

# Spezialreport Innergemeinschaftliche Lieferung

von Joachim Metzner, Dipl.-Finanzwirt, Zoll- und Außenwirtschaftsberater

## Gelangensbestätigung und Reihengeschäfte: Steuerfreie ig. Lieferung ermitteln und nachweisen

*Die Umsatzbesteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs hat sich zu einer hochkomplizierten Materie entwickelt. Verstärkt hat sich diese Entwicklung insbesondere mit der Einführung des EU-Binnenmarkts, der eigentlich den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleisten sollte. Doch ist dieses hehre Ziel leider nicht verwirklicht worden: Die Abwicklung von Lieferungen und sonstigen Leistungen im EU-Binnenmarkt ist aus umsatzsteuerlicher Sicht häufig aufwendiger und komplizierter als mit Drittländern!*

*Noch vor einigen Jahren haben die meisten Umsatzsteuerprüfer „kalte Füße bekommen“, wenn sie Sachverhalte mit grenzüberschreitenden Lieferungen zu prüfen hatten. Diese sollte wegen der speziellen Materie doch lieber der Zoll kontrollieren. Die Zollprüfer aber lehnten sich zurück, weil es „nur um die Umsatzsteuer“ ging, die ja als Vorsteuer abgezogen werden konnte. So entstand über Jahre hinweg eine Grauzone, in der sich keiner der beteiligten Prüfer sicher fühlte, was wiederum zu einer laichen Handhabung der umsatzsteuerlichen Vorschriften durch die Unternehmer führte.*

Mittlerweile haben die Umsatzsteuerprüfer und -sachbearbeiter allerdings Schulungen von der Zollverwaltung erhalten und konzentrieren sich stärker auf Vorgänge im EU-Binnenmarkt, speziell auf innergemeinschaftliche Reihengeschäfte. Dagegen hat es sich bei den Unternehmen leider immer noch nicht überall herumgesprochen, dass bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften nur ein Verkauf (eine Lieferung) steuerfrei ist. Dass sich hier zahlreiche umsatzsteuerliche Fragen und Probleme mit einem finanziellen Risiko i.H.v. 15 % bis 27 % des Netto-Rechnungspreises auftun (Bandbreite der regulären Umsatzsteuersätze in der EU), wird von vielen schlichtweg ignoriert. Häufig wird einfach unterstellt, dass bei Verkäufen an Unternehmen mit einer USt-IdNr. zwangsläufig auch eine Steuerfreiheit besteht.

Grundsätzlich kann eine unzutreffende Beurteilung umsatzsteuerlicher Fragen entweder zur Rückforderung von Vorsteuern oder zur erstmaligen Anforderung von Umsatzsteuer führen. Sind zu diesem Zeitpunkt nicht mehr alle involvierten Unternehmen vorhanden, können Rechnungen nicht mehr nachträglich korrigiert werden und die Nachforderung der Steuer stellt sich bei einem der Beteiligten als Kosten dar. Werden Umsätze regelmäßig unzutreffend behandelt, kön-

aus: **BiB** BERATERPRAXIS IM BLICKPUNKT

N° 41 | Februar 2013 | 8. Jahrgang

Mehr erfahren? Jetzt hier klicken:  
[www.beraterpraxis-im-blickpunkt.de](http://www.beraterpraxis-im-blickpunkt.de)

nen Nachforderungen in einer Höhe entstehen, die an die Substanz des Unternehmens geht.

Um eine größere Sicherheit bei den steuerlichen Beratern und ein höheres Problembewusstsein bei ihren unternehmerischen Mandanten zu schaffen, beleuchtet Joachim Metzner die wesentlichen Fragen und Stolpersteine aus dem Blickwinkel eines in grenzüberschreitenden Sachverhalten erfahrenen Zoll- und Außenwirtschaftsberaters. Ein besonderes Augenmerk richtet er dabei auf die zu erwartenden Änderungen der UStDV zu den Buch- und Belegnachweisen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr. Als Arbeitshilfe steht diesmal u.a. eine Erläuterung in deutscher und englischer Sprache zum Download bereit, mit der Unternehmer ihren Abnehmern erklären können, warum und in welcher Form sie eine Gelangensbestätigung anfordern müssen.

## WESENTLICHE GRUNDBEGRIFFE DES UMSATZSTEUERRECHTS

### LIEFERUNG/SONSTIGE LEISTUNG

Im Umsatzsteuerrecht meint der Begriff „Lieferung“ das Verschaffen der Verfügungsmacht über einen Gegenstand (§ 3 Abs. 1 UStG). Eine „Lieferung gegen Entgelt“ entspricht im Wesentlichen dem Verkauf eines Gegenstands. „Sonstige Leistungen“ sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG), also z.B. Lohnveredelungen oder Vermietungen. In diesem Beitrag wird es nur um „Lieferungen“ gehen.

### BEFÖRDERN/VERSENDEN

Der Begriff „Befördern“ (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG) erfasst die Fälle, in denen der Unternehmer (Verkäufer oder Käufer) den Gegenstand selbst (mit eigenem Fahrzeug) transportiert. Eine Versendung liegt dagegen vor, wenn der Gegenstand durch einen beauftragten Dritten (z.B. Spediteur, Post, Kurierdienst, Bahn) transportiert wird (§ 3 Abs. 6 Satz 3 UStG).

Aus Vereinfachungsgründen wird auf den folgenden Seiten nur noch der Begriff Versendung verwendet, da die meisten Unternehmer ohnehin nicht selbst befördern. Eine Unterscheidung zwischen beiden Begriffen wird nur dann vorgenommen, wenn es um die unterschiedlichen Nachweispflichten für Beförderungen und Versendungen geht.

### ORT DER LIEFERUNG/ORT DES ERWERBS

Damit man feststellen kann, wo eine Lieferung als ausgeführt gilt (also: wo die Lieferung stattfindet), muss der „Ort der Lieferung“ bestimmt werden. Für die Ermittlung dieses Orts gelten folgende Regelungen:

#### Grundsatz

Wird ein Gegenstand nicht bewegt (z.B. Verkauf einer Ware, die – vorerst – bei einem Lagerhalter im Lager verbleibt), ist der Ort der Lieferung derjenige Ort, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird (§ 3 Abs. 7 UStG). Wird ein Gegenstand bewegt, befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo die Versendung beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG).

### Inneregemeinschaftlicher Erwerb

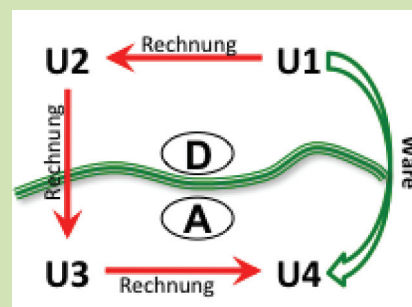
Der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ist der Mitgliedsstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende des Transports befindet (§ 3d UStG).

### Reihengeschäfte

Bei einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft liegen mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen vor; es gibt aber nur eine physische grenzüberschreitende Versendung. Somit kann – wie EuGH und BFH ausnahmslos entschieden haben (z.B. EuGH, Ur. v. 06.04.2006 – Rs. C-245/04, Rdnr. 45 und BFH, Ur. v. 11.08.2011 – V R 3/10, Rdnr. 13) – auch nur eine Lieferung steuerfrei sein: die sog. Beförderungs- oder Versendungslieferung. Diese wird in der Praxis auch als „bewegte Lieferung“ bezeichnet. Für diese bewegte Lieferung ist der Ort der Lieferung dort, wo die Versendung beginnt (Grundsatz).

Die Ermittlung der bewegten Lieferung ist eine der wichtigsten Maßnahmen bei der Beurteilung von Reihengeschäften (vgl. Beispiel 1). Je nach Sachverhalt können der bewegten Lieferung andere Lieferungen vorangehen (vorangehende ruhende Lieferungen) oder folgen (nachfolgende ruhende Lieferungen). Die ruhenden Lieferungen sind im innergemeinschaftlichen Warenverkehr immer steuerbar und grundsätzlich auch steuerpflichtig. Die Frage ist nur: in welchem Land (Ort der Lieferung)?

### BEISPIEL 1



Der erste Unternehmer (U1) in Deutschland verkauft an U2 in Deutschland, U2 verkauft an U3 in Österreich, U3 verkauft an U4 in Österreich. Es wird hier unterstellt, dass der Verkauf von U2 an U3 die bewegte (steuerfreie) Lieferung darstellt.

Wenn der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung ist, gibt es eine vorangehende ruhende Lieferung (Verkauf von U1 an U2) und eine nachfolgende ruhende Lieferung (Verkauf von U3 an U4).

- Bei einer vorangehenden ruhenden Lieferung ist der Ort der Lieferung dort, wo die Versendung beginnt (§ 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG): in diesem Beispiel also in Deutschland.
- Bei einer nachfolgenden ruhenden Lieferung ist der Ort der Lieferung dort, wo die Versendung endet (§ 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG): also in Österreich.
- Für die bewegte Lieferung gilt die Grundregel, wonach sich der Ort der Lieferung dort befindet, wo die Versendung beginnt: also in Deutschland.

## STEUERBARE UMSÄTZE

Ein Umsatz wird als steuerbar (§ 1 Abs. 1 UStG) bezeichnet, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Lieferung oder sonstige Leistung
  - durch Unternehmer
  - im Inland
  - gegen Entgelt
2. Einfuhr im Inland
3. innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt

(Die Aufzählung enthält nur die für das behandelte Thema relevanten Sachverhalte.) Ist eine der vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt, handelt es sich – aus deutscher Sicht – um einen nichtsteuerbaren Umsatz. Fehlt die Voraussetzung, dass der Umsatz im Inland getätigt wird, kann es allerdings sein, dass der Umsatz in einem anderen betroffenen Land steuerbar ist.

## STEUERFREIE UMSÄTZE

Ein steuerbarer Umsatz ist dann steuerfrei, wenn das Umsatzsteuerrecht eine Steuerfreiheit vorsieht und die Voraussetzungen für diese vorliegen. Beispielhaft sollen hier genannt werden

- die steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a) UStG),
- die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b) UStG) und
- die sog. Einfuhranschlusslieferung, bei der ein Gegenstand eingeführt und unmittelbar danach zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet wird; in diesem Fall ist die Einfuhr steuerfrei (keine Einfuhrumsatzsteuer; § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Ist ein steuerbarer Umsatz nicht steuerfrei, ist er steuerpflichtig.

Die folgenden Beispiele 2 bis 5 sollen die vorgenannten Grundbegriffe greifbarer machen. Ferner erhalten die Bezieher von **BiB direkt** ein schematisches Schaubild, mit dessen Hilfe sie ihren Mandanten veranschaulichen können, wann eine Lieferung steuerbar oder nichtsteuerbar, steuerpflichtig oder steuerfrei ist.

### BEISPIEL 2

*Der Hamburger Unternehmer A verkauft 500 kg Aluminiumprofile an einen deutschen Kunden B. Der Kunde holt die Ware mit eigenem Lkw im Lager Hamburg ab.*

*A verschafft B die Verfügungsmacht an 500 kg Aluminiumprofilen und erhält dafür ein Entgelt. B befördert den Gegenstand (mit eigenem Fahrzeug). Der Ort der Lieferung ist Hamburg (Beginn der Beförderung), also im Inland. Damit liegt ein steuerbarer Umsatz vor, da der Unternehmer A eine Lieferung gegen Entgelt im Inland hat (vgl. vorstehend „Steuerbare Umsätze“). Da es für diese Lieferung keine Steuerbefreiung gibt, ist der Umsatz steuerpflichtig.*

Nach dem Wortlaut des UStG heißt es zwar, dass ein Unternehmer eine Lieferung „ausführt“ und nicht – wie hier – eine Lieferung „hat“. Der Ausdruck „Lieferung ausführen“ wird hier jedoch

vermieden und sollte auch gegenüber Mandanten nicht verwendet werden, um den Eindruck zu vermeiden, die Lieferung hätte etwas mit einer Ausfuhr zu tun.

### BEISPIEL 3

*Das Hamburger Unternehmen A verkauft 500 kg Aluminiumprofile an den spanischen Kunden B und beauftragt einen Spediteur mit dem Transport nach Spanien.*

*A verschafft B die Verfügungsmacht an 500 kg Aluminiumprofilen und erhält dafür ein Entgelt. A versendet die Ware durch Übergabe an einen beauftragten Dritten (Spediteur). Der Ort der Lieferung ist Hamburg (Beginn der Versendung), also im Inland. Damit liegt ein steuerbarer Umsatz vor, da das Unternehmen A eine Lieferung gegen Entgelt im Inland hat. Da es für diese Lieferung aber eine Steuerbefreiung gibt (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, § 4 Nr. 1 Buchst. b) i.V.m. § 6a UStG), ist sie steuerfrei.*

### BEISPIEL 4

*Der Hamburger Unternehmer A lässt durch einen Spediteur 500 kg Aluminiumprofile auf sein eigenes Auslieferungslager in der Schweiz verbringen.*

*Es wird weder eine Verfügungsmacht übertragen noch ein Entgelt berechnet. Damit handelt es sich um einen nichtsteuerbaren Umsatz. Das Versenden in die Schweiz unterliegt nicht den Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Deshalb ist auch kein Ausfuhrnachweis erforderlich (schadet aber nicht).*

### BEISPIEL 5

*Der Hamburger Unternehmer A lässt durch einen Spediteur 500 kg Aluminiumprofile auf sein eigenes Auslieferungslager in den Niederlanden verbringen.*

*Es wird weder eine Verfügungsmacht übertragen, noch ein Entgelt berechnet. Damit handelt es sich nach den Grundprinzipien des UStG um einen nichtsteuerbaren Umsatz. § 6a Abs. 2 UStG enthält aber eine Fiktion, wonach das „einer Lieferung gleichgestellte Verbringen“ als innergemeinschaftliche Lieferung gilt. Damit ist diese Lieferung steuerbar und – sofern alle Voraussetzungen vorliegen – umsatzsteuerfrei. Im Bestimmungsmitgliedstaat unterliegt dieses Verbringen der Erwerbsteuer.*

*(Nachrichtlich: In einem solchen Fall muss eine Pro-forma-Rechnung ausgestellt werden, die alle erforderlichen Angaben enthält wie u.a. USt-IdNr. des Unternehmens A und dessen USt-IdNr. im anderen Mitgliedstaat [ggf. USt-IdNr. des Fiskalvertreters]).*

## NACHWEISPFlichten: ALLGEMEINES

Anders als in der Vergangenheit von den Finanzbehörden und -gerichten entschieden, sind die Nachweispflichten – sowohl

der Buch- als auch der Belegnachweis – keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Dies hat der EuGH in mehreren Entscheidungen klar und deutlich festgestellt (zuletzt in der Sache VSTR: Urt. v. 27.09.2012 – Rs. C-587/10).

## PRAXISTIPP

Selbst wenn die nationalen Gesetze Buch- und Belegnachweise als Muss-Vorschriften festlegten, wird die Steuerbefreiung nicht zwangsläufig versagt, wenn diese Nachweise nicht in der geforderten Form erbracht werden. Der EuGH hat mehrfach ausgeführt, dass weder das Fehlen von Belegnachweisen noch von USt-IdNrn. zur Steuerpflicht führen muss. Beispielhaft soll auf die Ausführungen des Gerichtshofs in Rdnr. 48 ff. des Urteils in der Sache VSTR (s.o.) verwiesen werden: Maßgebend für die Frage, ob ein Umsatz steuerpflichtig ist oder nicht, ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen. Formelle Erfordernisse können den Anspruch auf Steuerfreiheit nicht in Frage stellen, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Um Schwierigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich allerdings, sich an die deutschen Vorschriften zu halten.

## NACHWEISPFlichten: BUCHNACHWEIS

Der Buchnachweis ist ein Nachweis durch Bücher und Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen. Durch Referenzen werden diese Belege Bestandteil der Buchführung und damit des Buchnachweises. Die Bücher und Aufzeichnungen sowie die Belege bilden eine Einheit (Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rdnr. 81, mit Hinweis auf BFH-Rechtsprechung).

Nach § 17c UStDV muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung eindeutig und leicht nachprüfbar buchmäßig nachweisen, indem er einschließlich USt-IdNr. des Abnehmers Folgendes in seiner Buchführung aufzeichnet:

1. Name und Anschrift des Abnehmers
2. im Fall des Einzelhandels oder einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise: Name und Anschrift des Beauftragten des Abnehmers
3. Gewerbezweig oder Beruf des Abnehmers
4. Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände (ggf. Fahrzeug-IdNr.)
5. Tag der Lieferung
6. vereinbartes/vereinnehmtes Entgelt und Tag der Vereinnahmung
7. im Fall einer Be- oder Verarbeitung vor innergemeinschaftlicher Lieferung (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG): Art und Umfang der Be- oder Verarbeitung
8. Beförderung/Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet
9. Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Sonderregelungen, auf die hier aber nicht näher eingegangen werden soll, bestehen für das einer Lieferung gleichgestellte Ver-

bringen (§ 6a Abs. 2 UStG) und für die Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr. (§ 17c Abs. 3 und 4 UStDV).

Bei Nutzung zertifizierter Buchhaltungssysteme dürften im Regelfall keine Probleme mit dem Buchnachweis entstehen. Auf folgende Punkte soll aber besonders hingewiesen werden:

- Die USt-IdNr. wird im Regelfall in den Stammdaten des Kunden vermerkt. Wichtig ist es, später ggf. nachweisen zu können, dass sie zum Zeitpunkt der Lieferung auch gültig und dem Abnehmer zugeordnet war. Dies kann nur durch eine qualifizierte Abfrage beim BZSt sichergestellt werden ([www.bzst.de](http://www.bzst.de) → Steuern International → USt-Identifikationsnummer → Bestätigung). Viele Unternehmen sind aus Sicherheitsgründen zwischenzeitlich dazu übergegangen, die Richtigkeit der USt-IdNr. bei jedem einzelnen Umsatz im Onlineverfahren über eine sog. XML-RPC-Schnittstelle zu überprüfen (<http://evatr.bff-online.de/eVatR/xmlrpc>).
- Es ist der Gewerbezweig oder Beruf des Abnehmers aufzuzeichnen. Insoweit sollten die Stammdaten einen Hinweis enthalten, ob es sich bei diesem z.B. um einen Produktionsbetrieb (Maschinenbau, Elektronikbranche, Sanitärbetrieb, Tiefbauunternehmen usw.), einen Großhändler, Importeur oder ein Einzelhandelsunternehmen handelt.
- In Einzelfällen mag es kritisch sein, was unter handelsüblicher Bezeichnung zu verstehen ist. So wird u.a. kontrovers diskutiert, ob die IMEI-Nr. eines Mobiltelefons oder die Seriennr. einer hochpreisigen Uhr zu den handelsüblichen Bezeichnungen gehört. Im Regelfall wird aber über die Aufzeichnung einer Lieferscheinr., eines Angebots oder einer Auftragsnr. auch die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Ware zu erkennen sein.
- Der Tag der Lieferung muss nicht zwangsläufig derjenige sein, an dem die Ware den Betrieb verlassen hat. Denn – wie oben ausgeführt – der Begriff „Lieferung“ steht nicht für den Beginn des Transports, sondern für die Verschaffung der Verfügungsmacht. Bei einer Frei-Haus-Lieferung ist der Tag der Lieferung somit derjenige, an dem die Ware beim Abnehmer eingeht. Dagegen ist der Tag der Lieferung bei einer Ab-Werk-Lieferung derjenige, an dem die Ware an den abholenden Kunden oder dessen Beauftragten übergeben wird. Fraglich ist ohnehin, ob die Forderung nach Aufzeichnung des Tages der Lieferung beim Buchnachweis aufrechterhalten werden kann. Denn beim Belegnachweis (s. folgende Ausführungen) bedarf es nur noch der Angabe des Monats des Gelangens in den anderen Mitgliedstaat.
- Aufgrund der Unsicherheit bezüglich der Nachweisvorschriften vor allem in Abholfällen gehen einige Unternehmen dazu über, ihren Kunden zum Zeitpunkt der Abholung die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und bei Vorlage des Verbringungs nachweises zu erstatten. Bucht ein Unternehmen diesen Umsatz als steuerpflichtig, besteht das Risiko, dass er nicht mehr als steuerfrei akzeptiert wird, weil der Buchnachweis nicht erbracht ist. Wird der Umsatz nicht von Anfang an auf dem Konto der steuerfreien Lieferungen gebucht, kann ein Prüfer nämlich nicht mehr „eindeutig und leicht nachprüfbar“ feststellen, ob es sich um eine steuerfreie Lieferung gehandelt hat.



## PRAXISTIPP

- Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist die USt-IdNr. in den Stammdaten des Abnehmers (des Kunden) zu vermerken und sollte bei jedem Umsatz im Onlineverfahren überprüft werden.
- Der Gewerbezweig oder Beruf des Abnehmers muss in den Stammdaten erfasst werden.
- Als „Tag der Lieferung“ ist der Tag aufzuzeichnen, an dem dem Kunden die Verfügungsmacht verschafft worden ist. Der EuGH bezeichnet dies als den Tag, an dem der Abnehmer wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann.
- Wird dem Kunden zur Sicherheit erst einmal die Umsatzsteuer berechnet, sollte der Steuerbetrag nicht separat ausgewiesen werden. Vielmehr sollte der Nettopreis um diesen Betrag erhöht und der Umsatz als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gebucht werden. Der Umsatzsteuerbetrag kann auch – ohne den Begriff „Umsatzsteuer“ zu verwenden – als Sicherheit o.Ä. bezeichnet werden.

## NACHWEISPFLICHTEN: BELEGNACHWEIS

### ENTWICKLUNG DER GESETZGEBUNG

Am 25.11.2011 hatte der Bundesrat eine Änderung der Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 17a UStDV) beschlossen, nach der als Nachweis für die Steuerfreiheit ausschließlich eine sog. Gelangensbestätigung anerkannt werden sollte. Doch waren die Regelungen so „mit der heißen Nadel gestrickt“ und so weit von jeglicher Praxis entfernt, dass sie nur zum Chaos geführt hätten.

Aufgrund erheblicher Proteste zahlreicher Verbände und Wirtschaftsunternehmen hat das BMF erst versucht, durch (Entwürfe von) BMF-Schreiben (v. 07.12.2011 – IV D 3 – S 7141/11/10003 und v. 21.03.2012 – IV D 3 – S 7141/11/10003-02) Erleichterungen zu gewähren. Dann hat es aber doch anerkennen müssen, dass großzügigere Regelungen laut einem BMF-Schreiben oder UStAE nicht ausreichen konnten, wenn die gesetzlichen Vorschriften (UStDV) strengere Regelungen enthielten. Außerdem wurden mehrere Übergangsregelungen geschaffen, wonach bis zur endgültigen Regelung die Nachweise anerkannt werden, die bis zum 31.12.2011 vorgesehen waren.

### AKTUELLER STAND DER GESETZGEBUNG

Derzeit gelten noch die Regelungen der Zweiten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 02.12.2011 (BGBl I, 2416). Danach ist als Nachweis grundsätzlich nur die Gelangensbestätigung zulässig, die bestimmte Daten enthalten muss.

Die folgenden Ausführungen basieren aber auf dem Referentenentwurf vom 01.10.2012 für eine Elfte Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung. Wann und in welcher Form dieser Entwurf vom Bundesrat beschlossen werden wird, kann derzeit noch nicht gesagt werden. Da er aber die ältermeisten Vorschläge der Verbände und Unternehmen berück-

sichtigt und weitgehende Zustimmung findet, wird es voraussichtlich keine nennenswerten Änderungen geben. Andernfalls werden diese in einer späteren Ausgabe der BiB besprochen.

Vorausblickend lässt sich schon einmal sagen, dass der Nachweis über das Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat durch die unterschiedlichsten Belege und sonstigen Beweismittel geführt werden kann (vgl. Abb. 1 auf der folgenden Seite; zusätzlich zum Download verfügbar für die Bezieher von **BiB direkt**). Offensichtlich ist aber auch, dass die Gelangensbestätigung der sicherste und in vielen Fällen auch der einfachste Nachweis sein wird.

## DIE GELANGENSBESTÄTIGUNG

### Allgemeines

Nach § 17a Abs. 1 UStDV hat der Unternehmer anhand von Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, „dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat“. Neben einem Doppel der Rechnung, das als Nachweis keine Schwierigkeiten bereiten dürfte, verlangt der Ordnungsgeber als erste von mehreren Varianten die Vorlage einer Gelangensbestätigung. Dieser Nachweis gilt als „eindeutig und leicht nachprüfbar“ (§ 17a Abs. 1 Satz 1 UStDV). Für die in Abs. 3 aufgeführten Alternativnachweise gilt diese gesetzliche Fiktion dagegen nicht. Dies wird die Bedeutung der Gelangensbestätigung im Verhältnis zu den Alternativnachweisen erheblich stärken.

### Notwendige Angaben

Mit der Gelangensbestätigung bestätigt der Abnehmer, dass die gelieferte Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Damit die Bestätigung als eindeutig und leicht nachprüfbar gilt, muss sie die folgenden Angaben vollständig enthalten (Abb. 2; eine passende Checkliste zu Weitergabe an Mandanten erhalten Bezieher von **BiB direkt** per E-Mail).

In der Regel handelt es sich beim „Abnehmer“ um den Kunden des Verkäufers, also das Unternehmen, das zivilrechtlicher Empfänger der Lieferung ist und den Kaufpreis entrichten muss. Dieses Unternehmen muss aber nicht zwangsläufig der Rechnungsempfänger

### Abb. 2: Angaben für die Gelangensbestätigung

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände; bei Fahrzeugen gem. § 1b Abs. 2 UStG auch die Fahrzeug-IdNr.
- Ort und Monat vom Ende der Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet, wenn der Abnehmer den Gegenstand befördert; in allen anderen Fällen den Ort und Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten; bei einer elektronischen Übermittlung ist die Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat

## Nachweis für alle Arten von Lieferungen

Gelangensbestätigung

§ 17a Abs. 1 Satz 1 UStDV

optimaler Nachweis aufgrund der gesetzlichen Fiktion, dass die Gelangensbestätigung als „eindeutig und leicht nachprüfbar“ gilt; elektronische Übermittlung (ohne Unterschrift), Referenz auf andere Dokumente und Sammelbestätigung für längstens ein Kalendervierteljahr zulässig

## Alternativnachweise (abhängig von der Art des Transports)

<p><b>bei Versendung durch Lieferer oder Abnehmer</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) und b) UStDV</p> <p>Versendungsbeleg (z.B. CMR) mit Empfangsbestätigung oder „anderer handelsüblicher Beleg“ (z.B. Spediteursbescheinigung)</p> <p>anderer handelsüblicher Beleg: elektronische Übermittlung (ohne Unterschrift) zulässig</p>	<p><b>durch Tracking-and-Tracing-Protokoll</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c) UStDV</p> <p>Tracking-and-Tracing-Protokoll in Verbindung mit elektronischer Auftragserteilung und „lückenlosem“ Nachweis des Transports</p>	<p><b>bei Postdienstleistungen</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d) UStDV</p> <p>Empfangsbestätigung des Postdienstleisters und Nachweis über die Bezahlung der Ware</p>
<p>Referenz auf andere Dokumente und Sammelbestätigung für längstens ein Kalendervierteljahr zulässig</p>		

<p><b>bei Versendung durch Abnehmer</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 2 UStDV</p> <p>Spediteursbescheinigung mit Versicherung des Spediteurs, die Ware in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und Nachweis über die Bezahlung der Ware</p>	<p><b>bei zulassungspflichtigen Fahrzeugen</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 5 UStDV</p> <p>Zulassung auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat (gilt nicht, wenn ein Händler das Fahrzeug auf seinen Kunden zulässt!)</p>	<p><b>bei Zoll-Versandverfahren oder verbrauchsteuerpflichtigen Waren</b></p> <p>§ 17a Abs. 3 Nr. 3 und 4 UStDV</p> <p>Nachweis über die Erledigung des zoll- oder verbrauchsteuerlichen Dokuments</p>
--	---	--

sein. Gerade bei Konzernen kommt es vor, dass die Rechnung nicht an das Unternehmen geschickt wird, das den Auftrag erteilt hat, sondern an einen zentralen Rechnungsregulierer. Auch bei Reihengeschäften oder einem Transport zu einem selbständigen Lagerhalter ist nicht der tatsächliche Warenempfänger der Abnehmer.

Abnehmer im Sinne der Vorschrift bleibt aber weiterhin der Kunde. Somit müssen sein Name und seine Anschrift in der Gelangensbestätigung genannt werden. Unterschreiben oder elektronisch absenden kann dagegen auch ein „zur Abnahme Beauftragter“. Es muss allerdings damit gerechnet werden, dass ein kriti-

scher Prüfer die Beauftragung nachgewiesen bekommen möchte. Daher kann es nicht schaden, wenn der Abnehmer in geeigneter Form mitteilt, dass der Dritte zur Abgabe der Gelangensbestätigung bevollmächtigt ist. Dies kann z.B. durch eine schriftliche Bestätigung, eine einfache E-Mail, eine Vereinbarung im Kaufvertrag oder einen Vermerk in der Auftragsbestätigung erfolgen.

Ein mit dem Warentransport beauftragter Dritter (z.B. Spediteur) wird wohl niemals als zur Abnahme Beauftragter akzeptiert werden. Dagegen dürften sich insbesondere die Vorstände internationaler Konzerne und Geschäftsführer von Großunternehmen über die großzügigen Ausführungen in der Begründung zum Referentenentwurf zu § 17a Abs. 2 Satz 1 UStDV freuen, wonach „der Abnehmer die Gelangensbestätigung nicht in jedem Fall persönlich unterzeichnen (muss); dies kann auch z.B. durch einen Arbeitnehmer geschehen“.

Abweichend von den bisherigen Regelungen und Entwürfen ist es nicht mehr erforderlich, den Tag des Gelangens zu bestätigen. Es reicht aus, wenn der Monat genannt wird. Unabhängig von der Frage der formellen Richtigkeit der Gelangensbestätigung muss der Unternehmer aber den Tag der Lieferung aufzeichnen (vgl. vorstehende Ausführungen zum Buchnachweis). Handelt es sich z.B. um die Lieferbedingung „frei Haus“, muss er auch den Tag der Ablieferung an den Kunden (Tag der Lieferung) kennen, um diesen Tag aufzeichnen zu können.

Ganz wichtig ist, zu erkennen, dass die Gelangensbestätigung zwei unterschiedliche Aussagen enthält:

1. Der Kunde holt die Ware mit eigenem Fahrzeug ab (Beförderung durch den Abnehmer): In diesem Fall muss der Kunde das „Ende der Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet“ bestätigen. Würde er nämlich den Erhalt des Gegenstands bestätigen, würde das Dokument nicht als Nachweis für das „Gelingen“ ins übrige Gemeinschaftsgebiet anerkannt, da er den Gegenstand ja bereits bei der Abholung in Deutschland erhalten hat.
2. Alle anderen Fälle: Bei einer Beförderung durch den Verkäufer bzw. einer Versendung durch den Verkäufer oder Abnehmer muss der „Erhalt des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet“ bestätigt werden.

## PRAXISTIPP

! *Bevor er zum ersten Mal eine Gelangensbestätigung anfordert, sollte Ihr Mandant seinem Abnehmer erklären, warum und in welcher Form er diese benötigt. Da es sich um eine nationale Regelung Deutschlands handelt, sollte er deren Kenntnis bei ausländischen Geschäftspartnern nicht voraussetzen. (Das Muster einer solchen Erläuterung in deutscher und englischer Sprache zur Weitergabe an Mandanten erhalten Bezieher des Gratis-Services **BiB direkt** per E-Mail.) Darüber hinaus empfiehlt es sich, die Verpflichtung zur Vorlage von Gelangensbestätigungen in die Kaufverträge zu übernehmen und bereits abgeschlossene Verträge entsprechend anzupassen.*

## PRAXISTIPP (FORTSETZUNG)

*Ihr Mandant sollte seinem Kunden eine vorbereitete Gelangensbestätigung übersenden, die bereits alle erforderlichen Angaben enthält. Der zu bestätigende Monat kann z.B. anhand von Erfahrungswerten vorgegeben werden (ein oder zwei Tage nach Beginn des Versands). Die vorgegebenen Daten sollten allerdings geändert werden können: Insbesondere sollte der Kunde Hinweise zu abweichenden Mengen, Artikeln oder zu Qualitätsmängeln eintragen können. Je nach Art des Transports (Beförderung durch den Abnehmer oder andere Fälle) sollte auch nur der zutreffende Text – Ende der Beförderung oder Erhalt des Gegenstands – in die Bestätigung aufgenommen werden.*

*Diese „feinsinnige“ Unterscheidung, die sich kaum einem deutschen Unternehmer erschließt, wird ein ausländischer Unternehmer noch weniger nachvollziehen können. Man kann aber davon ausgehen, dass ein Außenprüfer die Gelangensbestätigung nicht anerkennen wird, wenn ein abholender Unternehmer den Erhalt der Ware bestätigt. Er hätte ja das Ende der Beförderung bestätigen müssen ... Auch der umgekehrte Fall ist denkbar. Sensibilisieren Sie Ihre Mandanten daher bitte dafür, dass in Zukunft wohl noch häufiger Nachweise aus formellen Gründen abgelehnt werden. Denn für den Prüfer zählt ausschließlich das Prüfungsergebnis. Diskussionen im Rahmen einer „tatsächlichen Verständigung“ werden wohl eher selten stattfinden.*

## Form der Gelangensbestätigung

Ein Vordruck ist nicht vorgeschrieben. Das BMF wird aber voraussichtlich einen Vorschlag für eine Gelangensbestätigung in deutscher, englischer und französischer Sprache veröffentlichen. Es wird empfohlen, den vorgeschlagenen Wortlaut zu verwenden – allerdings mit der vorstehend erwähnten Einschränkung, dass nur die Bestätigung (Ende der Beförderung/Erhalt der Ware) vorgegeben wird, die für den jeweiligen Sachverhalt zutrifft.

Abweichend von der derzeitigen Situation soll die UStDV eine gesetzliche Regelung enthalten, wonach die Bestätigung auch in elektronischer Form erteilt werden kann. Es bedarf dann keiner Unterschrift.

Außerdem kann die Gelangensbestätigung dann aus mehreren Dokumenten bestehen (§ 17a Abs. 2 letzter Satz UStDV). Das heißt, dass der Abnehmer in seiner Bestätigung z.B. nicht die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Ware aufführen muss. Er kann einfach auf den entsprechenden Lieferschein (oder die Lieferscheine) verweisen.

Eine weitere Vereinfachung dürfte sein, dass die Gelangensbestätigung auch für die Umsätze aus bis zu einem Kalendervierteljahr zusammengefasst werden kann.

## Einbindung eines Spediteurs

Die in der aktuellen Version des § 17a Abs. 2 letzter Unterabsatz UStDV vorgesehene Möglichkeit, die Gelangensbestätigung bei

# Sie wollen mehr Profi-Tipps lesen? Fordern Sie jetzt Ihre Gratis-Ausgabe an!



Gleich gebührenfrei faxen an:  
**0800 5121913**

Deubner Verlag GmbH & Co. KG  
Kundenservice • Oststraße 11 • 50996 Köln • Tel.: 0221 937018-0  
kundenservice@deubner-verlag.de • www.deubner-steuern.de

**Ja**, ich will die

## BiB – Beraterpraxis im Blickpunkt

gratis lesen. Wenn ich mich nicht innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt meiner Gratis-Ausgabe schriftlich abmelde, erhalte ich 6 Ausgaben der „Beraterpraxis im Blickpunkt“ für ein ganzes Jahr zum Preis von 128 € zzgl. 4,90 € Versandkosten und zzgl. USt. Den Bezug kann ich jederzeit zum Ende des Bezugszeitraums kündigen.

**Ihr besonderer Vorteil:** Im Preis inbegriffen ist die digitale Version der BiB – die **BiB direkt**. Die Bib direkt bietet Ihnen unter anderem praktische Arbeitshilfen als weiterverwendbare Word- und Exceldateien, mit denen Sie Ihre Mandanten perfekt unterstützen.

### Bestellen ohne Risiko:

- Erste Ausgabe der BiB gratis
- 14 Tage unverbindlicher Test
- Keine Weitergabe Ihrer Kundendaten
- Jederzeitiges Kündigungsrecht zum Bezugsende
- Schneller Kundenservice
- Auf Rechtssicherheit geprüfte Inhalte

**Jetzt  
Gratis-Ausgabe  
anfordern!**



### Lieferung an:

Kanzlei/Institution

Name/Vorname

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail-Adresse (Bitte keine info@-Adresse!)



Datum/Unterschrift

41349501

Deubner Verlag GmbH & Co. KG – mit den Marken Deubner Steuern & Praxis und Deubner Recht & Praxis

Postfach 50 19 64  
50979 Köln  
Oststraße 11  
50996 Köln

Tel. +49 (0) 2 21/93 70 18-0  
Fax +49 (0) 2 21/93 70 18-90  
www.deubner-steuern.de, www.deubner-recht.de  
kundenservice@deubner-verlag.de

HRA 16268  
Persönlich haftende Gesellschafterin  
Deubner Verlag Beteiligungs  
GmbH

mit den Geschäftsführern  
Ralf Wagner  
Werner Pehland  
HRB 37127

Commerzbank  
Konto 937 259 30  
BLZ 370 800 40

**ANZEIGE +++ ANZEIGE +++ ANZEIGE**



einem Spediteur aufzubewahren, ist nicht zuletzt auf das Drängen mehrerer Speditionsverbände – zu Recht – fallengelassen worden. Eine solche Maßnahme ist praxisfremd und mit erheblichen Risiken für beide Parteien belastet. Die aufgrund der geltenden Rechtslage (noch) zulässige Möglichkeit sollte auf keinen Fall in Anspruch genommen werden.

## PRAXISTIPP

! Sie sollten Ihre Mandanten auffordern, wann immer möglich, die Gelangensbestätigung zu beschaffen. Eine klarere und bessere Nachweismöglichkeit gibt es nicht.

Optimal ist es, die elektronische Form (z.B. E-Mail) zu verwenden und diese ggf. mit einer Sammelbestätigung für ein Kalendervierteljahr zu verbinden. Dies dürfte insbesondere für eigene Vertriebsniederlassungen und Großkunden interessant sein. Bei Nutzung „intelligenter“ Software kann diese Form sogar eine erhebliche Arbeitserleichterung gegenüber dem bisherigen Verfahren bedeuten.

Die Frage, ob die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder seines Beauftragten begonnen hat, dürfte unproblematisch sein, wenn der Absender eine Domain verwendet, aus der sich der Name des Unternehmens ergibt oder ableiten lässt. Problematisch kann es werden, wenn der Absender E-Mail-Adressen wie z.B. aol.com, yahoo.com oder entsprechende nationale Domains verwendet.

Von Kunden, die sie nur gelegentlich beliefern, sollten Ihre Mandanten zeitnah eine Gelangensbestätigung anfordern. Oder sie sollten diese Kunden grundsätzlich per Kurierdienst oder Post beliefern, da für diesen Fall einfache Alternativnachweise zugelassen sind (s.u.).

## ALTERNATIVNACHWEISE: VERSENDUNGSBELEG UND ANDERER HANDELSÜBLICHER BELEG

Bei einer Versendung durch den Lieferer oder Abnehmer (nicht aber bei der Beförderung mit eigenem Fahrzeug des Lieferers oder Abnehmers) kann der Nachweis, dass die Ware in einen anderen EU-Mitgliedstaat verbracht worden ist, auch durch folgende Belege geführt werden:

### Versendungsbeleg

Bei dem Versendungsbeleg nach § 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) UStDV handelt es sich – wie bei der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage – insbesondere um einen handelsrechtlichen Frachtbrief (z.B. CMR). Dieses Dokument gilt aber nur dann als Nachweis, wenn es vom Auftraggeber unterzeichnet ist und eine Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts der Ware enthält. Ein weiterer namentlich genannter Versendungsbeleg ist das Konnossement oder ein Doppelstück davon.

Ob sich die Forderung nach einer Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts letztlich durchsetzen wird, ist im Hinblick auf die EuGH- und BFH-Rechtsprechung allerdings zweifelhaft (BFH,

Urt. v. 12.05.2009 – V R 65/06, BStBl II 2010, 511). Wie die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft in ihrer Stellungnahme vom 25.10.2012 dargelegt haben, zeigt die Praxis darüber hinaus, „dass das Feld 24 des CMR-Frachtbriefs in den seltensten Fällen, vor allem wenn der Abnehmer den Spediteur beauftragt, ausgefüllt ist“.

Fehlt die Unterschrift des Auftraggebers, ist ein CMR zwar nicht als Versendungsbeleg geeignet, muss aber als „anderer handelsüblicher Beleg“ im Sinne des nachfolgenden Absatzes anerkannt werden (sinngemäß BFH, Urt. v. 17.02.2011 – V R 28/10).

### Anderer handelsüblicher Beleg, insbesondere Spediteursbescheinigung

Dieser Beleg muss laut § 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b) UStDV folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des befördernden Unternehmens sowie Ausstellungsdatum
- Name und Anschrift sowohl des Lieferers als auch des Auftraggebers der Versendung
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Ware
- Empfänger der Ware und Bestimmungsort im anderen EU-Mitgliedstaat
- Monat des Endes der Beförderung im anderen EU-Mitgliedstaat
- Versicherung des befördernden Unternehmens, dass die Angaben innerhalb der EU nachprüfbar sind
- sofern die Spediteursbescheinigung nicht elektronisch übermittelt wird: Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers

Beim Nachweis durch den Versendungs- oder einen anderen handelsüblichen Beleg ist ein Verweis auf andere Belege zugelassen (§ 17 Abs. 3 Satz 3 UStDV). Dies ist vor allem bei umfangreichen Teillieferungen oder bei Lieferungen zahlreicher unterschiedlicher Artikel äußerst hilfreich. Außerdem ist eine Sammelbestätigung für längstens ein Kalendervierteljahr möglich.

Unglücklich formuliert ist die Forderung, wonach die Unterschrift „des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers“ gefordert wird. Denn in der Praxis beauftragt ein Spediteur häufig einen Frachtführer als Unterauftragnehmer – und der Unterauftragnehmer beauftragt wiederum einen anderen Frachtführer. In solchen Fällen wird häufig nicht der mit der Beförderung beauftragte Unternehmer die Bescheinigung unterschreiben, sondern ein Unterbeauftragter. Es ist damit zu rechnen, dass insoweit erhöhter Verwaltungsaufwand (Neuausstellung durch einen anderen Unternehmer) erforderlich werden wird oder entsprechende Beanstandungen bei Betriebsprüfungen auftreten werden.

### ALTERNATIVNACHWEIS MIT TRACKING-AND-TRACING-PROTOKOLL

Dieser Alternativnachweis nach § 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c) UStDV kommt insbesondere für Kurierdienstleistungen in Betracht. Durch ihn muss die Versendung lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweisbar sein. Die weitere Voraussetzung, wonach das Tracking-and-Tracing-Protokoll nur in Verbindung mit einer schriftlichen oder elektronischen Auftragsertei-

lung anerkannt wird, wird zwar in vielen Fällen nicht problematisch sein; aber es gibt doch eine Reihe von Unternehmen, die den Auftrag telefonisch erteilen. Außerdem ist fraglich, was darunter zu verstehen ist, dass der Nachweis „lückenlos“ zu führen ist. Diese Formulierung zeigt wieder einmal die typisch deutsche Überregulierung. Als Nachweis für das „Gelingen“ hätte es ausgereicht, die Ablieferung beim Empfänger vorzuschreiben.

Vorteilhaft ist bei dieser Regelung, dass keine Angaben über die gelieferten Waren verlangt werden. Das dürfte insbesondere die Fälle erleichtern, bei denen ein Lieferer mehrere unterschiedliche Artikel an Kleinabnehmer versendet, von denen eine Gelangensbestätigung nur schwer zu erhalten ist.

Auch hier ist eine Sammelbestätigung für längstens ein Kalendervierteljahr zulässig. Ob diese in der Praxis in Anspruch genommen werden kann, wird die Zukunft zeigen.

#### ALTERNATIVNACHWEIS BEI POSTDIENSTLEISTUNGEN

Bei Postsendungen, deren Verbringen nicht über ein Tracking-and-Tracing-Protokoll nachgewiesen werden kann, reicht eine Empfangsbestätigung des Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung in Verbindung mit dem Nachweis über die Bezahlung der gelieferten Ware aus (§ 17a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d) UStDV). Die ursprünglich vorgesehene Regelung, nach der sich aus der Empfangsbestätigung auch die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Ware ergeben sollte, ist erfreulicherweise nicht in die UStDV übernommen worden. Auch hier ist eine Sammelbestätigung für längstens ein Kalendervierteljahr zulässig.

#### ALTERNATIVNACHWEIS BEI VERSENDUNG DURCH DEN ABNEHMER

Beauftragt der Abnehmer einen Spediteur, kann auch eine Spediteursbescheinigung anerkannt werden, die nicht den Monat des Endes der Beförderung, sondern eine Versicherung des Spediteurs enthält, die Ware an den Bestimmungsort zu befördern (§ 17a Abs. 3 Nr. 2 UStDV). Außerdem muss der Lieferer nachweisen können, dass die gelieferte Ware bezahlt worden ist.

Angaben über eine Nachprüfbarkeit innerhalb der EU werden nicht gefordert. Da diese Erklärung nicht elektronisch übermittelt werden darf, muss sie auch unterschrieben werden. Das liegt wohl daran, dass diese Sonderform der Spediteursbescheinigung für die Fälle gedacht ist, in denen der abholende Spediteur die Bestätigung zum Zeitpunkt der Übergabe der Ware aushändigt. Das hat den Vorteil, dass der Lieferer nicht auf eine spätere Übersendung der Gelangensbestätigung oder der „normalen“ Spediteursbescheinigung angewiesen ist. Er hat somit bereits bei der Übergabe der Ware einen Nachweis über die Steuerfreiheit.

#### ALTERNATIVNACHWEIS BEI ZULASSUNGSPFLICHTIGEN FAHRZEUGEN

Eine weitere Sonderregelung enthält § 17a Abs. 3 Nr. 5 UStDV für die Lieferung zulassungspflichtiger Fahrzeuge, wenn der Abnehmer diese selbst abholt. Dann reicht ein Nachweis über die Zulassung auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat aus. Auch wenn diese Nachweismöglichkeit grundsätzlich zu begrüßen ist,

muss doch darauf hingewiesen werden, dass sie nicht für die Fälle gilt, in denen ein Unternehmer ein Fahrzeug erwirbt, das er im Bestimmungsland oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat verkaufen will oder bereits verkauft hat. Ein Nachweis per Zulassung ist nur dann möglich, wenn der Kunde des Lieferers das Fahrzeug selbst abholt, welches im Bestimmungsland auf dessen Namen zugelassen wird oder bereits zugelassen ist.

#### SONSTIGE ALTERNATIVNACHWEISE

Weitere Alternativen, das Gelingen in einen anderen EU-Mitgliedstaat nachzuweisen, gelten für Waren, die im gemeinschaftlichen Versandverfahren oder als verbrauchsteuerpflichtige Waren geliefert werden. Nach § 17a Abs. 3 Nr. 3 und 4 UStDV gilt für diese das jeweilige zoll- oder verbrauchsteuerliche Dokument als Nachweis.

#### INKRAFTTRETEN, ÜBERGANGSREGELUNG

Die vorgenannten Regelungen sollen zum 01.07.2013 in Kraft treten. Bis zu diesem Zeitpunkt kann der Nachweis auch anhand der Dokumente geführt werden, die bis zum 31.12.2011 vorgesehen waren.

Sofern die UStDV in dieser Form beschlossen wird, können Unternehmer auch auf die Übergangsregelung vertrauen, die dann endlich gesetzlich geregelt ist. Die bisherige Übergangsregelung per BMF-Schreiben sehen viele Kenner der Materie als nicht ausreichend an, da sich Richter bei einer späteren gerichtlichen Überprüfung nur an das Gesetz, nicht aber an ein BMF-Schreiben halten werden. Ob diese Sicht der Dinge zu pessimistisch ist, bleibt abzuwarten.

#### PRAXISTIPP

! Die kommenden Monate sollten Ihre Mandanten auf jeden Fall dazu nutzen, die internen Prozesse zu prüfen und an die neuen Regelungen anzupassen. (Eine Checkliste mit den Maßnahmen zur Einrichtung der Gelangensbestätigung für ihre Mandanten erhalten Bezieher von **BiB direkt** per E-Mail.) Außerdem sollten sie ihre Kunden in anderen EU-Staaten über die Gelangensbestätigung informieren und die Prozesse mit den Spediteuren und sonstigen Dienstleistern optimieren.

#### DIE STEUERFREIE LIEFERUNG BEI INNERGEMEINSCHAFTLICHEN REIHENGESCHÄFTEN

Die klare und eindeutige Nachweisführung für steuerfreie Lieferungen ist eine sehr wichtige Angelegenheit. Bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften ist es aber mindestens genauso wichtig herauszufinden, welcher Umsatz denn überhaupt steuerfrei ist. Denn in der Praxis kommt es immer wieder vor, dass zwar eindeutige Nachweise für eine (vermeintliche) innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen, dass es sich bei diesem Umsatz aber überhaupt nicht um denjenigen handelt, der steuerfrei ist.

Je nach Anzahl der Beteiligten handelt es sich bei Reihengeschäften um mindestens zwei Lieferungen (Umsätze). Unternehmer 1 (U1) verkauft an U2 und U2 verkauft an den letzten Abnehmer. Dieser kann ein Unternehmer (U3), aber auch eine Privatperson sein. Im Folgenden sollen aus Vereinfachungsgründen lediglich Reihengeschäfte mit drei Unternehmern dargestellt und besprochen werden.

## ERMITTLUNG DER BEWEGTEN LIEFERUNG

Um beurteilen zu können, ob ein Umsatz steuerfrei ist, muss ermittelt werden, wem die Versandungslieferung zuzuordnen ist, das heißt, wer die bewegte Lieferung hat. Als derzeit vergleichsweise sichere Aussagen können folgende gewertet werden:

- Befördert der **erste** Unternehmer in der Reihe mit eigenem Fahrzeug oder organisiert er den Transport, ist der Verkauf von U1 an U2 die bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG, Abschnitt 3.14 Abs. 8 UStAE).
- Befördert der **letzte** Unternehmer in der Reihe mit eigenem Fahrzeug oder organisiert er den Transport, ist der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG, Abschnitt 3.14 Abs. 8 UStAE).

Bei Versendungen wurde bisher überwiegend die Frage gestellt, wer den Spediteur „beauftragt“: Nur derjenige, der die Rechnung bezahlt, oder auch derjenige, der den Kontakt mit der Spedition unterhält und dem Spediteur die konkreten Versanddetails mitteilt (Menge, Gewicht, Abholzeitpunkt usw.)? Zwischenzeitlich haben sowohl EuGH als auch BFH klargestellt, dass die Beförderungs- bzw. Versandungslieferung auch demjenigen zugerechnet werden kann, der nicht deren Kosten trägt (EuGH, Urt. v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09, Rdnr. 41 und BFH, Urt. v. 11.08.2011 – V R 3/10, Rdnr. 22). Aus diesem Grund wird hier die Auffassung vertreten, dass es nur darauf ankommt, wer den Transport „organisiert“, also z.B. dem Spediteur den Versandauftrag übermittelt.

Befördert der **mittlere** Unternehmer in der Reihe mit eigenem Fahrzeug oder organisiert er den Transport, gilt Folgendes:

Nach § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG, Abschn. 3.14 Abs. 9 UStAE gilt der Grundsatz, dass der Verkauf von U1 an U2 die bewegte Lieferung ist. Dies ist aber eine widerlegbare Vermutung. Denn wenn U2 nachweist, dass seine Funktion als Verkäufer stärker ist als die Funktion als Einkäufer (Originalwortlaut: „es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat“), ist der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung. Ein klassisches Beispiel hierfür ist der Fall, dass der mittlere Unternehmer die Ware „ab Werk Hersteller“ kauft, dann aber „frei Haus Endabnehmer“ verkauft. Weist er also durch die Auftragsbestätigung, Rechnung oder andere handelsübliche Dokumente nach, dass seine Verkaufsfunktionen überwiegen, ist der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung.

Diese durch den deutschen Gesetzgeber geschaffene Regelung war eine praktikable Möglichkeit, Komplikationen zu vermeiden. Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist sie aber durch „richtlinienkonforme Auslegung“ der Umsatzsteuersystem-Richtlinie überholt. Danach müssen für die Ermittlung der bewegten Lieferung folgende Grundsätze berücksichtigt werden:

- „Die Beantwortung dieser Frage hängt von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ab.“ Diese Aussage des EuGH ist ein „Schlag ins Gesicht“ für alle Unternehmer, da Massengeschäfte niemals im Einzelfall umfassend gewürdigt werden können. Darüber hinaus sind die

Ausführungen des EuGH so sibyllinisch, dass selbst erfahrene Juristen keine praktischen Ratschläge geben können.

- Es ist der Zeitpunkt zu bestimmen, „zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist“. Der EuGH hat bisher aber nicht erkennen lassen, welche Grundsätze für die Bestimmung dieses Zeitpunkts gelten. Praktikabel wäre es zu sagen, dass jemand nur dann über einen Gegenstand wie ein Eigentümer verfügen kann, wenn er diesen mit eigenem Fahrzeug transportiert oder den Spediteur beauftragt und somit Weisungsbefugnis hat. Ob sich eine solche Sichtweise durchsetzen kann, ist derzeit aber völlig offen.
- Hat U2 dem U3 die Verfügungsmacht übertragen, bevor der innergemeinschaftliche Transport erfolgt, kann die bewegte Lieferung nicht mehr der ersten Lieferung zugeordnet werden. Wendet man die Vorschläge des vorhergehenden Absatzes an, kann dies nur die Fälle betreffen, in denen der letzte Unternehmer die Ware mit eigenem Fahrzeug abholt oder einen Dritten mit dem Transport beauftragt. Denn nur dann kann er wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen.
- Hat U1 dem U2 die Verfügungsmacht im Versandungsland übertragen, hat U2 die Absicht bekundet, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen, und tritt er mit einer USt-IdNr. des Bestimmungslandes auf, ist der erste Verkauf die bewegte Lieferung, sofern die Verfügungsmacht an U3 im Bestimmungsland übertragen wird. Dieser Grundsatz gilt aber nicht, wenn U2 seinem Lieferer U1 mitgeteilt hat, dass der Gegenstand, bevor er das Versandungsland verlassen hat, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde. Nach dieser Begründung hat es U2 in der Hand, die umsatzsteuerlichen Folgen zu gestalten. Wenn U1 erfährt, dass die Ware – bevor sie Deutschland verlassen hat – weiterverkauft worden ist, ist (grundsätzlich) der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung. Die schlichte Tatsache, dass die Ware an einen anderen Empfänger versendet wird, ist im Übrigen für sich allein noch kein Indiz für einen Weiterverkauf. Dies gilt selbst dann, wenn U3 an der Beförderung beteiligt ist (EuGH, Urt. v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09, Rdnr. 41 und 42). Der EuGH krönt seine Ausführungen damit, dass selbst die Mitteilung über den Verkauf für sich allein noch kein Nachweis ist, dass die Verfügungsmacht tatsächlich an U3 übertragen wurde. Völlig offen bleibt aber die Frage, ob es eine Rolle spielt, wann U1 vom Verkauf erfahren hat. Wie ist es z.B. zu beurteilen, wenn U1 seine Rechnung an U2 erstellt, bevor die Ware seinen Betrieb verlassen hat, und er zum Zeitpunkt des Versands vom Verkauf erfährt? Wie ist es zu beurteilen, wenn U1 seine Rechnung an U2 zum Versandzeitpunkt erstellt und einen Monat nach dem Transport erfährt, dass die Ware vor dem Verlassen Deutschlands an U3 weiterverkauft worden ist? Ungeklärte Fragen, die noch viel Kopfzerbrechen bereiten und – vor allem – finanzielle Folgen für die Unternehmen haben werden.

Dieser Versuch einer Zusammenfassung der EuGH-Bestimmungen bestätigt, dass jeder Einzelfall umfassend gewürdigt werden muss, und führt zu der erschreckenden Feststellung, dass – zumindest für den Fall der Organisation des Transports durch das mittlere Unternehmen – derzeit keine verlässlichen Ratschläge für die Gestaltung gegeben werden können.

## PRAXISTIPP

! Solange es ausschließlich um die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Folgen in Deutschland geht, können grundsätzlich die Regelungen des deutschen Umsatzsteuerrechts angewendet werden. Lediglich die Beurteilung von Reihengeschäften bei Versendung durch den mittleren Unternehmer (Ermittlung der bewegten Lieferung) muss im Sinne der richtlinienkonformen Auslegung durch EuGH und BFH gesehen werden (z.B. EuGH, Urt. v. 06.04.2006 – Rs. C-245/04) und nicht i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG. Darüber hinaus muss ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im anderen betroffenen Staat rechtlich geprüft werden sollte. Denn die rechtliche Beurteilung kann – mit einer Ausnahme – in anderen (Mitglied-)Staaten anders ausfallen, da die EU-Systemrichtlinie Spielraum für abweichende Regelungen lässt. EU-einheitlich sind lediglich die sog. innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG) geregelt, bei denen drei Unternehmen in drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen.

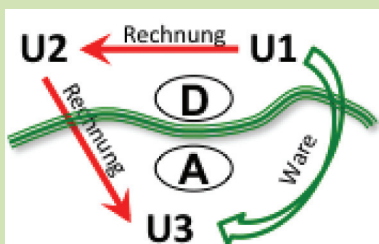
Insbesondere die steuerliche Abwicklung von Verkäufen aus einem Auslieferungslager und sonstige Verkäufe mit Ort der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat differieren stark.

Es folgen nun einige Beispiele zur Beurteilung grenzüberschreitender Reihengeschäfte (Beispiele 6 bis 12).

## BEISPIEL 6

**Grundsachverhalt 1:** Das erste und das mittlere Unternehmen sitzen in Deutschland, das letzte in Österreich. Jedes Unternehmen hat eine USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaates, in dem es ansässig ist.

U1 in München verkauft an U2 in Freiburg. U2 verkauft an U3 in Wien und vereinbart mit U3, dass dieser die Ware bei U1 in München abholt und dementsprechend den Transport organisiert. U2 informiert U1, dass sein Kunde U3 die Ware abholen lässt.



Da U3 den Transport organisiert, ist der Verkauf an ihn die bewegte Lieferung. U2 hat daher in Deutschland eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an U3. U3 hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich.

Der Verkauf von U1 an U2 ist eine vorangehende ruhende Lieferung mit Ort der Lieferung in Deutschland (dort, wo die Versen-

## BEISPIEL 6 (FORTSETZUNG)

dung beginnt). U1 muss U2 somit deutsche Umsatzsteuer berechnen. U2 zieht diese Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.

## BEISPIEL 7

**Erste Abwandlung des Grundsachverhalts 1:** U1 in München verkauft an U2 in Freiburg. U2 verkauft an U3 in Wien und vereinbart mit U1, dass dieser den Transport der Ware an seinen Kunden U3 nach Wien organisiert.

Wenn U1 den Transport organisiert, ist der Verkauf von U1 an U2 die bewegte Lieferung. Nur diese kann steuerfrei sein, wenn alle Voraussetzungen vorliegen. Da U2 aber nur eine deutsche USt-IdNr. besitzt, fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit. (Dieses Fehlen heißt zwar nicht, dass die Steuerfreiheit überhaupt nicht in Betracht kommt – es muss aber mit erheblichen Problemen gerechnet werden.) Somit muss U1 in seiner Rechnung deutsche Umsatzsteuer separat ausweisen.

Unabhängig davon hat U2 in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb, den er nur dann anmelden kann, wenn er dort umsatzsteuerlich registriert ist oder – sofern zulässig – einen Fiskusvertreter beauftragt. Außerdem muss er, da der Ort seiner Lieferung dort ist, wo die Versendung endet, seinem Kunden U3 österreichische Umsatzsteuer berechnen. Dass diese Gestaltung nicht sinnvoll ist, dürfte offensichtlich sein.

## BEISPIEL 8

**Zweite Abwandlung des Grundsachverhalts 1:** U1 in München verkauft an U2 in Freiburg. U2 verkauft an U3 in Wien und teilt U1 mit, dass er die Ware per Spediteur in München abholen und zu seinem Kunden U3 nach Wien transportieren lässt.

Organisiert der mittlere Unternehmer den Transport und hat er seinen Lieferanten darüber unterrichtet, dass er die Ware weiterverkauft hat, bevor sie Deutschland verlassen hat, ist der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung. Insofern gelten die Ausführungen zu Beispiel 6 entsprechend. Informiert U2 seinen Lieferanten U1 nicht über den Weiterverkauf, kommt die Lösung zu Beispiel 7 in Betracht.

## PRAXISTIPP

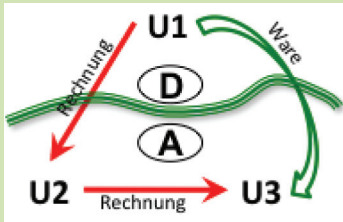
! Sind das erste und das zweite Unternehmen in Deutschland ansässig, empfiehlt es sich, dass der letzte Abnehmer (der tatsächliche Warenempfänger – U3) den Transport organisiert. Es sollte auf jeden Fall vermieden werden, dass das erste Unternehmen (U1) den Transport organisiert. Für den Fall, dass das mittlere Unternehmen den Transport organisiert, sollte sichergestellt werden, dass U1 nachweisen kann, dass er von U2 über den Weiterverkauf informiert worden ist.



## BEISPIEL 9

**Grundsachverhalt 2:** Das erste Unternehmen sitzt in Deutschland, das mittlere und das letzte Unternehmen in Österreich. Jedes Unternehmen hat eine USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaates, in dem es ansässig ist.

U1 in München verkauft an U2 in Innsbruck. U2 verkauft an U3 in Wien und vereinbart mit U3, dass dieser die Ware bei U1 in München abholt und den Transport organisiert. U2 informiert U1, dass sein Kunde U3 die Ware abholen lässt.



Da U3 den Transport organisiert, ist der Verkauf an ihn die bewegte Lieferung. Nur diese kann steuerfrei sein, wenn alle Voraussetzungen vorliegen. Der Ort der bewegten Lieferung ist dort, wo die Versendung beginnt, also in Deutschland. Daher müsste sich U2 in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen oder – sofern er keine steuerpflichtigen Umsätze in Deutschland tätigt – einen Fiskalvertreter beauftragen und eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführen. U3 hätte einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich.

Der Verkauf von U1 an U2 ist eine vorangehende ruhende Lieferung mit Ort der Lieferung in Deutschland. U1 muss U2 somit deutsche Umsatzsteuer berechnen. U2 zieht diese – nach der umsatzsteuerlichen Registrierung – als Vorsteuer ab.

Dass diese Gestaltung nicht sinnvoll ist, ist offensichtlich.

## BEISPIEL 10

**Erste Abwandlung des Grundsachverhalts 2:** U1 in München verkauft an U2 in Innsbruck. U2 verkauft an U3 in Wien und vereinbart mit U1 dass dieser den Transport an seinen Kunden U3 nach Wien organisiert.

Wenn U1 den Transport organisiert, ist der Verkauf von U1 an U2 die bewegte Lieferung. Nur diese kann steuerfrei sein, wenn alle Voraussetzungen vorliegen. Da U2 eine österreichische USt-IdNr. besitzt, liegen die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor; U1 berechnet an U2 ohne Umsatzsteuer. U2 hat in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb und eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung (nachfolgende ruhende Lieferung) an seinen Kunden U3, da der Ort der Lieferung dort ist, wo die Versendung endet, also in Österreich.

## BEISPIEL 11

**Zweite Abwandlung des Grundsachverhalts 2:** U1 in München verkauft an U2 in Innsbruck. U2 verkauft an U3 in Wien und teilt U1 mit, dass er die Ware per Spediteur in München abholen und zu seinem Kunden U3 nach Wien transportieren lässt.

Organisiert der mittlere Unternehmer den Transport und hat er seinen Lieferanten darüber unterrichtet, dass er die Ware weiterverkauft hat, bevor sie Deutschland verlassen hat, ist der Verkauf von U2 an U3 die bewegte Lieferung. Insofern gelten die Ausführungen zu Beispiel 9 entsprechend. Hätte U2 seinen Lieferanten U1 nicht über den Weiterverkauf informiert, käme die Lösung gemäß Beispiel 10 in Betracht.

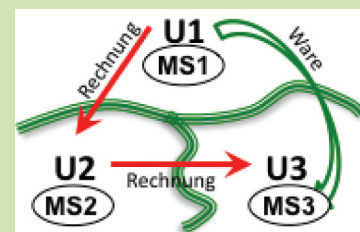
## PRAXISTIPP

! Sitzt das erste Unternehmen in Deutschland, während das zweite und das dritte Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, empfiehlt es sich, dass der erste Lieferer (U1) den Transport organisiert. Auf keinen Fall sollte U3 den Transport organisieren. Für den Fall, dass U2 den Transport organisiert, darf U1 nicht darüber informiert worden sein, dass die Ware vor Verlassen Deutschlands weiterverkauft wurde. Allerdings ist es schwierig nachzuweisen, dass man etwas nicht wusste. Ein solcher Nachweis lässt sich nur dadurch führen, dass im Unternehmen keine Angaben vorliegen, dass die Ware weiterverkauft worden ist.

## BEISPIEL 12

**Grundsachverhalt 3:** Drei Unternehmen sitzen in drei unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten. Die Ware wird vom ersten an den letzten Unternehmer versandt.

U1 mit USt-IdNr. von Mitgliedstaat 1 (MS1) verkauft an U2 mit USt-IdNr. von MS2. U2 verkauft an U3 mit USt-IdNr. von MS3. U1 oder U2 organisieren den Transport.



Bei dieser Konstellation handelt es sich um ein „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ (§ 25b UStG), das als einziges Reihengeschäft EU-weit einheitlich geregelt ist (Art. 141 MwStSystRL). U1 und U2 haben eine steuerfreie Lieferung. U3 meldet in seinem Land die Umsatzsteuer (nicht die Erwerbsteuer) auf seinen Einkaufspreis an und zieht sie als Vorsteuer ab. U2 muss neben den üblichen Angaben in der Rechnung auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts und die Steuerschuldnerschaft von U3 hinweisen.