

Referentenentwurf

des Bundesministeriums der Finanzen

Elfte Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

A. Problem und Ziel

Es hat sich gezeigt, dass die mit Wirkung vom 1. Januar 2012 als weitgehend einzige Nachweismöglichkeit für die Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a UStG) in § 17a der Umsatzsteuer-Durchführungs-Verordnung (UStDV) geschaffene sogenannte Gelangensbestätigung in der Praxis zu Anwendungsschwierigkeiten geführt hat. Mit der Verordnung sollen weitere Nachweismöglichkeiten geschaffen werden, um den Betroffenen insgesamt eine einfache und sichere Nachweismöglichkeit zu ermöglichen. Die vorliegende Verordnung enthält die neuen Nachweispflichten.

B. Lösung

Es werden einfachere und eindeutiger Nachweisregelungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen geschaffen (§ 17a UStDV). Außerdem wird klargestellt, dass bis zum Inkrafttreten dieser neuen Regelungen die Unternehmer die bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Nachweismöglichkeiten bis zum Inkrafttreten dieser Verordnung weiterhin anwenden können, um einen verträglichen Übergang für die Unternehmer auf die neuen Regelungen zu ermöglichen (§ 74a UStDV).

C. Alternativen

Keine.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Keine.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Es ergeben sich im Hinblick auf die gesetzlichen Informationspflichten aus § 17a Absatz 2 Nummer 2 UStDV im Hinblick auf den Buch-/Belegnachweis nur geringfügige Veränderungen des Zeitaufwandes. Daher unterbleibt eine betragsmäßige Bezifferung.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Die Änderungen der Regelungen zum beleg- und buchmäßigen Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen führen zu nicht bezifferbarem Personalminderaufwand bei den Finanzämtern auf Grund einfacherer Prüfung der Voraussetzungen der Steuerbefreiungen.

F. Weitere Kosten

Kosten für die Wirtschaft einschließlich der mittelständischen Unternehmen entstehen nicht.

Genaue Angaben zur Struktur der Be- und Entlastungen für einzelne Sektoren der Volkswirtschaft sind nicht bekannt. Deren Größenordnung wird insgesamt jedoch als zu gering eingeschätzt, um in Einzelfällen oder im Allgemeinen volkswirtschaftliche Effekte auszulösen.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten.

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

Elfte Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Vom ...

Auf Grund des § 6a Absatz 3 Satz 2 des Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

Artikel 1

Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 2. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2416) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 17a wird wie folgt gefasst:

„§ 17a

Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versendungsfällen

(1) Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Absatz 1 des Gesetzes) hat der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

(2) Als eindeutig und leicht nachprüfbar nach Absatz 1 gilt insbesondere ein Nachweis, der wie folgt geführt wird:

1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14 und 14a des Gesetzes) und
2. durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensbestätigung), die folgende Angaben zu enthalten hat:
 - a) den Namen und die Anschrift des Abnehmers;
 - b) die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen im Sinne von § 1b Absatz 2 des Gesetzes;
 - c) im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat

des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet;

- d) das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie
- e) die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten. 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.

Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst 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.

(3) In folgenden Fällen kann der Unternehmer den Nachweis auch durch folgende andere Belege als die in Absatz 2 Nummer 2 genannte Gelangensbestätigung führen:

1. bei der Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Unternehmer oder Abnehmer durch
 - a) einen Versendungsbeleg, insbesondere durch handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und der eine Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält, mit einem Konnossement oder deren Doppelstücke,
 - b) einen anderen handelsüblichen Beleg als die Belege nach Buchstabe a, insbesondere mit einer Bescheinigung des beauftragten Spediteurs, der folgende Angaben zu enthalten hat:
 - aa) den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
 - bb) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
 - cc) die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung,
 - dd) den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
 - ee) den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
 - ff) eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie
 - gg) die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.

Bei einer elektronischen Übermittlung des Belegs an den liefernden Unternehmer ist 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,

- c) eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein von dem mit der Beförderung Beauftragten erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist, oder
 - d) in den Fällen von Postsendungen, in denen eine Belegnachweisführung nach Buchstabe c nicht möglich ist: eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung an den Abnehmer und den Nachweis über die Bezahlung der Lieferung;
2. bei der Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Abnehmer durch einen Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands sowie durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs, die folgende Angaben zu enthalten hat:
- a) den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
 - b) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
 - c) die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung,
 - d) den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
 - e) eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, den Gegenstand der Lieferung an den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet zu befördern, sowie
 - f) die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers,
3. bei der Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch eine Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Beendigungsnachweises für das Versandverfahren erteilt wird, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt;
4. bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren:
- a) bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung und Verwendung des IT-Verfahrens EMCS (Excise Movement and Control System – EDV-gestütztes Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren) durch die von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaats validierte EMCS-Eingangsmeldung,
 - b) bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs durch die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments, das für Zwecke der Verbrauchsteuerentlastung dem zuständigen Hauptzollamt vorzulegen ist;
5. bei der Lieferung von Fahrzeugen, die durch den Abnehmer befördert werden und für die eine Zulassung für den Straßenverkehr erforderlich ist, durch einen Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung.

Der Beleg nach Satz 1 muss bei der Lieferung eines Fahrzeugs im Sinne des § 1b Absatz 2 des Gesetzes zusätzlich dessen Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten. In den Fällen von Satz 1 Nummer 1 gilt Absatz 2 Satz 2 bis 4 entsprechend.“

2. Dem § 74a wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Für bis zum 30. Juni 2013 ausgeführte innerschweizerische Lieferungen kann der Unternehmer den Nachweis der Steuerbefreiung gemäß den §§ 17a bis 17c in der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Fassung führen.“

Artikel 2

Inkrafttreten

(1) Diese Verordnung tritt vorbehaltlich des folgenden Absatzes am 1. Juli 2013 in Kraft.

(2) Artikel 1 Nummer 2 tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Es hat sich gezeigt, dass die mit Wirkung vom 1. Januar 2012 als weitgehend einzige Nachweismöglichkeit für die Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a UStG) in § 17a Umsatzsteuer-Durchführungs-Verordnung (UStDV) geschaffene sogenannte Gelangensbestätigung in der Praxis zu Anwendungsschwierigkeiten geführt hat.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Mit der Verordnung sollen weitere Nachweismöglichkeiten, mit denen neben der Gelangensbestätigung das Gelangen des Liefergegenstandes in den Bestimmungsmitgliedstaat nachgewiesen werden kann, geschaffen werden, um den Betroffenen insgesamt eine einfache und sichere Nachweismöglichkeit zu ermöglichen (§ 17a UStDV). Außerdem wird es den Unternehmern zur Erleichterung des Übergangs auf die neuen Nachweispflichten ermöglicht, den Nachweis bis zum Inkrafttreten dieser Verordnung noch mit den bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Buch- und Belegnachweisen zu führen.

III. Alternativen

Keine.

IV. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Die Regelung beruht auf Artikel 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sogenannte Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL). Der Entwurf widerspricht keinen völkerrechtlichen Verträgen.

V. Gesetzesfolgen

Die neuen Regelungen führen zu einer – von Seiten der Unternehmer gewünschten – Erweiterung der bisherigen Nachweismöglichkeiten bei der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und enthalten eine Übergangsregelung, mit der es den Unternehmern ermöglicht wird, die bisherigen Regelungen bis zum Inkrafttreten der neuen Regelungen anzuwenden.

Als Alternativen wurde geprüft:

- eine Beibehaltung des bisherigen alleinigen Nachweises durch die sogenannte Gelangensbestätigung des Abnehmers,
- eine Rückkehr zu den bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Nachweisen.

Nach Abwägung der zu erwartenden Folgen und Risiken der Regelungsalternativen werden diese Alternativen nicht umgesetzt, weil

- der alleinige Nachweis mit einer Gelangensbestätigung nach Aussagen der betroffenen Unternehmen den in der Praxis verschiedenen gestalteten Abwicklungen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs häufig nicht gerecht wird
- die bisherigen Nachweise durch den Abnehmer oder den von ihm beauftragten Spediteur, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbringen zu wollen, nicht mit der Rechtsprechung von EuGH und BFH vereinbar sind.

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Durch die neuen Regelungen wird den Unternehmen eine einfache, sichere und vorhersehbare Nachweisführung ermöglicht. Für die Verwaltung ergeben sich keine Vereinfachungen.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Keine.

4. Erfüllungsaufwand

Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Es ergeben sich im Hinblick auf die gesetzlichen Informationspflichten aus § 17a Absatz 2 Nummer 2 UStDV im Hinblick auf den Buch-/Belegnachweis nur geringfügige Veränderungen des Zeitaufwandes. Daher unterbleibt eine betragsmäßige Bezifferung.

Darüber hinaus verändert sich der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft nicht.

Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Die Änderungen der Regelungen zum belegmäßigen Nachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 17a UStDV) führen zu keinem Minderaufwand bei den Finanzämtern.

5. Weitere Kosten

Kosten für die Wirtschaft einschließlich der mittelständischen Unternehmen entstehen nicht.

Genauere Angaben zur Struktur der Be- und Entlastungen für einzelne Sektoren der Volkswirtschaft sind nicht bekannt. Deren Größenordnung wird insgesamt jedoch als zu gering eingeschätzt, um in Einzelfällen oder im Allgemeinen volkswirtschaftliche Effekte auszulösen.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Im Zuge der gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien vorzunehmenden Relevanzprüfung sind unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen zuwiderlaufen.

VI. Befristung

Eine Befristung ist nicht vorgesehen. Die Nachweispflichten sollen auf Dauer bestehen bleiben, damit für Unternehmen und Finanzverwaltung langfristig Rechtssicherheit besteht.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1

§ 17a

Allgemeines

Inneregemeinschaftliche Lieferungen sind nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei. Jedoch müssen die Voraussetzungen hierfür vom leistenden Unternehmer nachgewiesen werden. Diese Nachweispflichten, die keine materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b und § 6a UStG darstellen, sind in den §§ 17a bis 17c UStDV festgelegt.

Nach dem durch die Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 2. Dezember 2011 (BGBl. 2011 Teil I Seite 2416) mit Wirkung vom 1. Januar 2012 geänderten § 17a Absatz 2 UStDV war für inneregemeinschaftliche Lieferungen sowohl in Beförderungs- als auch in Versandungsfällen der gesetzlich vorgeschriebene Belegnachweis im Gegensatz zum bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Recht mit einer so genannten Gelangensbestätigung zu führen. Diese Bestätigung ersetzte die bis dahin unterschiedlichen Belegnachweise, also den Verbringensnachweis (§ 17a Absatz 2 Nummer 4 UStDV a.F.), die Empfangsbestätigung (§ 17a Absatz 2 Nummer 3 UStDV a. F.) und - in Versandungsfällen - den handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (§ 17a Absatz 2 Nummer 2 UStDV a. F.) Bescheinigungen der Abholperson (Verbringensversicherung) oder des Spediteurs (Eigenbeleg) konnten nicht mehr als Belegnachweise verwendet werden. Anlass für diese Neuregelung war insbesondere auch, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs von dem die Steuerbefreiung begehrenden Unternehmer nachgewiesen werden muss, dass der Liefergegenstand tatsächlich physisch in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist.

Die Einführung der Gelangensbestätigung zum 1. Januar 2012 diente im Wesentlichen zwei Zielen: Zum einen sollte eine jahrelange Forderung der Wirtschaftsverbände erfüllt werden, einfachere und sichere Belegnachweise als die bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Nachweise zu schaffen, damit die Steuerbefreiung nicht mehr - wie oftmals in der Vergangenheit - Gegenstand von Streitigkeiten zwischen Unternehmen und Verwaltung ist, ob die vorgelegten Belege ausreichend sind. Mit der Gelangensbestätigung sollte dies - im Interesse der Unternehmer - erreicht werden.

Zum anderen sollte mit der Gelangensbestätigung der Nachweis geführt werden können, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer inneregemeinschaftlichen Lieferung

tatsächlich vorliegen. Die bis zum 31. Dezember 2011 zugelassenen Belegnachweise erfüllten diese Voraussetzungen zum Teil nicht. Dies hatte auch der Bundesrechnungshof festgestellt. Die Versicherung des Abnehmers in Abhoffällen, den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern bzw. die vom mit der Beförderung beauftragten Spediteur dem liefernden Unternehmer - oft bereits vorab - erteilte Bescheinigung, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert werden soll, sind kein ausreichender Nachweis, dass der Liefergegenstand - wie von der Rechtsprechung gefordert - tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist.

Die Wirtschaft hatte an der Neuregelung kritisiert, dass es für die Unternehmer in bestimmten Fällen schwierig sei, eine Bestätigung mit Unterschrift des tatsächlichen Abnehmers über den Empfang des Liefergegenstands zu erhalten.

Mit der vorgesehenen Neufassung des § 17a UStDV wird der Kritik der Wirtschaft Rechnung getragen. Dabei wird - nicht zuletzt im Interesse der Wirtschaft an einer rechtssicheren Belegnachweisführung - an der Gelangensbestätigung (als einer Möglichkeit zur vereinfachten Nachweisführung) bzw. an dem Grundsatz festgehalten, dass für die Umsatzsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgewiesen werden muss, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Gleichzeitig werden jedoch bestimmte (weitere) Vereinfachungen angeboten und geregelt, die den Erhalt einer Gelangensbestätigung bzw. den Umgang mit ihr erleichtern. Insbesondere wird zugelassen, dass der Unternehmer das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung mit einer Bescheinigung des von ihm beauftragten Spediteurs belegen kann. Der Unternehmer kann den Nachweis (insbesondere den Nachweis über das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet), sofern der vereinfachte Nachweis nicht erbracht werden kann, aber auch mit allen anderen zulässigen Belegen und Beweismitteln führen, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer in der Gesamtschau nachvollziehbar und glaubhaft ergibt. Die in § 17a Absatz 2 UStDV geregelte Gelangensbestätigung gilt damit nur als eine mögliche Form des Belegnachweises, mit dem die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung für die Finanzverwaltung eindeutig und leicht nachprüfbar sind. Gleiches gilt auch für die in § 17a Absatz 3 UStDV aufgeführten Belege, mit denen der Unternehmer anstelle der Gelangensbestätigung die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachweisen kann.

Liegen dem liefernden Unternehmer Belege der in § 17a Absatz 2 und 3 UStDV genannten Art nicht vor, kann der Unternehmer die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch mit anderen Belegen oder Beweismitteln nicht führen, 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, ist von der Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen. Trotz derartiger Mängel ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit (insbesondere das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei dieser Lieferung) erfüllt sind.

Die Steuerbefreiung kommt allerdings nicht in Betracht, auch nicht auf Grund 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 (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 2011, V R 30/10, Bundessteuerblatt Teil II Seite 769, und Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 7. Dezember 2010, Rechtssache C-285/09 (R), Bundessteuerblatt 2011 Teil II Seite 846).

Die Neufassung von § 17a UStDV beruht auf Artikel 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sogenann-

te Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL). Nach dieser Vorschrift wird die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (genauso wie alle anderen Steuerbefreiungen) unter den Bedingungen angewandt, die die EU-Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen. Insoweit sind die EU-Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung von Nachweisen für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung grundsätzlich frei.

Allerdings hat der EuGH schon einige Feststellungen getroffen, die die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Artikel 131 MwStSystRL beachten müssen:

- Der nationale Gesetzgeber ist unter den Voraussetzungen von Artikel 131 MwStSystRL ermächtigt, Nachweisregelungen zu erlassen. Er muss dabei aber die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes beachten (vgl. Urteil des EuGH vom 7. Dezember 2010, Rechtssache C-285/09 (R), Bundessteuerblatt 2011 Teil II Seite 846).
- Die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist erst dann anwendbar, wenn der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. Leitsatz 1 des Urteils des EuGH vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 (Teleos u.a.), Sammlung 2007 Teil I Seite 7797).
- Wenn der Erwerber eine Erklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben. Es ist jedoch kein für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung maßgeblicher Beweis (vgl. Leitsatz 3 des Urteils des EuGH vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 (Teleos u.a.), a.a.O.).
- Verpflichtet man den Unternehmer, einen schlüssigen Nachweis dafür zu erbringen, dass der Gegenstand der Lieferung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat, gewährleistet dies nicht eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiung. Vielmehr lässt diese Pflicht ihn im Ungewissen darüber, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar ist oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss (vgl. Randziffer 51 des Urteils des EuGH vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 (Teleos u.a.), a.a.O.).

Der Gerichtshof ist dahingehend zu verstehen, dass von dem Unternehmer nicht verlangt werden kann, exakt nachzuweisen, wann die Ware den Lieferstaat tatsächlich verlassen hat. In jedem Fall verlangt der EuGH aber, dass der Unternehmer glaubhaft machen kann, dass der Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist.

Die in § 17a Absatz 2 UStDV geregelte Gelangensbestätigung steht im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH. Sie verkörpert einerseits keinen unwiderlegbaren Nachweis, dass der Gegenstand den Lieferstaat physisch verlassen hat, sondern ermöglicht eine vereinfachte Nachweisführung. Sie ist somit nicht unverhältnismäßig. Durch die Erklärung des Abnehmers, den Liefergegenstand erhalten zu haben, entspricht sie andererseits vielmehr dem tatsächlichen Geschehensablauf und ist damit auch rechtssicher. Im Übrigen vereinfacht die Gelangensbestätigung die Anwendung der Steuerbefreiung im Sinne der EuGH-Rechtsprechung, weil der Unternehmer seine Nachweisverpflichtung von vornherein kennt.

Zu Absatz 1:

Absatz 1 entspricht dem Absatz 1 der Vorschrift in der seit dem 1. Januar 2012 geltenden Fassung.

Zu Absatz 2:

Einleitungssatz

Mit dem neu gefassten Einleitungssatz soll verdeutlicht werden, dass der Unternehmer den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend mit einer Gelangensbestätigung (§ 17a Absatz 2 UStDV) oder den in § 17a Absatz 3 UStDV genannten Nachweisen führen muss, sondern es ihm offen steht, den Belegnachweis mit allen zulässigen Beweismitteln zu führen. Führt der Unternehmer den Nachweis mit der Gelangensbestätigung, gilt dieser Belegnachweis als für die Finanzverwaltung eindeutig und leicht nachprüfbar.

Absatz 2 Satz 1 Nummer 1

Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 regelt wie bisher, dass der Unternehmer zur Verbindung mit der in Nummer 2 geregelten Gelangensbestätigung über ein Doppel der Rechnung verfügen muss.

Absatz 2 Satz 1 Nummer 2

Satz 1

Die bisher in Satz 1 enthaltene Regelung, dass die Bestätigung des Abnehmers „gegenüber dem Unternehmer oder dem mit der Beförderung beauftragten selbständigen Dritten“ zu erfolgen hat, ist entfallen. Entscheidend ist, dass der liefernde Unternehmer als Nachweispflichtiger über die Gelangensbestätigung verfügt. Satz 1 regelt im Übrigen die Angaben, die eine Gelangensbestätigung enthalten muss. Die Buchstaben a, b und d sind unverändert.

In Buchstabe c ist das Wort „Tag“ jeweils durch die Worte „den Monat“ ersetzt worden. Für die Angabe des Zeitpunkts des Erhalts des Liefergegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet bzw. des Zeitpunkts des Endes der Beförderung genügt die Angabe, in welchem Monat des jeweiligen Kalenderjahres dies geschehen ist.

Die bisherige Regelung in Buchstabe e ist in dem neu geschaffenen Satz 1 dahingehend erweitert worden, dass auch ein von dem Abnehmer zur Abnahme des Liefergegenstandes Beauftragter die Gelangensbestätigung unterzeichnen kann. Dies kann z. B. ein selbständiger Lagerhalter sein, der für den Abnehmer den Liefergegenstand entgegen nimmt, ein anderer Unternehmer, der mit der Warenannahme beauftragt wurde, oder in einem Reihengeschäft der tatsächliche (letzte) Abnehmer. Ein mit dem Warentransport beauftragter selbständiger Dritter kann für Zwecke der Gelangensbestätigung nicht zur Abnahme der Ware beauftragt sein. Im Übrigen muss der Abnehmer die Gelangensbestätigung nicht in jedem Fall persönlich unterzeichnen; dies kann auch z.B. durch einen Arbeitnehmer geschehen.

Der neue Satz 2 Buchstabe e regelt, dass bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung eine Unterschrift nicht erforderlich ist. Dabei muss es für den liefernden Unternehmer erkennbar sein, dass die elektronische Übermittlung der Gelangensbestätigung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder dessen Beauftragten begonnen hat. Dies bedeutet z. B. für den Fall, in dem die Gelangensbestätigung im Wege einer E-Mail übermittelt wird, dass ihr entnommen werden kann, dass sie aus dem Verfügungsbereich des Abnehmers oder dessen Beauftragten heraus abgesendet wurde.

Satz 2 und 3

Die neuen Sätze 2 und 3 regeln, dass eine Gelangensbestätigung auch als Sammelbestätigung ausgestellt und darin die an den Aussteller der Gelangensbestätigung ausgeführten Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden können.

Beispiel:

Der liefernde Unternehmer U hat mit einem Kunden K eine ständige Geschäftsbeziehung und liefert in den Monaten Juli bis September Waren, über die in insgesamt 150 Rechnungen abgerechnet wird. K kann in einer Gelangensbestätigung den Erhalt der Waren unter Bezugnahme auf die jeweiligen Rechnungsnummern bestätigen. Als Zeitpunkt des Warenerhalts kann der jeweilige Monat angegeben werden.

Satz 4

Der neue Satz 4 regelt, dass die Gelangensbestätigung nicht zwingend aus einem einzigen Beleg bestehen muss. Sie kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenen Form erbracht werden und kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben.

Zu Absatz 3

Absatz 3 führt die Belege auf, mit denen der Unternehmer anstelle der Gelangensbestätigung den Nachweis der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ebenfalls führen kann. Diese Belege stellen ebenfalls – wie die Gelangensbestätigung – für die Finanzverwaltung eindeutig und leicht prüfbare Nachweismöglichkeiten dar.

Absatz 3 Satz 1 Nummer 1

In Nummer 1 sind die Belege aufgeführt, mit denen der Unternehmer in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Liefergegenstand versendet (die Beförderung erfolgt durch einen selbständigen Dritten), den Nachweis der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung anstelle der Gelangensbestätigung führen kann.

Buchstabe a

Nach Buchstabe a kann dies ein Versendungsbeleg, insbesondere ein handelsrechtlicher Frachtbrief sein, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und der eine Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält, oder ein Konnossement.

Buchstabe b

Nach Buchstabe b Satz 1 kann der Belegnachweis auch mit einem anderen handelsüblichen Beleg als nach Buchstabe a geführt werden. Als anderer handelsüblicher Beleg gilt insbesondere eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs. Diese Bescheinigung muss die in Buchstabe b Satz 1 Doppelbuchstaben aa bis gg aufgeführten Angaben enthalten. Diese Angaben entsprechen inhaltlich den Angaben, die für die Anerkennung einer Spediteursbescheinigung bei Ausfuhrlieferungen erforderlich sind. Satz 2 der Vorschrift regelt, dass im Falle der elektronischen Übermittlung dieses Belegs - ebenso wie bei der Gelangensbestätigung - eine Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers nicht erforderlich ist. Jedoch muss auch in diesem Fall erkennbar sein, dass die elektronische Übermittlung des Belegs im Verfügungsbereich des Belegausstellers begonnen hat.

Buchstabe c

Buchstabe c regelt die Belegnachweismöglichkeit, wenn ein Kurierdienstleister mit der Beförderung des Liefergegenstandes beauftragt wird. In diesem Fall kann der Unternehmer den Belegnachweis mit der schriftlichen oder elektronischen Auftragserteilung und dem vom mit der Beförderung Beauftragten erstellten Protokoll führen, das den Warentransport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist (sog. tracking-and-tracing-Protokoll).

Buchstabe d

Buchstabe d ermöglicht bei Postsendungen eine alternative Belegnachweisführung, wenn ein Postdienstleister mit der Beförderung des Liefergegenstands beauftragt ist und der Unternehmer den Versendungsnachweis (insbesondere wegen fehlenden Protokolls über den Warentransport) nicht mit den Nachweisen entsprechend § 17a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c UStDV führen kann. In diesem Fall genügen als Belegnachweis die Empfangsbescheinigung des Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung an den Abnehmer und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung.

Absatz 3 Satz 1 Nummer 2

Nummer 2 regelt – neben Nummer 1 - eine weitere Belegnachweismöglichkeit für den Fall der Versendung des Liefergegenstands durch den Abnehmer. Der Unternehmer kann in diesem Fall den Belegnachweis auch mit einem Nachweis über die Bezahlung des Liefergegenstands zusammen mit einer Bescheinigung des beauftragten Spediteurs führen, die die in Nummer 2 Buchstabe a bis f aufgeführten Angaben enthalten muss. Diese Angaben sind identisch mit den in Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b Doppelbuchstaben aa bis dd und gg geforderten Angaben. Zusätzlich wird in Buchstabe e eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers gefordert, dass er den Gegenstand der Lieferung an den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Absatz 3 Satz 1 Nummer 3

Die Regelung entspricht inhaltlich dem bisherigen § 17a Absatz 3 UStDV und wurde lediglich redaktionell geändert.

Absatz 3 Satz 1 Nummer 4

Nummer 4 regelt die Belegnachweismöglichkeit anstelle einer Gelangensbestätigung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

Buchstabe a regelt den Fall der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung und Verwendung des IT-Verfahrens EMCS. In diesem Fall kann der Belegnachweis durch die von der zuständigen Zollbehörde des anderen Mitgliedstaats validierte EMCS-Eingangsmeldung geführt werden.

Buchstabe b regelt den Fall der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs. In diesem Fall kann der Belegnachweis durch die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments, das für Zwecke der Verbrauchsteuerentlastung dem zuständigen Hauptzollamt vorzulegen ist, geführt werden.

Absatz 3 Satz 1 Nummer 5

Nummer 5 regelt den Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung eines für den Straßenverkehr zulassungspflichtigen Fahrzeugs, das vom Abnehmer befördert wird. In diesem Fall kann der Unternehmer anstelle der Gelangensbestätigung den Belegnachweis durch den Nachweis der Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung führen.

Absatz 3 Satz 2

Satz 2 regelt, dass in den Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b UStG, in denen der Unternehmer den Belegnachweis mit einem der in Absatz 3 Satz 1 aufgeführten Belege führt, dieser Beleg - ebenso wie die Gelangensbestätigung - zusätzlich die Identifikationsnummer des gelieferten Fahrzeugs enthalten muss.

Absatz 3 Satz 3

Satz 3 regelt, dass in den Fällen, in denen der Unternehmer den Belegnachweis mit einem der in Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 aufgeführten Belege führt, in diesem Beleg - ebenso wie bei der Gelangensbestätigung - Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden können. Außerdem kann der Beleg aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben.

Zu Nummer 2

§ 74 Absatz 3 - neu -

Der neue Absatz 3 regelt, dass der Unternehmer für bis zum 30. Juni 2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen den Nachweis der Steuerbefreiung gemäß den §§ 17a bis 17c UStDV in der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Fassung führen kann. Damit hat der Unternehmer für nach dem 31. Dezember 2011 und vor dem 1. Juli 2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen ein Wahlrecht, nach welchen Regelungen er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a UStG beleg- und buchmäßig nachweist.

Zu Artikel 2 (Inkrafttreten)

Zu Absatz 1

Die Neufassung von § 17a UStDV (Artikel 1 Nummer 1) tritt am 1. Juli 2013 in Kraft.

Zu Absatz 2

Der in § 74a UStDV angefügte Absatz 3 (Artikel 1 Nummer 2) tritt am Tag nach der Verkündung der Änderungsverordnung in Kraft.