeinschaftlichen Verbringens – wie von dem BFH mit Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 11/09 im Anschluss an das EuGH-Urteil C-587/10 für den Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung entschieden – verlangen wollte, dass der Verbringende redlicherweise die im Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt-IdNr. nicht mitteilen kann, wäre dies im Fall des Klägers zu bejahen. Insoweit ist – vor dem Hintergrund der Verwaltungsanweisung in A 15b Abs. 6 Satz 3 UStR 2000 – der Argumentation des Klägers zu folgen, dass die Mitteilung einer niederländischen USt-IdNr. für den in den Niederlanden belegenen Unternehmensteil (Lager) von ihm nicht erwartet werden kann, da es wegen des Diebstahls der Teppiche nicht zur Anmeldung von Verkäufen im Rahmen der beabsichtigten Ausstellung in den Niederlanden gekommen ist.

3. Sachverhalte, die die Annahme erlaubten, dass durch eine anderweitige Verwendung der Teppiche die festgesetzte Umsatzsteuer entstanden sein könnte, sind von dem Beklagten nicht vorgetragen worden und auch sonst nicht erkennbar. Zwar hat der Beklagte im Klageverfahren die Frage nach dem weiteren Verbleib der Teppiche im Falle eines fehlenden Verbringens in die Niederlande aufgeworfen. Die verbleibende Ungewissheit, ob die von dem Kläger aufgelisteten Teppiche tatsächlich in dem von ihm angemieteten Lager in den Niederlanden entwendet worden oder möglicherweise zu steuerpflichtigen Umsätzen im Inland verwandt worden sind, kann aber mangels irgendwelcher hierauf bezogener Feststellungen des hinsichtlich steuerbegründender Tatsachen beweisbelasteten Beklagten nicht die Festsetzung einer Umsatzsteuer im Schätzungswege rechtfertigen. Denn ein non liquet bezüglich des der subjektiven Beweislast des Klägers unterliegenden innergemeinschaftlichen Verbringens der Teppiche durch deren Diebstahl in den Niederlanden begründet nicht zugleich den Nachweis steuerpflichtiger Umsätze im Inland. Vielmehr muss bei Erwägung der für die Minderung des Inventurbestandes des Klägers zwischen dem 1.1.2003 und dem 1.1.2004 maßgebenden Gründe mangels anderweitiger Feststellungen zu seinen Gunsten die Möglichkeit berücksichtigt werden, dass die fehlenden Teppiche entsprechend dem Vortrag des Klägers aus dem niederländischen Lager entwendet worden sein könnten.

4. Der Senat lässt hinsichtlich der Frage der Bedeutung der in § 6a Abs. 3 UStG geforderten Nachweise für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

5. Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 3 Satz 3, 151 Abs. 3, 155 FGO, 709 ZPO.