

Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichem Warenverkehr

VO über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen BGBl II 401/1996 idF BGBl II 172/2010, Wartungserlass 2012 der UStR vom 19.12.2012, Referentenentwurf zum § 17a dUStDV vom 1.10.2012

1. Österreich

Die VO 401/1996 bestimmt

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss er Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.*

Mit dem Wartungserlass 2012 der UStR wurde die RZ 4006 erweitert wie folgt:

„Ein Muster, das der Unternehmer zum Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 2 Z 3 der VO BGBl II 401/1996 idgF) verwenden kann, findet sich im Anhang 5 (**Verbringungserklärung**), bzw im Anhang 6 (**Empfangsbestätigung**).

Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet

§ 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung

(Erläuterung: diese Verbringungserklärung sollten Sie verwenden, wenn der/die Kunde/Kundin die Ware selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen an den Bestimmungsort befördert oder durch eine/n von ihm/ihr beauftragte/n Angestellte/n an den Bestimmungsort befördern lässt.)

Ich,

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....

(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag,

(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer*

in

(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

übernommen zu haben und erkläre, sie nach

.....

(Angabe des Bestimmungsmitgliedstaates und der Adresse des Bestimmungsortes)

in meiner Funktion als

Empfänger/in der Lieferung,

Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,

weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*

zu befördern.

Datum

Unterschrift

Hinweis:

Zur Sicherung der Identität des (der) Abholenden sollten Sie eine Fotokopie eines amtlichen Ausweises (zB Reisepass, Führerschein) und seines/ihrer Beauftragungsnachweises (zB Vollmacht) anfertigen und aufbewahren.

* nicht zutreffendes streichen

Erklärung über den Empfang von Waren

§ 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung

(Erläuterung: diese Empfangsbestätigung sollten Sie vom Kunden bestätigen lassen, wenn Sie die Waren selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen befördern oder durch eine/n von Ihnen beauftragte/n Angestellte/n befördern lassen.)

Ich,

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....,

(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag,

.....,

(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer*

in

(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

in meiner Funktion als

Empfänger/in der Lieferung,

Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,

weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*

übernommen zu haben.

Datum

Unterschrift

* nicht zutreffendes streichen

**Die Erstellung dieser beiden Formulare ist sehr zu begrüßen.
Sie werden zweifellos dazu beitragen, die anlässlich von Betriebsprüfungen immer wieder auftretenden Diskussionen zu entkrampfen.**

Leider findet sich in der **RZ 4006** unverändert folgende Richtlinienmeinung:

Sind die im Rahmen einer Betriebsprüfung vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. - in Abholfällen - Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des (Anm. d. Verf. hier fehlt „Abnehmers oder seines Beauftragten“) dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), so ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises (siehe Rz 4008), nicht möglich.

Man beharrt offensichtlich auf der überaus **problematischen Rechtsansicht** anlässlich des **Salzburger Steuerdialoges 2010** und **negiert weiterhin die Rechtsansicht des UFS** und die **höchstgerichtliche Judikatur**.

In einem strittigen Fall in der Steiermark (Holzexport nach Italien) gibt der **UFS RV/0347-G/04 vom 31.5.2005 statt**, verweist auf **VfGH laut B8916/02 vom 12.12.2003** „ist eine **Auslegung** der Bestimmung über den Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen überschießend und **verstößt gegen** das dem Gleichheitssatz innewohnende **Verhältnismäßigkeitsgebot**, wenn ihr ein Sinn beigelegt wird, dass ungeachtet des im Einzelfall **völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen** für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die **Steuerfreiheit** allein deshalb **nicht zu gewähren** sei, **weil** der darüber hinaus gehende – **bloß formelle** – **Buchnachweis** fehlt.“

Amtsbeschwerde an den VwGH

VwGH 2005/15/0031 vom 2.9.2009

- weist Amtsbeschwerde ab
- verweist auf EuGH C-146/05, *Albert Collee* vom 27.9.2007

RN 28 „Zeitnaher Nachweis in Deutschland ist nicht Gesetzesausfluss sondern BFH Rechtsprechung“

RN 29 „eine nationale Maßnahme, die die Steuerfreiheit von der Einhaltung formeller Erfordernisse abhängig macht ohne die Erfüllung der materiellen Anforderung in Betracht zu ziehen, geht über das hinaus was erforderlich ist um eine genaue Erhebung der Steuer sicher zu stellen.“

RN 31 „Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass im Ausgangsverfahren, wie auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht vorträgt, die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Dies scheint im Ausgangsverfahren jedoch nicht der Fall zu sein.“

- **Der VwGH kommt zum Ergebnis:**

„Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen. Den vorstehend wiedergegebenen *Ausführungen des EuGH im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee*, ist zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf *bloß formelle Belange*, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist. **Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend** (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2006/16/0108). **Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.**“

Die **Nachweispflichten gem Art 7 UStG** sind nicht rechtserzeugend **sondern** sind rechtsbezeugend, wenn es auf anderem Weg gelingt nachzuweisen und zu bezeugen, dass die **materiellen Erfordernisse vorliegen**, ist die **Steuerfreiheit zu gewähren**. **Überschießende innerstaatliche Formerfordernisse, soweit diese überhaupt vorliegen, wären europarechtswidrig und hätten der übergeordneten Norm zu weichen.**

2. Deutschland

Auch in Deutschland ringt man mühsam um einen sinnhaften und praxisgerechten Nachweis betreffend innergemeinschaftliche Lieferungen gem § 17a dUStDV, die sogenannte „**Gelangensbestätigung**“.

Die bisherigen Muster wurden offensichtlich wieder verworfen, das Inkrafttreten nach geplanten Terminen 1.1.2012, dann 1.7.2012 abermals, diesmal auf 1.7.2013 verschoben.

Der Referentenentwurf vom 1.10.2012 lautet:

- *Der Unternehmer muss den Nachweis über seine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b), § 6a UStG) nicht mehr zwingend mit einer Gelangensbestätigung, wie seit dem 1.1.2012 in § 17a UStDV vorgesehen, führen.*
- *Neben dem in allen Fällen obligatorischen Doppel der Rechnung stehen in Zukunft weitere Nachweise zur Verfügung.*
- *Eine geänderte Spediteursbescheinigung gehört ebenfalls dazu.*
- *Das D-BMF begründet die Überarbeitung dieser Norm mit Anwendungsschwierigkeiten in der Praxis und hat damit auf die Kritik aus der Wirtschaft reagiert.*
- *Letztlich hat das Ministerium die bereits in einem Entwurf eines D-BMF-Schreibens vorgesehenen Erleichterungen, die jedoch rechtlich nicht von der UStDV gedeckt waren, in den neuen § 17a UStDV aufgenommen.*

Anwendbarkeit

Die neuen Nachweisregelungen sollen ab dem 1. Juli 2013 anwendbar sein (Art. 2 Abs. 1 der 11. VO zur Änderung des § 17a der UStDV). Unternehmen sollen bis dahin den Nachweis der Steuerbefreiung gem. §§ 17a bis 17c UStDV noch in der bis zum 31.12.2011 geltenden Fassung führen können. Art. 74a UStDV wird entsprechend geändert.

Inhalt (auszugsweise)

- *Das D-BMF erleichtert den Erhalt und den Umgang mit der Gelangensbestätigung.*
- *Die Notwendigkeit der Unterschrift des Abnehmers (Vertragspartners des Kaufgeschäfts) wird um die Möglichkeit der Unterschrift eines von dem Abnehmer zur Abnahme Beauftragten erweitert*
- *Statt der Angabe des Tages soll nunmehr die Angabe, in welchem Monat des jeweiligen Kalenderjahres der Erhalt des Liefergegenstandes oder das Ende der Beförderung dies geschehen ist, ausreichen.*
- *Bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich.*
- *Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden, also z.B. aus mehreren Dokumenten bestehen und unter Bezugnahme auf die jeweiligen Rechnungsnummern auch Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammenfassen. Als Zeitpunkt des Warenerhalts kann hierfür der jeweilige Monat angegeben werden.*
- *Entscheidend ist, dass der liefernde Unternehmer als Nachweispflichtiger über die Gelangensbestätigung verfügt.*

Alternativnachweise sind möglich

- *Darüber hinaus werden die Nachweispflichten für verbrauchsteuerpflichtige Waren (EMCS), wie auch für zulassungspflichtige Kraftfahrzeuge (Zulassungsbescheinigung im Bestimmungsmitgliedstaat) geregelt.*

„Sollte der Nachweis mit den o.g. Mitteln nicht gelingen, ist die Lieferung trotzdem steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit (insbesondere das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei dieser Lieferung) erfüllt sind und kein Missbrauchsfall vorliegt.“