

Koblenz, im Dezember 2011

## **Neue Buch- und Belegnachweise für innergemeinschaftliche Warenlieferungen: Grundlegende Änderungen der §§ 17a, 17c UStDV**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bitten Sie, die nachfolgenden Informationen Ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zum Studium zu übergeben, die mit der Abwicklung der Auslandsgeschäfte in umsatzsteuerlicher Hinsicht beauftragt sind.

Gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG sind innergemeinschaftliche Warenlieferungen umsatzsteuerfrei. Unternehmer, die diese Steuerbefreiung für sich in Anspruch nehmen wollen, müssen die Voraussetzungen des § 6a UStG nachweisen. Gemäß §§ 17a, 17c UStDV hat dies durch sog. Buch- und Belegnachweise zu erfolgen. In der Vergangenheit sahen sich Unternehmer oft schwerwiegenden Problemen bei der Nachweisführung ausgesetzt, denn für sie war es aufgrund der Zahl der unterschiedlichen Nachweise und der geforderten detaillierten Angaben teilweise kaum möglich, die Nachweispflichten vollständig zu erfüllen.

Die Rechtsprechung hat diese Probleme aufgegriffen. BFH und EuGH haben in jüngster Vergangenheit in zahlreichen Entscheidungen die bestehenden Nachweispflichten als nicht mit dem materiellen Recht, insbesondere mit den europarechtlichen Vorgaben, vereinbar erklärt. Danach können die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen auch auf andere Weise nachgewiesen werden. Die Nachweise gehören damit nicht zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung.

Die Bundesregierung hat nun eine grundlegende Änderung der §§ 17a, 17c UStDV beschlossen. Der Bundesrat hat dieser Änderung in der Sitzung vom 25.11.2011 zugestimmt. Die Änderungen treten mit Wirkung zum 01.01.2012 in Kraft. Das Bundesministerium der Finanzen plant ein erläuterndes BMF-Schreiben.

## **1. Kern der Änderungen des § 17a UStDV**

Kern der geplanten Änderungen ist es, für Beförderungs- und Versandungsfälle identische Belegnachweise zu schaffen. Künftig soll es für den Belegnachweis nicht mehr darauf ankommen, wie die Ware transportiert wird. Der Belegnachweis soll lediglich aus zwei Dokumenten bestehen: dem Doppel der Rechnung und einer sog. **Gelangensbestätigung, d. h. einer Bestätigung des Abnehmers, dass der gelieferte Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist.**

## **2. Inhalt der Gelangensbestätigung**

Die Gelangensbestätigung ist damit in allen Fällen der zentrale Belegnachweis. Der Inhalt der Gelangensbestätigung ist jedoch nicht immer identisch. Bei der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer hat die Gelangensbestätigung einen anderen Inhalt als in den anderen Beförderungs- und Versandungsfällen.

Im Fall der Beförderung durch den Abnehmer (sog. Abholfall) muss die Bestätigung folgenden Inhalt haben:

- Name und Anschrift des Abnehmers,
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der Gegenstände der Lieferung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen i. S. d. § 1b Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes,
- Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstandes im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- Ausstellungsdatum der Bestätigung,
- Unterschrift des Abnehmers.

In anderen Fällen, in denen eine Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder eine Versendung durch den Abnehmer erfolgt, tritt an die Stelle des Orts und des Tags des Endes der Beförderung der Ort und Tag des Erhalts des Gegenstands im

übrigen Gemeinschaftsgebiet. Das BMF wird ein entsprechendes Muster bereitstellen, welches mehrsprachig gestaltet sein wird.

In Versandungsfällen reicht es aus, wenn sich die Gelangensbestätigung bei dem mit der Beförderung Beauftragten selbstständigen Dritten – also dem Transportunternehmen – befindet und auf Verlangen der Behörde innerhalb einer bestimmten Frist vorgelegt werden kann. In diesem Fall muss der Unternehmer eine schriftliche Versicherung des mit der Beförderung beauftragten selbstständigen Dritten besitzen, dass dieser über eine Gelangensbestätigung verfügt. Auch hierfür soll vom BMF ein Muster zur Verfügung gestellt werden.

### **3. Folgen der Änderung der UStDV**

§ 17a UStDV n. F. wird nach seinem Wortlaut eine Mussvorschrift. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Buch- und Belegnachweise jedoch keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Würde § 17a UStDV n. F. entsprechend dem Wortlaut als Mussvorschrift angewandt, würde der Belegnachweis zur materiellrechtlichen Voraussetzung. Dies widerspräche der Rechtsprechung des EuGH. Die Verordnung sieht zudem die Gelangensbestätigung als einzigen Belegnachweis vor. Im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer (Abholfall) muss dabei die Gelangensbestätigung beispielsweise eine Angabe über Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet enthalten. Der Abnehmer kann also erst dann eine Gelangensbestätigung ausstellen, wenn der Gegenstand im übrigen Gemeinschaftsgebiet angekommen ist. Und genau hier liegt die Krux. Denn im Zeitpunkt der Lieferung liegt noch kein Nachweis vor. Der deutsche Lieferant muss daher sicherstellen, dass er später in den Besitz der Gelangensbestätigung kommt. Denn ohne eine entsprechende Bestätigung ist der Belegnachweis nicht erbracht. Im Zeitpunkt der Lieferung weiß der Unternehmer demnach nicht, ob er die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachweisen können.

Will sich ein Unternehmer künftig auf Gutgläubensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG berufen, setzt dies zumindest voraus, dass er über eine formell ordnungsgemäße Gelangensbestätigung verfügt.

#### **4. Fehlende Gelangensbestätigung**

Verfügt der liefernde Unternehmer nicht über eine Gelangensbestätigung, so kann die Steuerbefreiung laut der Begründung der Verordnung entsprechend nur gewährt werden, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass der Liefergegenstand tatsächlich ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Der Unternehmer ist hier in der Beweispflicht.

#### **5. § 17c UStDV**

Auch der Buchnachweis nach § 17c UStDV wird geändert. Aus der Sollvorschrift des § 17c Abs. 2 UStDV wird nach dem Wortlaut eine Mussvorschrift. Hier gilt das zu § 17a UStDV n. F. unter Punkt 3 Gesagte. Nach § 17c UStDV n. F. muss künftig neben der Menge und der genauen Bezeichnung des Gegenstands bei Fahrzeugen i. S. d. § 1b UStG eine buchmäßige Aufzeichnung der Fahrzeug-Identifikationsnummer erfolgen. Diese Änderung soll der Bekämpfung der Steuerhinterziehung dienen.

#### **6. Empfehlungen für die Praxis**

Besonders problematisch bleiben die sog. Abholfälle, wenn also der Käufer die Ware abholt und selbst transportiert. Weniger risikobehaftet ist die Beförderung des Liefergegenstands mittels einer Spedition.

Unternehmer sollten versuchen, die Gelangensbestätigung selbst aufzubewahren. Von der Möglichkeit, diese vom Spediteur aufbewahren zu lassen, sollten sie keinen Gebrauch machen. Denn das Risiko des Nachweises liegt beim Unternehmer.

#### **7. Problembereiche**

Weitere Probleme werden sich u. E. bei Reihengeschäften ergeben. Der Unternehmer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will, müsste eine Gelangensbestätigung von seinem Kunden erhalten. Ist sein Kunde der im Reihengeschäft mittlere Unternehmer, so hat dieser die Ware physisch nie erhalten. Dem mittleren Unternehmer ist es also nicht möglich, mittels Gelangensbestätigung zu bestätigen, den Gegenstand physisch erhalten zu haben.

Außerdem ist auf der Gelangensbestätigung eine Unterschrift des Abnehmers gefordert. Offen ist, wie Fälle zu behandeln sind, in denen z. B. Arbeitnehmer des Abnehmers auftreten. Einen Nachweis der Legitimation durch Vollmacht zu verlangen, steigert die Rechtsunsicherheit für Unternehmer und den Verwaltungsaufwand.

## **8. Bewertung**

Die Neuregelung der §§ 17a und 17c UStDV war bereits mit Wirkung zum 01.01.2011 geplant, sie wurde jedoch wieder verworfen. Jetzt macht die Bundesregierung Ernst und die Änderungen werden mit Wirkung zum 01.01.2012 in Kraft gesetzt.

Unseres Erachtens ist die Änderung der UStDV nicht geeignet, die Nachweisführung zu vereinfachen, Rechtssicherheit zu schaffen oder dem Umsatzsteuerbetrug Einhalt zu gebieten. Es bleibt deshalb nur zu hoffen, dass Deutschland auch in den kommenden Jahren Exportweltmeister bleiben wird.

Für Rückfragen oder weitergehende Erläuterungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

**Dr. Dornbach & Partner GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

gez. Dr. Manfred Schleiter

gez. i. V. Stefanie Kegel-Gutgesell