

Checkliste für umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ins EU-Ausland

Lieferungen von Deutschland in andere EU-Mitgliedstaaten sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Damit dem Lieferanten diese Umsatzsteuerbefreiung gewährt wird, sollte er v.a. folgende Punkte beachten:

1. **Prüfen, ob die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerbar ist**
2. **Prüfen, ob Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen**
3. **Beleg- und buchmäßige Nachweispflichten beachten**
4. **Anforderungen an die Ausgangsrechnung beachten**
5. **Ausländische Währung umrechnen**
6. **Erklärungs- und Meldepflichten beachten**
7. **Vorsteuerabzug geltend machen**

Bevor die genannten Punkte erläutert werden, folgender Hinweis:

Die gesetzliche Grundlage für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sind insbesondere die §§ 4 Nr. 1 Buchstabe b und 6a Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie die §§ 17a bis 17 c Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Zu diesen strengen Regelungen hat das Bundesfinanzministerium (BMF) im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ausführlich Stellung genommen. Insbesondere werden die Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die beleg- und buchmäßigen Pflichten zum Nachweis dieser Voraussetzungen sowie die Gewährung von Vertrauensschutz erläutert (vgl. insbesondere Abschnitte 6a.1. bis 6a.8. UStAE). Diese Erläuterungen sollten unbedingt beachtet werden. Mögliche Fehler können noch Jahre später zu Umsatzsteuernachzahlungen führen.

- **Umsatzsteuergesetz (UStG)**
- **Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)**
- **Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)**

1. Prüfen, ob die Lieferung in Deutschland umsatzsteuerbar ist

Wenn **NEIN**:

prüfen, ob die Lieferung im Bestimmungsland umsatzsteuerbar und ggf. umsatzsteuerpflichtig ist.

Wenn **JA**, d.h., die Lieferung ist in Deutschland umsatzsteuerbar, folgende Punkte beachten:

2. Prüfen, ob Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen

Damit eine Lieferung von Deutschland in einen anderen EU-Mitgliedstaat im Inland (Deutschland) von der Umsatzsteuer befreit ist, müssen die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sein (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b i.V.m. § 6a UStG):

1. Die gelieferte Ware ist in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt.
2. Der Kunde ist ein Unternehmer (die Unternehmereigenschaft des Kunden wird durch dessen im Zeitpunkt der Lieferung gültigen ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer - USt-IdNr. - dokumentiert. Der Lieferant sollte sich die Gültigkeit der USt-IdNr. sowie Name und Anschrift der Person, der die USt-IdNr. von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde, vom Bundeszentralamt für Steuern bestätigen lassen). Das **Bestätigungsverfahren** ist beim Bundeszentralamt für Steuern online möglich.
3. Der Kunde hat die gelieferte Ware für sein Unternehmen erworben (bestellt ein Unternehmer mit einer gültigen ausländischen USt-IdNr., so gibt er zu erkennen, dass er die Ware für sein Unternehmen erwerben will; dies gilt auch für Handelsware. (Abschnitt 6a.1. Abs 13 UStAE regelt, dass von einem Erwerb der Ware für das Unternehmen des Kunden regelmäßig ausgegangen werden kann, wenn der Kunde mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. auftritt und sich aus Art und Menge der erworbenen Ware keine berechtigten Zweifel an der unternehmerischen Verwendung ergeben).
4. Der Erwerb der Ware unterliegt beim Kunden in einem anderen EU-Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung, d.h., der Kunde ist verpflichtet, in einem anderen EU-Mitgliedstaat die Erwerbsbesteuerung durchzuführen (diese Verpflichtung wird durch die gültige ausländische USt-IdNr. des Kunden dokumentiert).

Nur wenn alle vier Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind und der Lieferant das Vorliegen dieser Voraussetzungen nachweisen kann (vgl. 3.), liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, die in Deutschland umsatzsteuerfrei ist (in diesem Fall muss der Lieferant die folgenden Punkte 3 bis 7 beachten). Der Lieferant stellt eine Rechnung ohne Umsatzsteuer aus. Dies gilt im Prinzip auch in den Fällen, in denen die gelieferte Ware nicht direkt in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt, sondern vor dem Transport dorthin durch einen oder mehrere Beauftragte des Kunden bearbeitet oder verarbeitet worden ist (Einzelheiten s.u.).

Erbringt der Lieferant in Verbindung mit der umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung handelsübliche Nebenleistungen (z.B. Verpackung, Transport und/oder Versicherung der Ware), so sind diese Nebenleistungen ebenfalls umsatzsteuerfrei. In diesem Fall gilt der Grundsatz „Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung“ (vgl. Abschnitt 3.10. Abs. 5 UStAE).

Hinweis:

In folgenden Fällen muss der Lieferant Sonderregelungen beachten:

- auch Lieferungen an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, aber eine gültige ausländische USt-IdNr. haben (solche juristischen Personen können z. B. Vereine oder staatliche Institutionen wie Gemeinden oder öffentliche Bibliotheken in einem anderen EU-Mitgliedstaat sein), sind umsatzsteuerfrei, wenn die Ware in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt (in diesem Fall muss der Lieferant ebenfalls die folgenden Punkte 3 bis 7 beachten);
- bei der Lieferung neuer Fahrzeuge an Privatpersonen (Kunden ohne USt-IdNr.);
- bei einer Werklieferung (vgl. § 3 Absatz 4 UStG) in einem anderen EU-Mitgliedstaat. Eine Werklieferung (Montagelieferung, Anlagenerrichtung oder Bauausführung) kann z.B. vorliegen, wenn ein deutscher Unternehmer eine Maschine oder Produktionsanlage liefert, die er erstmals beim Kunden in einem anderen EU-Mitgliedstaat montiert bzw. montieren lässt. Um eine Werklieferung kann es sich auch handeln, wenn ein Unternehmer ein Gebäude erstellt und die dabei benötigten Baumaterialien selbst beschafft. Für solche Werklieferungen gelten umsatzsteuerliche Sonderregelungen. Informationen hierüber sollten beim Steuerberater bzw. bei der jeweiligen deutschen **Auslandshandelskammer** eingeholt werden.

Definition Versendungsfall / Beförderungsfall

Im Versendungsfall transportiert ein vom Lieferanten oder vom Kunden beauftragter selbstständiger Dritter (z.B. Spediteur, Frachtführer, Verfrachter, Fuhrunternehmer, Kurierdienst bzw. Post oder Bahn) die Ware von Deutschland aus in einen anderen EU-Mitgliedstaat.

Im Beförderungsfall dagegen transportiert der Lieferant oder der Kunde die gelieferte Ware mit eigenem Fahrzeug von Deutschland aus in einen anderen EU-Mitgliedstaat.

3. Beleg- und buchmäßige Nachweispflichten beachten

Warenlieferungen in andere EU-Länder sind unter den o.g. Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen muss der Verkäufer beleg- und buchmäßig nachweisen. Wie dies im Einzelnen zu geschehen hat, regeln die §§ 17a bis 17c UStDV.

So muss der Verkäufer unter anderem belegmäßig nachweisen, dass seine Ware auch tatsächlich in den anderen EU-Mitgliedstaat gelangt ist. Ursprünglich sollten diese belegmäßigen Nachweispflichten verschärft werden. Lieferanten sollten seit Jahresbeginn 2012 nur noch mit der so genannten Gelangensbestätigung nachweisen können, dass ihre Ware in einem anderen EU-Mitgliedstaat angekommen ist. Dies löste massive Kritik der Wirtschaft aus, was den Bundesrat veranlasste, entschärfte Regelungen zu beschließen. Alternativ zur Gelangensbestätigung werden nun auch andere Nachweise, wie z. B. die Spediteurbescheinigung, wieder offiziell zugelassen. Die Änderungen traten zum 1. Oktober 2013 in Kraft. Bis dahin konnten die bis Ende 2011 gültigen Nachweise weiterhin verwendet werden.

Da ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu den Neuregelungen erst am 16. September 2013 veröffentlicht wurde, verlängerte die Finanzverwaltung diese Frist nochmals, und zwar bis zum 31. Dezember 2013.

Im Folgenden (3.1) sind die belegmäßigen Nachweispflichten erläutert, die seit 1. Januar 2014 angewendet werden müssen:

3.1 Belegmäßiger Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Der Lieferant ist verpflichtet, durch Belege eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass die gelieferte Ware tatsächlich in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt ist.

In § 17a UStDV sind mögliche Formen des Belegnachweises genannt (z.B. Gelangensbestätigung, Spediteurbescheinigung, Frachtbrief):

Gelangensbestätigung

Ein Nachweis durch das Doppel der Rechnung und durch eine Gelangensbestätigung gilt nach § 17a Absatz 2 UStDV als eindeutig und leicht nachprüfbar. Die Gelangensbestätigung, in der der Kunde bestätigt, dass die gelieferte Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, muss folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Abnehmers (Kunde),
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen im Sinne des § 1b Absatz 2 UStG,
- 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,
- das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie
- 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.

Spediteurbescheinigung

Das Gelangen der gelieferten Ware in einen anderen EU-Staat kann der Lieferant auch durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs (Spediteurbescheinigung) nachweisen (vgl. § 17a Absatz 3 UStDV). Diese muss folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung,
- den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat,
- 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
- 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.

Frachtbrief, Konnossement

Nach § 17a Absatz 3 UStDV kann der Nachweis, dass die gelieferte Ware in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt ist, auch durch einen Versendungsbeleg erfolgen, insbesondere durch

- einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält,
- ein Konnossement oder
- Doppelstücke des Frachtbriefs oder Konnossements.

Versendungsprotokoll (sog. tracking-and-tracing-Protokoll)

Auch die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein von dem mit der Beförderung Beauftragten (z.B. Kurierdienstleister) erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist (sog. tracking-and-tracing-Protokoll), können als belegmäßiger Nachweis für das Verbringen der Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet dienen (vgl. § 17a Absatz 3 UStG). Liegt der Wert der versendeten Ware nicht über 500 Euro, kann der Lieferant den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch wie folgt führen: durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und durch einen Nachweis über die Bezahlung der Ware (vgl. Abschnitt 6a.5. Absatz 5 UStAE).

Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters

Ebenso kann der belegmäßige Nachweis durch eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Kunden adressierten Postsendung und den Nachweis über die Bezahlung der Ware erfolgen.

Weitere Nachweisbelege

§ 17a UStDV enthält weitere belegmäßige Nachweismöglichkeiten, die der Lieferant nutzen kann, wenn z.B. der Kunde den Spediteur beauftragt, Fahrzeuge bzw. verbrauchsteuerpflichtige Waren geliefert werden oder die Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren erfolgt.

Die Vorschriften im UStG und in der UStDV - z.B. zu den o.g. Nachweispflichten - werden vom Bundesfinanzministerium im UStAE ausführlich erläutert (**s. insbes. Abschnitte 6a.1. bis 6a.8. UStAE**)

So wird z.B. in Abschnitt 6a.2. Absatz 6 UStAE darauf hingewiesen, dass der Lieferant den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend mit einer Gelangensbestätigung oder mit den in § 17a UStDV aufgeführten weiteren Nachweismöglichkeiten führen müsse. Dem Unternehmer stehe es vielmehr frei, den Belegnachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer in der Gesamtschau nachvollziehbar und glaubhaft ergebe.

In der Praxis dürfte es allerdings ratsam sein, hiervon nur im „Notfall“ oder nach Absprache mit dem Finanzamt Gebrauch zu machen. Ansonsten sollte der belegmäßige Nachweis jeweils mit einer der in § 17a UStDV genannten Nachweismöglichkeiten geführt werden. So können Auseinandersetzungen bei Betriebsprüfungen vermieden werden, denn Abschnitt 6a.2. Absatz 8 UStAE regelt: „Führt der Unternehmer den Belegnachweis anhand der in § 17a Abs. 2 und 3 UStDV geregelten Nachweismöglichkeiten, ist der belegmäßige Nachweis als erfüllt anzuerkennen“.

Des Weiteren sind dem UStAE Musterbescheinigungen als Anlage beigelegt, so z.B. Gelangensbestätigungen in deutscher, englischer und französischer Sprache, eine Spediteurbescheinigung sowie eine Spediteurversicherung, die genutzt werden kann, wenn der Kunde den Spediteur beauftragt.

Bearbeitungs- und Verarbeitungsfälle

In den Fällen, in denen die gelieferte Ware vor dem Transport in einen anderen EU-Mitgliedstaat von einem oder mehreren Beauftragten des Kunden bearbeitet oder verarbeitet worden ist, muss der Lieferant der Ware dies zusätzlich durch Belege eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen (vgl. § 17b UStDV i.V.m. §§ 17a und 11 UStDV sowie Abschnitt 6a.6. UStAE).

3.2 Buchmäßiger Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Außerdem muss der Lieferant die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung buchmäßig nachweisen (u.a. durch Aufzeichnung der ausländischen USt-IdNr. des Kunden und durch Aufzeichnung des Gewerbebezugs oder Berufs des Kunden; § 17c UStDV). Für jeden Kunden sollte der Lieferant eine qualifizierte Bestätigung über die Gültigkeit von dessen USt-IdNr. beim Bundeszentralamt für Steuern einholen. Die einzelnen Voraussetzungen müssen für jede innergemeinschaftliche Lieferung eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein (vgl. § 17c UStDV und Abschnitt 6a.7. UStAE).

4. Anforderungen an die Ausgangsrechnung beachten

Die Rechnung über eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung wird ohne Umsatzsteuer ausgestellt. Neben den **Pflichtangaben** muss die Rechnung folgende zusätzliche Angaben enthalten (vgl. § 14a UStG und Abschnitt 14a.1. UStAE) :

- Die deutsche USt-IdNr. des Lieferanten (Rechnungsaussteller),
- die gültige ausländische USt-IdNr. des Kunden (Rechnungsempfänger),
- einen Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung (z.B. "innergemeinschaftliche Lieferung").

Die Rechnung muss bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, an dem der Umsatz ausgeführt worden ist, ausgestellt werden. Erfolgte die Lieferung im März, muss die Rechnung bis zum 15. April ausgestellt werden. Für innergemeinschaftliche Fahrzeuglieferungen sieht § 14a UStG zusätzliche Rechnungsangaben vor.

5. Ausländische Währung umrechnen

Rechnet der Lieferant in einer ausländischen Währung ab, so muss er für umsatzsteuerliche Zwecke den Rechnungsbetrag in Euro umrechnen.

Umrechnungen können entweder nach den Durchschnittskursen, die das Bundesfinanzministerium monatlich bekannt gibt, erfolgen oder - mit Genehmigung des Finanzamtes - nach den Tageskursen, die durch Bankmitteilung oder Kurszettel nachzuweisen sind (vgl. § 16 Abs. 6 UStG und Abschnitt 16.4. UStAE).

6. Erklärungs- und Meldepflichten beachten

Der Lieferant muss die Bemessungsgrundlagen, d.h., den Gesamtbetrag der Entgelte für seine umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen jeweils in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuererklärung gesondert angeben (§18b UStG). Des Weiteren muss er diese Entgelte - separat für jeden Kunden - monatlich in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) dem Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg übermitteln (§ 18a UStG). § 18a UStG enthält weitere Regelungen zur ZM, u.a. auch, in welchen Fällen die ZM nur vierteljährlich abgegeben werden muss. Überschreiten die Lieferungen in andere EU-Staaten 500.000 Euro im Vorjahr, muss der Lieferant diese im Rahmen der **Intrahandelsstatistik** dem Statistischen Bundesamt in Wiesbaden mitteilen (unter Anhang 3 der Anleitung zum Ausfüllen des Intrastat-Vordruck N-Versendung). Wird die vorgenannte Wertgrenze erst im laufenden Kalenderjahr überschritten, so beginnt die Meldepflicht mit dem Monat, in dem die Schwelle überschritten wurde, d.h. für diesen Monat ist die erste statistische Meldung abzugeben.

(Anmerkung: Meldeschwelle für Intrahandelsstatistik lag bis zum 31.12.2011 bei 400.000 Euro. Erhöhung auf 500.000 Euro seit dem 01.01.2012)

7. Vorsteuerabzug geltend machen

Der Lieferant darf die deutschen Umsatzsteuerbeträge, die ihm im Zusammenhang mit einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung berechnet werden (z.B. die Umsatzsteuer, die ihm der Vorlieferant der umsatzsteuerfrei in einen anderen EU-Mitgliedstaat weitergelieferten Ware berechnet, die Umsatzsteuer für Transportkosten u.ä.), als Vorsteuer abziehen. Die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen schließt nämlich den Vorsteuerabzug nicht aus (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG).