

## **Wichtige Änderungen im Umsatzsteuerrecht**

### **1. Finanzverwaltung schränkt „Pommes-Erlass“ ein – Versandhandel ist zum Handeln gezwungen**

Die Finanzverwaltung hat Ende 2012 zum sog. „Pommes-Erlass“ Stellung genommen und die Voraussetzungen zur Anwendung der Vereinfachungsregelung bei regelmäßigen grenzüberschreitenden Lieferungen an eine größere Zahl an Abnehmern (Unternehmer) auf Beförderungsfälle beschränkt. Versandungsfälle sind nunmehr nicht mehr von der Vereinfachungsregelung des sog. „Pommes-Erlasses“ erfasst. Zwar gewährt die Finanzverwaltung eine verlängerte Übergangsregelung bis Ende September 2013, jedoch muss den Unternehmen auch bereits im Übergangszeitraum eine Zustimmung der Finanzverwaltung vorliegen.

#### **1.1 Hintergrund**

Verkauft ein Drittländer an deutsche Kunden Waren und ist er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so gilt seine Lieferung als in Deutschland ausgeführt (§ 3 Abs. 8 UStG). Der Drittländer hat sich in Deutschland umsatzsteuerlich zu registrieren und den Kunden deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Für den Kunden ergeben sich bei der Einfuhr keinerlei Verpflichtungen sowie steht ihm der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Drittländers zu.

Mit der Einführung des Binnenmarktes im Jahre 1993 war die Regelung der Ortsverlagerung für EU-Unternehmer nicht mehr anwendbar. Diese Unternehmer konnten zwar an andere Unternehmer steuerfrei aus ihrem EU-Mitgliedstaat nach Deutschland liefern, jedoch hatte der Kunde dem ausländischen Lieferanten seine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitzuteilen und den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern. Dies würde bei kleinen Unternehmern zu erheblichen administrativen Aufwand führen. Für den EU-Unternehmer würden sich dabei Wettbewerbsnachteile gegenüber Drittländern ergeben, da die Drittländer weiterhin an ihre Kunden Rechnungen mit deutscher Umsatzsteuer ausstellen konnten und nicht auf Angaben ihrer Kunden angewiesen sind.

Die Finanzverwaltung führte deshalb für EU-Unternehmer eine Vereinfachungsregelung ein, nach der diese auch weiterhin an ihre Kunden mit deutscher Umsatzsteuer abrechnen konnten. Diese Vereinfachungsregelung war gerade für ausländische Lieferanten interessant, die eine Vielzahl von deutschen Kleingewerben beispielsweise mit Lebensmitteln oder Schnittblumen belieferten. Für diese Lieferungen konnte aus Vereinfachungsgründen deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden. Die Imbissbuden oder der Blumenhändler hatten aus den Lieferungen einen Vorsteuerabzug und keine Deklarationspflichten für den grenzüberschreitenden Vorgang.

Darüber hinaus konnte ein deutscher Lieferant die Vereinfachungsregel in Anspruch nehmen, wenn er selbst Waren an eine große Anzahl von ausländischen Abnehmern lieferte und der andere EU-Mitgliedstaat ebenso eine derartige Vereinfachungsregel vorsah. Er konnte sich im anderen Mitgliedstaat registrieren lassen und den Kunden lokale Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Das vom deutschen Unternehmer zu erklärende innergemeinschaftliche Verbringen an sich selbst im anderen EU-Mitgliedstaat war auch in administrativer Hinsicht charmant, da der deutsche Unternehmer nicht im Besitz von Nachweisen für eine innergemeinschaftliche Lieferung sein musste, sondern lediglich über das Verbringen von Deutschland in den anderen EU-Mitgliedstaat eine Pro-Forma-Rechnung ausstellen musste.

#### **1.2 Bisher geltende Verwaltungsmeinung**

Nach bisheriger Verwaltungsmeinung war die Vereinfachungsregelung immer dann anzuwenden, wenn bereits bei Beginn des Transports der Waren der Abnehmer feststeht und der Gegenstand unmittelbar an ihn ausgeliefert wird. Die Lieferungen haben dabei regelmäßig an eine größere Anzahl von Abnehmern zu erfolgen und der Lieferant hat mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsmitgliedstaates aufzutreten. Dabei war es bisher egal, wer den Transport der Waren

veranlasst hat. Die beteiligten Finanzämter im Ausgangs- und Bestimmungsmitgliedstaat mussten daneben lediglich mit dieser Handhabung einverstanden sein (Abschn. 1a.2 Abs. 14 UStAE).

### **1.3 Einschränkung durch BMF-Schreiben vom 21.11.2012**

Die Finanzverwaltung hat die unter 1.2 genannten Voraussetzungen mit Schreiben vom 21.11.2012 in zwei Punkten eingeschränkt. Da eine Vereinfachungsregelung auf Versandungsfälle seinerzeit nicht vorgesehen war, erfolgte eine Einschränkung nur mehr auf die Fälle, in denen der liefernde Unternehmer die Waren (selbst) befördert. Soweit die Waren durch einen Dritten versendet werden, ist die Vereinfachungsregelung künftig nicht mehr anzuwenden.

Daneben hat der liefernde Unternehmer die Anwendung der Vereinfachungsregelung vor der erstmaligen Anwendung bei den beteiligten Finanzämtern im Ausgangs- und Bestimmungsmitgliedstaat zu beantragen und dieser Antrag muss genehmigt werden. Soweit die Lieferungen ohne vorherige Genehmigung ausgeführt werden, hat eine Rückabwicklung zu erfolgen.

Diese Einschränkungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Finanzverwaltung gewährt jedoch zwei verschiedene Übergangsregelungen:

- Hat das Finanzamt bereits vor dem 01.01.2013 nachträglich zugestimmt, so ist diese Zustimmung weiterhin gültig, wenn der Unternehmer die Vereinfachungsregelung bisher zutreffend angewendet hat.
- Versandungsfälle können bis zum 31.03.2013 weiterhin unter Anwendung der Vereinfachungsregelung behandelt werden, sofern die genannte Zustimmung der Finanzverwaltung vorliegt.

### **1.4 Verlängerung der Übergangsregelung bis 30.09.2013**

Die Finanzverwaltung hat die Übergangsregelung mit BMF-Schreiben vom 20.03.2013 noch einmal verlängert. Es wird demnach nicht beanstandet, wenn die bisher geltende Vereinfachungsregelung auch für Versandungslieferungen angewendet wird, die bis zum 30.09.2013 ausgeführt werden. Die Zustimmung der Finanzverwaltung muss jedoch weiterhin vorliegen.

### **1.5 Folgen für die Praxis**

Folgen ergeben sich in der Praxis sowohl bei den deutschen Versendern als auch bei deutschen Erwerbern.

Da die Vereinfachungsregelung nur mehr eingeschränkt anzuwenden ist, hat der deutsche Erwerber sich zu vergewissern, dass der liefernde Unternehmer selbst den Transport veranlasst hat und sich die Abrechnung mit deutscher Umsatzsteuer von den Finanzbehörden genehmigen hat lassen. Ansonsten steht dem deutschen Erwerber aus der Rechnung kein Vorsteuerabzug zu.

Auf der Ausgangsseite ergibt sich bei der Abgrenzung des Kunden nun eine erhebliche Verschärfung. Ein Versandhändler musste bislang keine Unterscheidung vornehmen, ob er an einen Unternehmer oder an einen Privatmann geliefert hat, da er in beiden Fällen mit der Umsatzsteuer des Bestimmungsmitgliedstaates abrechnen konnte. Für die Versandungen an Unternehmer kam bisher die Vereinfachungsregel des „Pommes-Erlass“ zur Anwendung, während für die Privatpersonen die Versandhandelsregelung des § 3c UStG maßgebend war.

Der Versandhandel wird die Waren weiterhin nicht selbst zum Kunden transportieren, sondern die Dienste eines Spediteurs in Anspruch nehmen. Folglich ist die Vereinfachungsregelung für Lieferungen an andere Unternehmer in einen anderen EU-Mitgliedstaat nicht mehr anwendbar. Erfolgen die Versandungen an Unternehmer im Ausland, so darf keine ausländische Umsatzsteuer mehr in Rechnung gestellt werden. Vielmehr liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor oder –

mangels Nachweise – eine in Deutschland steuerpflichtige Lieferung. Die Unternehmer sind angehalten, sich die rückwirkende Genehmigung bis 31.12.2012 von ihrem Finanzamt erteilen zu lassen. Daneben ist für die Zukunft gerade im Versandhandel darauf zu achten, ob die Lieferung an eine Privatperson oder nicht doch an einen anderen Unternehmer erfolgt.

Eine Rückabwicklung der Lieferungen würde zu einem erheblichen Aufwand für die Unternehmen führen. Die bislang verwendete eigene ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer müsste auf den Ausgangsrechnungen durch die eigene deutsche sowie die ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden ersetzt werden. Fraglich ist dabei, ob der Versandhändler rückwirkend die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung erhält, da er den Buchnachweis (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden) bei Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht führen konnte. Ebenso hat eine Korrektur der Zusammenfassenden Meldung zu erfolgen.

Im Ergebnis hat der Versandhandel das interne Lieferkonzept zu überdenken und sowohl bei der Bestellmaske sowie im EDV-System Vorkehrungen zu treffen, dass eine Unterscheidung der Kunden künftig eindeutig und nachweislich erfolgt.

## **2. Neue Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zum 01.10.2013**

Zum 01.10.2013 gelten neue Regelungen für die Belegnachweisführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Neben der sog. Gelangensbestätigung kann der Nachweis auch mit Alternativweisen erbracht werden. Allerdings sind diese Alternativen mit Vorsicht zu genießen, da die geläufigen Nachweise wie beispielsweise der CMR-Frachtbrief in seiner jetzigen Form dann nicht mehr als gültiger Nachweis anzusehen ist.

Der Belegnachweis besteht nach dem Wortlaut des § 17a Abs. 2 UStDV aus dem Doppel der Rechnung sowie der Gelangensbestätigung oder einem Alternativnachweis. Die Alternativnachweise sind jedoch nicht bei jeder Art einer Lieferung möglich. Hierbei ist vielmehr entscheidend, ob ein Beförderungs- oder Versendungsfall vorliegt und ob der Transport durch den Lieferer oder den Abnehmer erfolgt oder veranlasst wird.

### **2.1 Doppel der Rechnung**

Die Rechnung muss zwingend die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferanten sowie die des Kunden enthalten. Daneben ist eine Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung bis zum 15. Tag des Folgemonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, auszustellen.

Der BFH hat zudem mit seiner Entscheidung vom 14.11.2012 (Az. XI R 8/11) für Aufsehen gesorgt. Darin führte der BFH aus, dass mit einem in mehrfacher Hinsicht unvollständigen Belegnachweis das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen werden kann. Daneben lässt sich aus dem im Urteilsfall auf der Rechnung befindlichen Vermerk "VAT@ zero for export" nicht ohne Weiteres mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt.

Die Unternehmer müssen sicherstellen, dass die Rechnungen über eine innergemeinschaftliche Lieferung auch zwingend einen Hinweis wie beispielsweise „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ oder „zero-rated intra-Community supply of goods“ enthalten. Das Gesetz gibt hierbei zwar keine eindeutige Formulierung vor, jedoch hat der BFH im o.g. Fall bei einem nicht hinreichend präzisierten Vermerk die Steuerbefreiung versagt. Viele Rechnungen enthalten in der Praxis überhaupt keinen Hinweis auf die Steuerbefreiung.

### **2.2 Gelangensbestätigung**

Die neue Gelangensbestätigung muss nicht aus einem Dokument bestehen. Vielmehr können sich die geforderten Angaben aus mehreren Dokumenten ergeben. Diese sind:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung
- Ort und Monat der Ankunft des Gegenstandes im übrigen Gemeinschaftsgebiet (Es ist nicht ausreichend, wenn lediglich das Bestimmungsland als Ort angegeben wird. Vielmehr ist zwingend die konkrete Stadt oder Gemeinde zu nennen)
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten

Wird die Gelangensbestätigung elektronisch übermittelt, so ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat. Die Gelangensbestätigung kann auch als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden.

Erfolgt die Übermittlung elektronisch und ist daher keine Unterschrift erforderlich, so muss sichergestellt werden, dass die Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des mit der Abnahme Beauftragten begonnen hat. Hierbei sollte es ausreichend sein, wenn sich der Abnehmer aus dem sog. Header-Abschnitt der Email ergibt. In diesen Fällen ist jedoch auch die Email zwingend elektronisch zu archivieren. Ein Prüfer der Finanzverwaltung hat damit auch das Recht, diese Emails im Postfach bei einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung anzusehen. Es empfiehlt sich daher, für die Korrespondenz in Sachen Gelangensbestätigung einen eigenen Email-Account (z. B. Gelangensbestätigung@xy.de) einzurichten, da dem Prüfer sonst das gesamte Emailpostfach des Unternehmers zur Verfügung gestellt werden muss.

## **2.3 Alternativnachweise**

Die nunmehr in § 17a Abs. 3 UStDV vorgesehenen Alternativnachweise können anstatt der Gelangensbestätigung geführt werden. Die Vereinfachungen der elektronischen Übermittlung oder der Sammelbestätigung gelten auch hier. Die Alternativnachweise sind jedoch nicht in allen Fällen anwendbar. Entscheidendes Kriterium dabei ist, ob eine Beförderung oder Versendung vorliegt und wer von den Parteien (Lieferant oder Kunde) diese durchführt oder veranlasst. Als Alternativnachweise kommen folgende Belege in Betracht:

### **2.3.1 Versendungsbeleg (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1a UStDV), insbesondere ein handelsrechtlicher Frachtbrief**

Anwendbarkeit: Versendung durch den Lieferer oder den Abnehmer

Da der Versendungsbeleg neben der Unterschrift des Auftraggebers des Frachtführers auch die Unterschrift des Empfängers nach Erhalt der Ware enthalten muss, kann der CMR-Frachtbrief beispielsweise nicht mehr bereits ab Beginn des Transports in Deutschland ausgestellt werden. Zu diesem Zeitpunkt kann die Unterschrift des Empfängers der Ware in Feld 24 noch nicht vorliegen, da die Ware physisch noch nicht im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen ist. Der CMR-Frachtbrief in seiner bisherigen Art und Weise kann folglich nicht mehr als Belegnachweis verwendet werden. Die Unterschrift des Abnehmers ist zwingend erforderlich.

### **2.3.2 Spediteurbescheinigung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1b UStDV), „weiße Spediteurbescheinigung“**

Anwendbarkeit: Versendung durch den Lieferer oder den Abnehmer

Auf der Spediteurbescheinigung ist unter anderem der Monat anzugeben, in dem die Ware im Bestimmungsmitgliedstaat physisch angekommen ist. Eine Ausstellung bei Beginn des Transports in Deutschland ist nicht möglich.

### **2.3.3 Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)**

Anwendbarkeit: Versendung durch den Abnehmer

Die Spediteurversicherung ist der einzig mögliche Nachweis, der bereits bei Beginn des Transports der Ware in Deutschland ausgestellt werden kann. Der Spediteur hat zu versichern, dass er die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportieren wird. Als zusätzlicher Nachweis muss in diesen Fällen jedoch die Entrichtung des Kaufpreises von einem Bankkonto des Kunden nachgewiesen werden.

Da die Spediteurversicherung bereits bei Beginn des Transports in Deutschland ausgestellt werden kann, misst die Finanzverwaltung diesem Nachweis eine geringere Beweiskraft zu. Sollten begründete Zweifel daran bestehen, dass die Ware physisch in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt ist, so kann die Finanzverwaltung einen anderen Nachweis fordern. Dieser wird in der Vielzahl der Fälle dann aber nicht vorliegen. Schließlich werden die Unternehmer nicht mehrere Nachweise parallel führen.

### **2.3.4 Track-and-Tracing-Protokoll (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1c UStDV)**

Anwendbarkeit: Transport durch Kurierdienstleister im Auftrag des Lieferers oder Abnehmers

Neben dem sog. Track-and-Tracing-Protokoll hat der Lieferer ebenso die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung aufzubewahren. Aktuell steht hierbei im Raum, dass diese Auftragserteilung auch die handelsübliche Bezeichnung der Ware sowie die Menge enthalten muss. Dies kann nicht durch einen Verweis auf die Rechnung geheilt werden. Es bleibt hier abzuwarten, ob dieser Punkt auch so im finalen BMF-Schreiben enthalten sein wird, da dieser nur schwer oder gar nicht in der Praxis umgesetzt werden kann.

Mit Hilfe des Track-and-Tracing-Protokolls muss der Transport lückenlos bis in den Bestimmungsmitgliedstaat nachvollzogen werden können. Dabei ist zu beachten, dass das Protokoll über den gesamten Aufbewahrungszeitraum zu archivieren ist. Viele Kurierdienstleister bewahren die Protokolle nur maximal 6 Monate auf und vernichten diese anschließend. Eine elektronische Archivierung oder die Archivierung als Ausdruck sind daher zwingend durch den Lieferer sicherzustellen.

### **2.3.5 Empfangsbescheinigung des Postdienstleisters (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1d UStDV)**

Anwendbarkeit: Transport durch Postdienstleister im Auftrag des Lieferers oder Abnehmers

Neben der Empfangsbescheinigung ist zusätzlich der Nachweis über die Bezahlung der Postsendung zu führen. Dies ist sowohl bei Barzahlung als auch per Bankkonto möglich. Bei dieser Nachweisform sollte nach aktuellem Kenntnisstand ein Verweis in der Empfangsbescheinigung auf die Rechnung ausreichend sein.

Die Empfangsbescheinigung kann nur als Nachweis geführt werden, wenn der Postdienstleister kein Track-and-Tracing-Protokoll anbietet. Sollte ein solches Protokoll möglich sein, so ist der Nachweis zwingend nach den in Tz. 2.3.4 vorgeschriebenen Dokumenten zu führen.

### **2.3.6 Kfz-Zulassung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 5 UStDV)**

Anwendbarkeit: Beförderung durch Abnehmer (Abholfall)

Der Lieferer kann anhand der Zulassung des Kfz im Bestimmungsmitgliedstaat auf den Abnehmer den Nachweis führen.

Die Zulassung auf eine andere Person im Bestimmungsmitgliedstaat als den Abnehmer ist als Nachweis nicht ausreichend. Insoweit wird dieser Nachweisform in der Praxis wohl wenig Bedeutung zukommen. Schließlich werden Kfz-Händler die gekauften Autos im Bestimmungsmitgliedstaat weiterveräußern und nicht zunächst auf sich selbst zulassen.

### 2.3.7 Sonderfälle

Alternativnachweise bestehen überdies bei der Nutzung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 3 UStDV) und bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 4 UStDV).

### 2.3.8 Folgen für die Zukunft

Die Unternehmer nun gefragt, dass die Nachweise für Lieferungen ab dem 01.10.2013 entsprechend erbracht werden können. Zunächst ist daher im Unternehmen festzustellen, welches Geschäft überhaupt vorliegt und wie künftig geliefert werden soll. Erst dann sollte man sich über die möglichen Nachweise Gedanken machen. Folgende Checkliste soll hierbei eine Gedankenstütze sein.

- Bestandsaufnahme

Werden innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt?

Welche Länder sind betroffen?

Wie erfolgt der Transport (Beförderung / Versendung; Lieferer / Abnehmer)?

- Wahl des Nachweises

Welche Belege eignen sich künftig für die Nachweisführung?

- Umsetzung in der Praxis

Welche Prozesse sind anzupassen?

Welche Verantwortlichkeiten bestehen im Unternehmen?

Anpassung von AGBs?

Kontaktaufnahme mit Spediteuren und Abnehmern

Verbot von Abholfällen?

Wie erfolgt die Archivierung der Nachweise?

Wie wird mit fehlenden Nachweisen umgegangen?

- Prozessbeschreibung

Schriftliche Fixierung der einzelnen Prozesse für Finanzamt und Steuerfahndung

Stichprobenweise Kontrolle der Belegnachweise zu Beginn 2014

Werden die Prozesse entsprechend gelebt?

Sind die Prozesse mit der täglichen Praxis vereinbar?

Liegen ordnungsgemäße Nachweise vor?

## 3. Neuregelungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Nach der Zustimmung des Bundestages am 06.06.2013 und des Bundesrates am 07.06.2013 wurde das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz am 29.06.2013 im Bundesgesetzblatt verkündet. Das Gesetz enthält zahlreiche Änderungen im Umsatzsteuerrecht. Folgende - auszugsweise genannte - Änderungen sind auch im Bereich des Versandhandels von großer Bedeutung:

### 3.1 Abrechnung im Gutschriftsverfahren

Die bisher in § 14 Abs. 4 UStG genannten Pflichtangaben werden um eine Nummer 10 erweitert. Mit Wirkung vom Tag nach Verkündung des Gesetzes muss künftig eine umsatzsteuerliche Gutschrift, d.h. eine durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten ausgestellte Rechnung, zwingend die Bezeichnung „Gutschrift“ enthalten. Die englische Sprachfassung „self billing“ sollte ebenfalls ausreichend sein.

Der Unternehmer hat zwingend auf die richtige Bezeichnung seiner ausgestellten Gutschrift zu achten. Andernfalls steht ihm – mangels Vorliegen aller Rechnungspflichtangaben – kein Vorsteuerabzug zu.

Werden Rechnungen storniert, so dürfen diese künftig nicht mehr als Gutschrift bezeichnet werden, da das Gesetz sonst von einer umsatzsteuerlichen Gutschrift ausgeht und dem Empfänger der Gutschrift zu einer Umsatzsteuerschuld gemäß § 14c UStG zwingt. Daneben könnte man bei strenger Auslegung argumentieren, dass es sich erst gar nicht um eine Stornierung handelt und somit auch weiterhin der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer schuldet. Kaufmännische Gutschriften sind daher künftig als „Stornorechnung“, „Belastungsanzeige“ oder „credit note“ zu bezeichnen. Die Thematik resultiert daraus, dass im Deutschen für ein und denselben Begriff Gutschrift zwei verschiedene Bedeutungen in Frage kommen (umsatzsteuerliche oder kaufmännische Gutschrift).

### **3.2 Abzug der Einfuhrumsatzsteuer**

Die Einfuhrumsatzsteuer ist mit Wirkung vom Tag nach Verkündung des Gesetzes bereits zum Zeitpunkt der Entstehung abzugsfähig. Der Nachweis hat durch einen zollamtlichen Beleg zu erfolgen. Bislang war die Einfuhrumsatzsteuer erst in dem Zeitpunkt abzugsfähig, in dem sie auch entrichtet wurde. Die in § 16 Abs. 2 UStG vorgesehene Vereinfachung des Zahlungsaufschubs ist deshalb hinfällig.

### **3.3 Vorsteuern beim innergemeinschaftlichen Erwerb**

Der Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben wurde gesetzlich auf die innergemeinschaftlichen Erwerbe nach § 3d S. 1 UStG eingeschränkt. Hat der Unternehmer eine andere Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als die des Bestimmungsmitgliedstaates verwendet, so schuldet er zusätzlich gemäß § 3d S. 2 UStG die Umsatzsteuer auf den fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die Gesetzesänderung resultiert aus zwei Entscheidungen des BFH aus dem Jahr 2010 und dem daraus resultierenden BMF-Schreiben vom 07.07.2011. In der Verwaltungspraxis ist der Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichen Erwerben gemäß § 3d S. 2 UStG bereits in allen offen Fällen nicht mehr möglich.

Das Ausmaß der BFH-Entscheidungen ist enorm, da eine falsch verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu weitreichenden Konsequenzen führt. Der Unternehmer verliert bei falschem Auftreten den Vorsteuerabzug in Deutschland und muss dennoch die Erwerbssteuer an den deutschen Fiskus abführen. Dies kann erst korrigiert werden, wenn der Unternehmer die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im anderen Mitgliedstaat nachweist. In Frankreich beträgt die Verjährung beispielsweise nur drei Jahre. Der Unternehmer kann also auch nur noch drei Jahre den dortigen Erwerb nacherklären und nachweisen. Für alle anderen in Deutschland offenen Jahre verliert der Unternehmer den Vorsteuerabzug und hat aufgrund der Erwerbsbesteuerung echte Mehrsteuern zu tragen.

#### **Autor:**

Robert Hammerl  
Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater  
KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
E-Mail: robert.hammerl@kmlz.de