

SONDERINFO

Grenzüberschreitende Lieferungen – wichtige Änderungen der Nach- weispflichten seit 1.1.2012

Durch die „Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ vom 2.12.2011 wurden die Vorschriften zu den Beleg- und Nachweispflichten für Ausfuhrlieferungen in Drittstaaten und innergemeinschaftliche Lieferungen geändert und neue Nachweisregelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen eingeführt.

Die am 1.1.2012 in Kraft getretenen Änderungen waren erforderlich, da seit dem 1.7.2009 eine EU-einheitliche Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren (sog. Verfahren „ATLAS-Ausfuhr“) besteht. Die Neuregelungen sind in der Praxis auf starke Kritik gestoßen. Wirtschaftsverbände befürchten insbesondere, dass die neu eingeführte Gelangensbestätigung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu großen Schwierigkeiten für die deutschen Unternehmen führen und den EU-Binnenhandel hemmen werden.

Übergangsfristen: Das Bundesfinanzministerium hatte ursprünglich eine Nichtbeanstandungsregelung in Bezug auf die bisher geltenden Nachweisanforderungen für innergemeinschaftliche Lieferungen bis zum 31.3.2012 vorgesehen. Diese Nichtbeanstandungsregelung wurde mit Schreiben vom 6.2.2012 um weitere drei Monate verlängert. Für bis zum 30.6.2012 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen wird es somit nicht beanstandet, wenn der beleg- und buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung noch aufgrund der bisherigen Rechtslage geführt wird. Für Ausfuhrlieferungen (in Drittländer) liegt jedoch lediglich bis zum 31.3.2012 eine Nichtbeanstandungsregelung vor.

1. Neuregelungen für Ausfuhrlieferungen

Die Lieferung von Gegenständen, die durch den liefernden Unternehmer oder den Abnehmer in das Drittlandgebiet oder



in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (insbesondere in die Freihäfen) befördert oder versendet werden, ist bei Vorliegen aller Voraussetzungen als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei. Zu den Voraussetzungen gehört insbesondere die Vorlage entsprechender Nachweise.

Bisher handelte es sich bei den Vorschriften zur Form und zum Inhalt der Ausfuhrnachweise um Soll-Vorschriften. D. h. die Unternehmen konnten den Nachweis auch in einer anderen Weise erbringen als gesetzlich vorgesehen. Nun wurden alle Soll-Vorschriften in Muss-Vorschriften geändert. Demzufolge sind die Unternehmen künftig verpflichtet, die Ausfuhrnachweise in der vorgesehenen Form zu erbringen.

2. Das Ausfuhrverfahren

Seit 1.7.2009 besteht EU-weit bei Ausfuhr die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. Ausfuhranmeldungen erfolgen seitdem unabhängig davon, wie die Ware befördert wird (Straßen-, Luft-, See-, Post- oder Bahnverkehr), durch die Ausgangszollstelle an die Ausfuhrzollstelle auf elektronischem Wege.

Es wird auch nicht zwischen Beförderungs- und Versandungsfällen differenziert. In Deutschland verwendet die Zollverwaltung das System „ATLAS-Ausfuhr“.

3. Nachweispflichten in Beförderungsfällen

Nach den neuen Bestimmungen hat der Unternehmer in Beförderungsfällen den Belegnachweis regelmäßig durch einen sog. Ausgangsvermerk zu führen. Dies gilt ungeachtet dessen, ob er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert hat.

Der Ausgangsvermerk ist ein PDF-Dokument, der von der Ausfuhrzollstelle elektronisch übermittelt wird, auf Basis der von der Ausgangszollstelle übermittelten Nachricht „Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis“. Der „Ausgangsvermerk“ beinhaltet die Daten der ursprünglichen Ausfuhranmeldung, ergänzt um die zusätzlichen Feststellungen und Ergebnisse der Ausfuhrzollstelle.

Als Belegnachweis wird auch der Alternativ-Ausgangsvermerk anerkannt. Dieser ist ebenfalls eine von der Ausfuhrzollstelle elektronisch übermittelte Bestätigung, die dem Unternehmer zugeht, wenn die Nachricht „Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis“ der Ausgangskontrollstelle bei der Ausfuhrzollstelle nicht eingegangen ist. In diesem Fall kann das Ausfuhrverfahren zollrechtlich nicht automatisiert mit dem PDF-Dokument „Ausgangsvermerk“ erledigt werden.

Hat der Unternehmer statt des Ausgangsvermerks einen von der Ausfuhrzollstelle erstellten „Alternativ-Ausgangsvermerk“ erhalten, gilt dieser nur in Verbindung mit weiteren Belegen als Ausfuhrnachweis. Die Belege müssen folgende Angaben enthalten:

- Namen und Anschrift des liefernden Unternehmers,
- Menge des ausgeführten Gegenstands und handelsübliche Bezeichnung,
- Ort und Tag der Ausfuhr

Von dem seit 1.7.2009 geltenden elektronischen Nachrichtenaustauschverfahren sind Abweichungen nur in folgenden Fällen zulässig:

- im Ausfall- und Sicherheitskonzept (erkennbar am Stempelabdruck „ECS/AES Notfallverfahren“) – hier wird das Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers Ausfuhr/Sicherheit, ein Handelsbeleg oder ein Verwaltungspapier als schriftliche Ausfuhranmeldung verwendet,
- bei der Ausfuhr mit mündlicher oder konkludenter Anmeldung (in Fällen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung bzw. bei Ausfuhranmeldungen bis zu einem Warenwert von 1.000 €) – hier wird ein sonstiger handelsüblicher Beleg (z. B. Frachtbrief, Rechnung, Lieferschein) als Ausfuhranmeldung verwendet.

Nur in diesen Fällen wird die vorgelegte Ausfuhranmeldung von der Ausgangszollstelle auf der Rückseite mit Dienststempelabdruck versehen.

Bei der Ausfuhr von für den Straßenverkehr zugelassenen Fahrzeugen muss der Ausgangsvermerk auch die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten. Zusätzlich ist eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung im Drittland erforderlich, es sei denn das Fahrzeug

wird mit einem Ausfuhrkennzeichen ausgeführt, das aus dem Ausgangsvermerk ersichtlich ist.

Bei Ausfuhr im gemeinsamen oder gemeinschaftlichen Versandverfahren oder bei einer Ausfuhr mit Carnet TIR gilt die Ausfuhrbestätigung der Abgangsstelle als Ausfuhrnachweis.

Bitte beachten Sie: Das Ausfuhrbegleitdokument (ABD) ist nicht als Ausfuhrnachweis geeignet, weil es von der Ausgangszollstelle weder abgestempelt noch zurückgegeben wird. Ein nachträglich von einer ausländischen Grenzzollstelle abgestempeltes ABD ist als Ausfuhrnachweis geeignet.

Aufgrund der zentralisierten Zollabwicklung kann ein Unternehmen, das von mehreren Warenorten in der EU seine Ausfuhr tätigt, die Ausfuhrsendung zentral in dem Mitgliedstaat anmelden, in dem sich seine Hauptbuchhaltung befindet. Der elektronische Ausfuhrvorgang wird in dem Mitgliedstaat begonnen und erledigt, in dem die ursprüngliche elektronische Anmeldung abgegeben wurde, und zwar unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sich die Waren im Anmeldezeitpunkt befanden.

4. Nachweispflichten in Versandungsfällen

Bei Versandung der Waren durch einen beauftragten Spediteur, Frachtführer etc. gilt, wie in Beförderungsfällen, sofern die Ausfuhrmeldung im elektronischen ATLAS-Ausfuhrverfahren erfolgt, der Ausgangsvermerk oder der Alternativ-Ausgangsvermerk als Ausfuhrnachweis. Ist lediglich ein Alternativ-Ausgangsvermerk erstellt worden, wird er nur in Verbindung mit Versandungsbelegen, wie den Eisenbahnfrachtbrief, den Luftfrachtbrief, den Einlieferungsschein für den Postverkehr etc. als Nachweis anerkannt.

Wichtig: Der Alternativ-Ausgangsvermerk allein kann also sowohl in Beförderung- als auch in Versandungsfällen kein umsatzsteuerlicher Ausfuhrnachweis sein.

Ist eine Ausfuhr elektronisch angemeldet worden und ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Ausfuhrnachweis mit dem „Ausgangsvermerk“ oder dem „Alternativ-Ausgangsvermerk“ zu führen, kann der Unternehmer die Ausfuhr durch Versandungsbelege oder durch sonstige handelsübliche Belege nachweisen. Der Beleg muss zusätzlich die Versandungsbezugsnummer der Ausfuhranmeldung nach Art. ZK DVO 796c Satz 3 ZK-DVO (Movement Reference Number – MRN) enthalten.

Bei allen anderen Ausfuhranmeldungen muss der Ausfuhrnachweis durch Versandungsbelege oder durch sonstige handelsübliche Belege geführt werden. Die Belege, wie z. B. die Bescheinigung des beauftragten Spediteurs, muss u. a. eine Versicherung des Ausstellers des Belegs darüber enthalten, dass die Angaben im Beleg auf der Grundlage von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie die Unterschrift des Ausstellers des Belegs. Frachtbriefe (z. B. CMR-Frachtbriefe) müssen vom Absender als Auftraggeber des Frachtführers unterschrieben werden. Beim Eisenbahnfrachtbrief kann die Unterschrift auch

durch einen Stempelaufdruck oder einen maschinellen Bestätigungsvermerk ersetzt werden.

Ist ein Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter mit der Beförderung oder Versendung des Gegenstands in das Drittlandsgebiet beauftragt worden, soll der Unternehmer die Ausfuhr durch eine Ausfuhrbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster nachweisen. Die Bescheinigung muss vom Spediteur nicht eigenhändig unterschrieben worden sein, wenn die für den Spediteur zuständige Landesfinanzbehörde die Verwendung des Unterschriftsstempels (Faksimile) oder einen Ausdruck des Namens der verantwortlichen Person genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung der Landesfinanzbehörde unter Angabe von Datum und Aktenzeichen hingewiesen wird. Anstelle der Ausfuhrbescheinigung des Spediteurs, Frachtführers oder Verfrachters kann der Unternehmer den Ausfuhrnachweis im Ausfall- und Sicherheitskonzept auch mit dem Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers führen, wenn diese mit einem Ausfuhrvermerk der Ausgangszollstelle versehen sind.

5. Neuregelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen

Innergemeinschaftliche Warenlieferungen sind im Ursprungsland der Lieferung von der Umsatzsteuer befreit, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. So müssen die Unternehmen u. a. bestimmte Buch- und Belegnachweise erbringen. Die bisherigen Nachweismöglichkeiten wurden abgeschafft. Wie bei Ausfuhrlieferungen, ist auch die Neuregelung für innergemeinschaftliche Lieferungen als Muss-Vorschrift formuliert.

Sie sieht vor, dass der Belegnachweis lediglich durch zwei Dokumente zu führen ist, das Doppel der Rechnung und eine Bestätigung des Abnehmers, dass der gelieferte Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist – die sog. „Gelangensbestätigung“.

6. Die Gelangensbestätigung

Die Gelangensbestätigung ist sowohl in Beförderungs- als auch in Versendungsfällen der zentrale Belegnachweis. Die erforderlichen Angaben sind allerdings unterschiedlich.

Im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder der Versendung durch den Abnehmer hat der Beleg folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Abnehmers
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei innergemeinschaftlichem Erwerb neuer Fahrzeuge
- den Ort und Tag des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet
- das Ausstellungsdatum der Bestätigung
- die Unterschrift des Abnehmers.

Im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer tritt an der Stelle des Ortes und Tages des Erhalts des Gegenstandes im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Alle anderen Angaben bleiben gleich.

Bei einer Versendung ist es ausreichend, wenn sich die Gelangensbestätigung bei dem mit der Beförderung beauftragten selbstständigen Dritten befindet und auf Verlangen der Finanzbehörde zeitnah vorgelegt werden kann. In diesem Fall muss der Unternehmer eine schriftliche Versicherung des mit der Beförderung beauftragten selbstständigen Dritten besitzen, dass dieser über einen Beleg mit den Angaben des Abnehmers verfügt.

7. Kritikpunkte

Da im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer (Abholfall) Angaben über Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet erforderlich sind, kann der Abnehmer erst dann eine Gelangensbestätigung ausstellen, wenn der Gegenstand der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angekommen ist.

Im Zeitpunkt der Lieferung verfügt der Unternehmer also noch nicht über den für eine Steuerbefreiung erforderlichen Nachweis. Im Unterschied dazu war es nach den bisherigen Bestimmungen ausreichend, wenn der Abnehmer bestätigte, dass er den Gegenstand in den anderen Mitgliedstaat transportieren wird.

Der Unternehmer trägt somit bis zum Erhalt der Gelangensbestätigung das Risiko, dass er die Umsatzsteuer aus dem Erlös an das Finanzamt abführen muss. Es wird befürchtet, dass viele Abnehmer die Gelangensbestätigung nicht unterschreiben und an den deutschen Lieferanten zurückschicken werden, da sie im Ausland häufig unbekannt ist.

Darin besteht die schwerwiegende Änderung im Vergleich zu der bisherigen Rechtslage. Es ist auch zweifelhaft, ob er Gutglaubensschutz in Anspruch nehmen kann, wenn er nicht dafür sorgt, dass er die Gelangensbestätigung erhält.

Fraglich ist ferner, wie bei Reihengeschäften zu verfahren ist. Wenn der Abnehmer der mittlere Unternehmer in der Reihe ist, kann er den Erhalt nicht bestätigen, da nicht er, sondern der Endabnehmer den Liefergegenstand erhält. Dieser wird wiederum keine Gelangensbestätigung unterschreiben, da zwischen ihm und dem deutschen Unternehmen keine vertraglichen Beziehungen bestehen.

Inwieweit die Neuregelung gegen die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) verstößt, da die Vorschriften zum Belegnachweis als Muss-Vorschriften konzipiert wurden, muss noch geklärt werden. Danach sind Buch- und Belegnachweise keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Die Unternehmer können demzufolge nach der EuGH-Rechtsprechung die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen auch auf „andere Weise“ nachweisen.

8. Empfehlungen

- Zur Absicherung für den Erhalt der Gelangensbestätigung sollte der deutsche Lieferant einen Zuschlag in Höhe der auf den Nettopreis entfallenden Umsatzsteuer vom Abnehmer verlangen.
Um eine Steuerschuld nicht entstehen zu lassen, darf in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein. Zu empfehlen ist, für die an sich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung einen Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer in einem Betrag in Rechnung zu stellen, wobei auf der Rechnung ein Hinweis vermerkt werden kann, dass der Zuschlag erstattet wird, wenn die Gelangensbestätigung beim Lieferanten eingeht.
- Noch nicht geklärt ist es, wie zu verfahren ist, wenn der Abnehmer von einem Arbeitnehmer vertreten wird. Damit die Unterschrift des Vertreters anerkannt wird, sollte der deutsche Unternehmer vorerst eine Vollmacht verlangen, und diese bei den Geschäftsunterlagen aufbewahren.

- Bei einer Beauftragung eines Spediteurs sollte der Unternehmer zur Absicherung darauf bestehen, die Gelangensbestätigung des Abnehmers vom Spediteur zu bekommen. Im Übrigen ist dieser Weg wahrscheinlich für den Unternehmer weniger risikobehaftet als die Beförderung durch ihn oder den Abnehmer.

Bitte beachten Sie: Die vorliegende Sonderinformation fasst lediglich die wichtigsten Änderungen zu den Buch- und Nachweispflichten bei Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen zusammen. Auf die vielen Einzelheiten konnte in dieser Info nicht eingegangen werden. Die Zeit bis zum Inkrafttreten der neuen Regelungen müssen alle Unternehmer nutzen, um sich umfassend zu informieren.

Das BMF hat bisher lediglich zu den Buch- und Nachweispflichten bei der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen am 6.2.2012 Stellung genommen. Es wird erwartet, dass das BMF ein Anwendungsschreiben auch zum Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen veröffentlichen wird.

Die Änderungen in der Übersicht

Vorschrift	Inhalt Neuerungen
§ 9 UStDV – Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen in Beförderungsfällen	Der Ausfuhrnachweis muss durch einen Ausgangsvermerk oder einen Alternativ-Ausgangsvermerk geführt werden.
	Das Ausfuhrbegleitdokument (ABD) wird nicht als Ausfuhrnachweis anerkannt.
	Bei der Ausfuhr von Fahrzeugen muss der Ausfuhrnachweis auch die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten.
	Enthält das Fahrzeug kein Ausfuhrkennzeichen, muss zusätzlich eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung im Drittland geführt werden.
§ 10 UStDV – Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen in Versandungsfällen	Der Ausfuhrnachweis muss durch einen Ausgangsvermerk oder einen Alternativ-Ausgangsvermerk geführt werden.
	Die Speditionsbescheinigung muss die sog. Movement Reference Number (MRN) enthalten.
	Bei Verwendung eines handelsrechtlichen Frachtbriefs muss dieser vom Auftraggeber des Frachtführers bzw. seinem Vertreter unterschrieben sein.
	Bei der Ausfuhr von Fahrzeugen gelten die Vorschriften für die Beförderungsfälle entsprechend.
§ 11 UStDV – Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen	Die Regelungen zu Ausfuhrlieferungen gelten entsprechend.
§ 13 UStDV – Buchmäßiger Nachweis bei Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr	Die Regelungen zu Ausfuhrlieferungen gelten entsprechend.
	In allen Fällen muss die sog. Movement Reference Number (MRN) aufgezeichnet werden.
	Bei Arbeiten im Zusammenhang mit Fahrzeugen ist der Gewerbezweig oder der Beruf des Abnehmers sowie der Verwendungszweck des Beförderungsmittels aufzuzeichnen.
§ 17 UStDV – Abnehmernachweis bei Ausfuhrlieferungen im nicht kommerziellen Reiseverkehr	Die Regelungen zu Ausfuhrlieferungen gelten entsprechend. Zusätzlich ist eine Bestätigung der Grenzzollstelle erforderlich.
§ 17a UStDV – Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen	Der Nachweis muss durch ein Doppel der Rechnung und eine Gelangensbestätigung geführt werden.
	Die Gelangensbestätigung muss u. a. im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und Tag des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet enthalten. Bei einer Beförderung durch den Abnehmer muss der Ort und Tag des Endes der Beförderung ausgewiesen sein. Ferner muss die Unterschrift des Abnehmers enthalten sein.
	Bei Versendung der Ware durch einen Spediteur muss der Unternehmer eine schriftliche Versicherung besitzen, dass die Gelangensbestätigung dem Spediteur vorliegt und bei Prüfungen durch die Finanzbehörde dem Unternehmer zeitnah zur Verfügung gestellt wird.
	Bei Fahrzeuglieferungen muss der Nachweis auch die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten.
§ 17b UStDV – Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen	Der Nachweis ist durch Belege nach § 17a zu führen, die zusätzlich die in § 11 UStDV bezeichneten Angaben enthalten.
§ 17c UStDV – Buchmäßiger Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	Der Unternehmer hat die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen. Weitere Angaben über den Abnehmer, die Lieferung etc. sind aufzuzeichnen.
	Bei Fahrzeuglieferungen muss die Fahrzeug-Identifikationsnummer aufgezeichnet werden.