

Innergemeinschaftliche Lieferungen

Wie Sie einfach und sicher die Steuerbefreiung
in Anspruch nehmen können



Mandanten-Info

Innergemeinschaftliche Lieferungen

1 Einleitung

2 Die aktuellen Beleg- und Buchnachweise

2.1 Die Gelangensbestätigung

2.2 Weitere Belegnachweise statt der Gelangensbestätigung

2.2.1 Versendungsbeleg in Versendungsfällen

2.2.2 Spediteurbescheinigung

2.2.3 Versendungsprotokoll eines Kurierdienstleisters

2.2.4 Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters

2.2.5 Versicherung des vom Abnehmer beauftragten Spediteurs

2.2.6 Bestätigung der Abgangsstelle im gemeinschaftlichen Versandverfahren in Beförderungsfällen

2.2.7 EMCS-Eingangsmeldung bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in Beförderungsfällen

2.2.8 Dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments bei Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs

2.2.9 Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber bei Beförderung durch den Abnehmer

2.3 Weitere Nachweismöglichkeiten

2.4 Buchnachweis

3 Übergangsregelungen

4 Fazit

1 Einleitung

Keine Steuerbefreiung ohne Nachweise! So lautet der Grundsatz vor allem bei der Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen. Auch wenn der BFH in seiner ständigen Rechtsprechung den Beleg- und Buchnachweis insoweit nicht mehr als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiungen ansieht, hat er doch bestätigt, dass der Unternehmer einen beleg- und buchmäßigen Nachweis entsprechend den gesetzlichen Vorgaben von § 6a UStG und der §§ 17a bis 17c UStDV führen muss.

Bereits durch die 2. Verordnung zur Änderung von steuerlichen Verordnungen vom 02.12.2011 (BGBl. I S. 2416) wurden die Beleg- und Buchnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen, die nach dem 31.12.2011 ausgeführt werden, neu gefasst. Mit Wirkung vom 01.10.2013 wird der Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen durch die 11. Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 25.03.2013 (BGBl. I 2013, 602) erneut neu geregelt. Diese Neuregelungen haben insbesondere Auswirkungen auf die innerbetrieblichen Abwicklungen sowie die Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger und ggf. einem mit der Beförderung der Liefergegenstände beauftragten Dritten, insbesondere bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

2 Die aktuellen Beleg- und Buchnachweise

Seit 01.01.1993 ist die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen an einen im Bestimmungsmitgliedstaat zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Abnehmer nach §§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, 6a UStG steuerfrei. Der liefernde Unternehmer hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung beleg- und buchmäßig nachzuweisen (§ 6a Abs. 3 Satz 1 UStG).

Mit der 11. Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 25.03.2013 wurde der den Belegnachweis regelnde § 17a UStDV neu gefasst; im Ergebnis wurden neben der seit dem 01.01.2012 geltenden Gelangensbestätigung, deren Anwendung vereinfacht wurde, überwiegend auch die bereits bis zum 31.12.2011 geltenden Nachweise wieder zugelassen. Damit wurde den betroffenen Unternehmern seit dem 01.10.2013 eine einfache und rechtssichere Nachweisführung ermöglicht.

Hinweis

Auch nach dem 30.09.2013 bleibt es dabei, dass die Nachweisregelungen sog. Muss-Vorschriften sind. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen kann grundsätzlich nur mit den vorgeschriebenen Nachweisen erbracht werden.

Für nach dem 30.09.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen kann der Belegnachweis danach nunmehr wie folgt geführt werden:

2.1 Die Gelangensbestätigung

Der liefernde Unternehmer hat den Nachweis über das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet zum einen durch das Rechnungsdoppel zu führen (Ausstellung der Rechnung muss seit 01.07.2013 bis zum 15. Tag des auf die innergemeinschaftliche Lieferung folgenden Monats erfolgen; die Rechnung muss zwingend einen Hinweis auf die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen enthalten.). Zum anderen kann er den Nachweis durch eine Bestätigung des Abnehmers führen, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Diese Bestätigung muss alle hierzu erforderlichen Angaben enthalten, das sind:

- Name und Anschrift des Abnehmers sowie dessen Unterschrift. Als Unterschrift reicht die eines vom Abnehmer zur Abnahme Beauftragten aus. Bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn bei der Übermittlung der Gelangensbestätigung per E-Mail keine vernünftigen Zweifel daran bestehen, dass die Angaben in dem sog. Header-Abschnitt der E-Mail (insbesondere die Absenderangabe und das Datum der Erstellung der E-Mail) dem Abnehmer zugerechnet werden können,
- das Ausstellungsdatum der Bestätigung,
- die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Liefergegenstands. Zusätzlich muss die Bestätigung bei Kraftfahrzeugen die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten. Die Aufnahme dieser Nummer in die Bestätigung führt im Ergebnis zu keinem Mehraufwand, da sich diese Daten bereits regelmäßig aus der Rechnung ergeben,
- den Monat und den Ort des Erhalts des gelieferten Gegenstands durch den Abnehmer bzw. den Monat der Beendigung der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Durch diese Angaben ergibt sich eindeutig, ob und zu welchem Zeitpunkt die für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen erforderliche Voraussetzung des Gelangens in das übrige Gemeinschaftsgebiet erfüllt ist.

Hinweis

Die Verwaltung hat zur Erleichterung ein Muster zur Verfügung gestellt, wie die Gelangensbestätigung aussehen kann (vgl. Anlagen 1 bis 3 zu Abschnitt 6a.4 UStAE).

Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Es ist somit nicht erforderlich, die Gelangensbestätigung für jeden einzelnen Liefergegenstand auszustellen. Bei Lieferungen, die mehrere Gegenstände umfassen, oder bei Rechnungen, in denen einem Abnehmer gegenüber mehrere Lieferungen abgerechnet werden, ist es regelmäßig ausreichend, wenn sich die Gelangensbestätigung auf die jeweilige Lieferung bzw. auf die Sammelrechnung bezieht. Die Sammelbestätigung nach einem Vierteljahr ist auch dann möglich, wenn der Unternehmer zur monatlichen Übermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist.

Beispiel: Unternehmer DE hat mit einem Kunden AUS mit Sitz in Salzburg eine ständige Geschäftsbeziehung und liefert in den Monaten Oktober bis Dezember 2018 Waren, über die in insgesamt 30 Rechnungen abgerechnet wird.

AUS kann in einer einzigen Gelangensbestätigung auf den Erhalt der Waren unter Bezugnahme auf die jeweiligen Rechnungsnummern hinweisen. Als Zeitpunkt des Warenerhalts kann der jeweilige Monat angegeben werden.

Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben. So kann sie auch aus einer Kopie der Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung, ergänzt um die weiteren erforderlichen Angaben, bestehen. In den Fällen der Versendung des Gegenstands der innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Unternehmer oder durch den Abnehmer können die Angaben der Gelangensbestätigung auch auf einem Versendungsbeleg enthalten sein.

Hinweis

Die Bestätigung des Abnehmers muss gegenüber dem Dritten nicht in den Unterlagen des liefernden Unternehmers vorhanden sein. Er muss sie aber auf Verlangen der Finanzbehörde (z. B. im Rahmen einer Außenprüfung) zeitnah zur Verfügung stellen.

Der Unternehmer hat damit verschiedene Nachweismöglichkeiten mit der Gelangensbestätigung.

Beispiel: Unternehmer DE liefert Kühlschränke an einen Abnehmer AUS mit Sitz in Salzburg. Mit der Beförderung der Kühlschränke nach Salzburg beauftragt DE den Spediteur SP am 04.10.2018. Die Kühlschränke kommen auch an diesem Tag an.

DE kann den belegmäßigen Nachweis wie folgt führen:

AUS stellt DE eine Gelangensbestätigung aus, in der anzugeben sind:

- Name und Anschrift des AUS sowie Unterschrift des AUS oder eines Beauftragten,
- Ausstellungsdatum der Bescheinigung,
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge der Kühlschränke,
- Monat (Oktober 2018) und Ort (Salzburg) des Erhalts der Kühlschränke.

Alternativen:

- AUS übersendet DE eine Bestätigung, dass die Kühlschränke, mit denen DE in der Rechnung vom 04.10.2018 abgerechnet hat, im Oktober 2018 in Salzburg angekommen sind. Diese Bestätigung übersendet AUS per E-Mail, aus der sich die Übermittlung aus dem Unternehmen des AUS ergibt.
- Auf der – ausgedruckten – Bestätigung weist DE auf die Durchschrift der Rechnung vom 04.10.2018 hin, aus der sich Name und Anschrift des AUS sowie Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Kühlschränke ergeben.

Die Gelangensbestätigung muss nicht per Brief dem Absender zugesandt werden, sie kann auch auf elektronischem Weg, z. B. per E-Mail, ggf. mit PDF- oder Textdateianhang, per Computer-Telefax oder Fax-Server, per Web-Download oder im Wege des Datenträgeraus-tauschs (EDI) übermittelt werden. Für die Anforderungen an die Lesbarkeit der Bestätigung und ihre Archivierung sind die GoBD entsprechend anzuwenden. Wird die Gelangensbestäti-gung per E-Mail übersandt, muss auch die E-Mail archiviert werden.

Wird der Liefergegenstand im Auftrag des liefernden Unternehmers oder des Abnehmers durch einen Dritten (insbesondere durch einen Spediteur) an den Abnehmer befördert, kön-nen die erforderlichen Angaben in der Gelangensbestätigung durch den Abnehmer auch gegenüber dem mit der Beförderung des Liefergegenstands beauftragten selbstständigen Dritten gemacht werden (z. B. auf einem Versendungsbeleg oder der Bescheinigung des be-auftragten Spediteurs). In diesen Fällen muss der liefernde Unternehmer eine schriftliche Versicherung des mit der Beförderung beauftragten selbstständigen Dritten besitzen, dass dieser über einen entsprechenden Beleg mit den Angaben des Abnehmers verfügt. Der lie-fernde Unternehmer trägt die Beweislast und steht für etwaiges pflichtwidriges Verhalten des beauftragten selbstständigen Dritten ein.

2.2 Weitere Belegnachweise statt der Gelangensbestätigung

Der liefernde Unternehmer kann den Belegnachweis für die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in den meisten Fällen anstatt mit der Gelangensbestätigung auch durch andere Belege führen. Diese sind für die einzelnen Sachverhalte im Einzelnen in § 17a Abs. 3 UStDV in der seit dem 01.10.2013 geltenden Fassung genannt:

2.2.1 Versendungsbeleg in Versandungsfällen

Versendet¹ der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, kann der liefernde Unternehmer den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a UStDV führen:

- durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält (beim CMR-Frachtbrief in Feld 22),
- durch ein Konnossement oder
- durch Doppelstücke des Frachtbriefs oder des Konnossements.

Die Unterschrift eines zur Besorgung des Warentransports eingeschalteten Dritten ist nicht erforderlich.

2.2.2 Spediteurbescheinigung

Versendet der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, kann der liefernde Unternehmer den Belegnachweis für die innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch einen anderen handelsüblichen Beleg als einen Versendungsbeleg (→Kapitel 2.2.1), insbesondere mit einer Bescheinigung des beauftragten Spediteurs (Spediteurbescheinigung) führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b UStDV). Diese Bescheinigung muss folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung,
- den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,

¹ Versendung = Transport durch selbstständigen Beauftragten z. B. Spedition oder Post/Kurier.

- den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat,
- eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, dass die Angaben in dem Beleg aufgrund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie
- die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.

Hinweis

Die Verwaltung hat zur Erleichterung ein Muster zur Verfügung gestellt, wie die Spediteurbescheinigung aussehen kann (vgl. Anlage 4 zu Abschnitt 6a.5 UStAE).

Ebenso wie bei der Gelangensbestätigung ist bei einer elektronischen Übermittlung der Spediteurbescheinigung an den liefernden Unternehmer eine Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers begonnen hat.

2.2.3 Versendungsprotokoll eines Kurierdienstleisters

Versendet der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, kann er den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein von dem mit der Beförderung Beauftragten (z. B. Kurierdienstleister) erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist, führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe c UStDV). Ausreichend ist – ebenso wie bei Ausfuhrlieferungen (vgl. Abschn. 6.9 Abs. 6 UStAE) eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung, die inhaltlich die folgenden Angaben enthält:

- Name und Anschrift des Ausstellers des Belegs;
- Name und Anschrift des Absenders;
- Name und Anschrift des Empfängers;
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der beförderten Gegenstände;
- Tag der Abholung bzw. der Übernahme der beförderten Gegenstände durch den mit der Beförderung beauftragten Unternehmer.

Aus dem von dem mit der Beförderung beauftragten Unternehmer erstellten Protokoll, das den Warentransport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweisen muss (sog. tracking-and-tracing-Protokoll), muss sich der Monat und der Ort des Endes der Beförderung

im übrigen Gemeinschaftsgebiet an den Empfänger ergeben. Ein Nachweis der Bestätigung des Empfängers, die Ware erhalten zu haben (z. B. Nachweis der Unterschrift des Empfängers gegenüber dem örtlichen Frachtführer), ist nicht erforderlich. Der liefernde Unternehmer hat das Protokoll über den Warentransport, wenn es ihm in elektronischer Form zur Verfügung gestellt wird, elektronisch aufzubewahren.

2.2.4 Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters

Versendet der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung mit einer Postsendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und ist eine Belegnachweisführung mit einem Versendungsprotokoll eines Kurierdienstleisters (→Kapitel 2.2.3) nicht möglich, kann der Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung weiterhin auch durch eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Postsendung und den Nachweis über die Bezahlung der Lieferung geführt werden (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe d UStDV).

Eine Empfangsbescheinigung des Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung sollte Folgendes beinhalten:

- Name und Anschrift des Ausstellers des Belegs;
- Name und Anschrift des Absenders;
- Name und Anschrift des Empfängers;
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der beförderten Gegenstände;
- Tag der Abholung bzw. Übernahme der beförderten Gegenstände durch den mit der Beförderung beauftragten Postdienstleister.

Bei den Angaben in der Empfangsbescheinigung über den Empfänger und die gelieferten Gegenstände ist ein entsprechender Verweis auf die Rechnung über die Lieferung ausreichend.

Der Nachweis der Bezahlung des Liefergegenstands wird mit Hilfe des entsprechenden Kontoauszugs oder im Fall einer Barzahlung mit einem Doppel der Zahlungsquittierung geführt. Als Bezahlung gilt bei verbundenen Unternehmen auch die Verrechnung über ein internes Abrechnungssystem (sog. inter company clearing).

2.2.5 Versicherung des vom Abnehmer beauftragten Spediteurs

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Abnehmer versendet, kann der Belegnachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch einen Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands von einem Bankkonto des Abnehmers sowie durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs (Spediteurversicherung) geführt werden (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV). Diese Spediteurversicherung muss folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung,
- den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, den Gegenstand der Lieferung an den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet zu befördern, sowie
- die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.

Der Nachweis mit der Spediteurversicherung kommt nur dann in Betracht, wenn der Abnehmer den Liefergegenstand versendet, nicht aber in Abholfällen. Neben dem Nachweis durch die Spediteurversicherung hat der liefernde Unternehmer – zusätzlich – zwingend den Nachweis der Bezahlung des Liefergegenstands von einem Bankkonto des Abnehmers zu führen. Das Bankkonto des Abnehmers kann ein inländisches Konto (z. B. auch ein inländisches Konzernverrechnungskonto) oder auch ein ausländisches Konto (ggf. auch aus einem anderen Staat als dem, in dem der Liefergegenstand beim Abnehmer ankommt) sein.

Hinweis

Die Verwaltung hat zur Erleichterung ein Muster zur Verfügung gestellt, wie die Spediteurversicherung aussehen kann (vgl. Anlage 5 zu Abschnitt 6a.5 UStAE).

2.2.6 Bestätigung der Abgangsstelle im gemeinschaftlichen Versandverfahren in Beförderungsfällen

Befördert² oder versendet der liefernde Unternehmer den Gegenstand der Lieferung im Unionsversandverfahren in das übrige Gemeinschaftsgebiet, kann er den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch eine Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 UStDV), die nach Eingang des Beendigungsnachweises für das Unionsversandverfahren erteilt wird, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt.

Dagegen ist die Möglichkeit des Nachweises durch eine Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle in Verbindung mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im übrigen Gemeinschaftsgebiet nicht mehr möglich. Dieser Nachweis wird in der Praxis auch nicht mehr verwandt.

2.2.7 EMCS-Eingangsmeldung bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in Beförderungsfällen

Befördert oder versendet der liefernde Unternehmer verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung und Verwendung des IT-Verfahrens EMCS (Excise Movement and Control System – EDV-gestütztes Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren) an den Abnehmer, kann er den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch die von der zuständigen Behörde des anderen EU-Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaates) validierte EMCS-Eingangsmeldung führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a USt-DV). Dies ist eine nach den Anforderungen der Tabelle 6 in Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 684/2009 der Kommission vom 24.07.2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118/EG des Rates in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. EU 2009 Nr. L 197 S. 24) vollständig und richtig ausgefüllte Eingangsmeldung (Muster siehe Anlage 6 zu Abschnitt 6a.5 UStAE).

2.2.8 Dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments bei Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs

Befördert oder versendet der liefernde Unternehmer verbrauchsteuerpflichtige Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs an den Abnehmer in einen anderen EU-Mitgliedstaat, kann der liefernde Unternehmer den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments, das dem zuständigen Hauptzollamt für Zwecke der Verbrauchsteuerentlastung vorzulegen ist, führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStDV). Dies ist eine nach dem Muster des im Anhang zu der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17.12.1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden (ABl. EG 1992

² Beförderung = Eigener Transport durch a) den Lieferer (Eigenbeförderung) oder b) den Abnehmer (Abholfall).

Nr. L 369 S. 17), enthaltenen Begleitdokuments vollständig und richtig ausgefüllte dritte Ausfertigung (Muster siehe Anlage 7 zu Abschnitt 6a.5 UStAE).

2.2.9 Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber bei Beförderung durch den Abnehmer

Befördert der Abnehmer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Fahrzeugs dieses Fahrzeug, für das eine Zulassung für den Straßenverkehr erforderlich ist, kann er den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch einen Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung führen (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UStDV). Dieser Nachweis muss die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten. Eine einfache Kopie der Zulassung ist ausreichend.

Ein Nachweis der Zulassung des Fahrzeugs auf eine andere Person als den Erwerber (= Abnehmer der Lieferung) im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist kein ausreichender Nachweis.

2.3 Weitere Nachweismöglichkeiten

Liegen dem liefernden Unternehmer die unter →Kapitel 2.1 und →Kapitel 2.2 dargestellten Belege (§ 17a Abs. 2 und 3 UStDV in der Fassung der Verordnung vom 25.03.2013) nicht vor, kann der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen auch mit anderen Belegen oder Beweismitteln führen. Liegen auch derartige Belege oder Beweismittel nicht vor, kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, muss er von der Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgehen. Trotz derartiger Mängel ist die innergemeinschaftliche Lieferung aber nach der ständigen Rechtsprechung von EuGH und BFH steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit (insbesondere das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei dieser Lieferung) erfüllt sind (z. B. BFH v. 14.12.2011, XI R 32/09, HFR 2012 S. 785).

Die Steuerbefreiung kommt allerdings nicht in Betracht, auch nicht aufgrund des Vorliegens einer objektiven Beweislage, wenn die unrichtige Nachweisführung dazu dient, die Identität des Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen (BFH-Urteil vom 17.02.2011, V R 30/10, BStBl 2011 II S. 769, und EuGH-Urteil vom 07.12.2010, Rs. C-285/09, R, BStBl 2011 II S. 846).

2.4 Buchnachweis

Wird der Gegenstand der Lieferung vom Unternehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, muss er hierüber nach § 17c UStDV buchmäßige Aufzeichnungen führen, um die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch nehmen zu können. Diese buchmäßigen Aufzeichnungen wurden zum 01.01.2012 in geringem Umfang erweitert. Die Verordnung vom 25.03.2013 ändert die Regelungen zum Buchnachweis nicht. Beim buchmäßigen Nachweis ist insbesondere Folgendes zu beachten:

Der Unternehmer muss die ausländische USt-IdNr. seines Abnehmers buchmäßig aufzeichnen. Dabei ist die zutreffende ausländische USt-IdNr. des richtigen Abnehmers aufzuzeichnen.

Die bisherigen geltenden buchmäßigen Aufzeichnungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen bleiben grundsätzlich unverändert. Lediglich bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen muss der Unternehmer zusätzlich zu der Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung und der Menge der Liefergegenstände die Fahrzeug-Identifikationsnummer aufzeichnen. Diese Regelung führt im Ergebnis zu keinem Mehraufwand für den liefernden Unternehmer, da ihm diese Daten vorliegen und er sie bereits regelmäßig in der Rechnung anzugeben hat.

Auch die buchmäßigen Aufzeichnungen beim innergemeinschaftlichen Verbringen eines Gegenstands durch den Unternehmer zur eigenen Verfügung bleiben grundsätzlich unverändert. Lediglich beim Verbringen von neuen Fahrzeugen muss der Unternehmer zusätzlich zu der Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung und der Menge des verbrachten Gegenstands die Fahrzeug-Identifikationsnummer aufzeichnen. Auch diese Erweiterung führt im Ergebnis zu keinem Mehraufwand für den liefernden Unternehmer, da ihm diese Daten vorliegen und er sie bereits regelmäßig in der Rechnung (= Eigenbeleg) anzugeben hat.

Darüber hinaus muss bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen an Abnehmer ohne USt-IdNr. der liefernde Unternehmer seit 01.01.2012 zusätzlich zu der Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen zwingend die Fahrzeug-Identifikationsnummer aufzeichnen. Selbst diese Regelung dürfte im Ergebnis zu keinem Mehraufwand für den liefernden Unternehmer führen, da ihm die Fahrzeug-Identifikationsnummer vorliegt und er sie bereits regelmäßig in der Rechnung anzugeben hat.

Hinweis

Der Buchnachweis ist grundsätzlich – unverändert – zeitnah zu führen. Es ist dabei jedoch ausreichend, dass eine Grundsubstanz an buchmäßigen Aufzeichnungen vorliegt. Der vollständige Buchnachweis kann bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgewiesen werden.

3 Übergangsregelungen

Die durch die Verordnung vom 25.03.2013 eingeführten Regelungen beim Belegnachweis waren grundsätzlich auf nach dem 30.09.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden. Nach § 74a Abs. 3 UStDV in der Fassung von Art. 1 Nr. 2 der Verordnung vom 25.03.2013 konnte der Unternehmer aber für die Zeit vom 01.01.2012 bis zum 30.09.2013 den Beleg- und Buchnachweis nach den Belegen des §§ 17a bis 17c UStDV führen, die bis zum 31.12.2011 galten. Mit der Regelung des § 74a Abs. 3 UStDV wurden die vorgenannten Übergangsregelungen der Verwaltung nachträglich gesetzlich abgesichert.

Weiterhin beanstandet es die Verwaltung nicht, wenn der Unternehmer den beleg- und buchmäßigen Nachweis für bis zum 31.12.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen noch auf der Grundlage der bis zum 31.12.2011 geltenden Nachweise führt.

4 Fazit

Seit 01.10.2013 muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen mit den Belegen nachweisen, wie sie die dann geltenden §§ 17a bis 17c UStDV vorsehen. Dabei kann der Unternehmer den Belegnachweis grundsätzlich mit der sog. Gelangensbestätigung führen, die zum 01.01.2012 neu eingeführt worden ist; dabei ist die Gelangensbestätigung kein Dokument nach amtlich vorgeschriebenem Muster; entscheidend ist, dass die hierfür erforderlichen Angaben sich aus einem oder mehreren Unterlagen ergeben. Neu sind dabei vereinfachende Regelungen, wie die Ausstellung von Sammelbestätigungen und die Übermittlung auf elektronischem Weg. Daneben sind nunmehr vom Gesetzgeber weitere Nachweismöglichkeiten zugelassen worden, wie insbesondere der Frachtbrief, die Spediteurbescheinigung oder das tracking- und tracing-Protokoll bei Kurierdienstleistungen, die der Unternehmer zum großen Teil bereits vor dem 01.01.2012 verwenden konnte. Beachten muss der Unternehmer auch die Angabe der Fahrzeug-Identifikationsnummer sowohl beim Beleg- als auch beim Buchnachweis.

Die Nachweispflichten sind für nach dem 30.09.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden. Für die Zeit vom 01.01.2012 bis 30.09.2013 hatten die Unternehmer ein Wahlrecht: Entweder führen sie den Nachweis mit der Gelangensbestätigung oder mit den Nachweisen des § 17a UStDV, die bis zum 31.12.2011 galten; übergangsweise galt dies auch für bis zum 31.12.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen.

Es ist auch zur eigenen Absicherung zweckmäßig, wenn der Unternehmer die Nachweise möglichst zeitnah führt. Dann dürfte es auch kaum Beanstandungen der Betriebsprüfung geben. Allerdings reicht es aus, wenn die Belegnachweise spätestens in der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht vorgelegt werden können. Liegen die Nachweise nicht vor, kann der Unternehmer grundsätzlich eine Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen. Allenfalls kann er die Begünstigung noch durch einen Nachweis aufgrund der objektiven Beweislage erhalten. Der Buchnachweis ist im Ergebnis unverändert und weiterhin zeitnah zu führen; zumindest muss im Zeitpunkt, in dem der Unternehmer die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, ein Mindestmaß vorliegen, ansonsten geht ihm die Vergünstigung verloren.

© 2018 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © thomaslerchphoto/fotolia.com

Stand: November 2018

DATEV-Artikelnummer: 12207

E-Mail: literatur@service.datev.de