

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER
Neue Promenade 4
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

7. Mai 2009

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Florian Scheurle
Leiter der Abteilung IV
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Umsatzsteuer
BMF-Schreiben vom 6. Januar 2009 zu innergemeinschaftlichen Lieferungen
IV B 9 – S 7141/08/10001
2008/0736501

Sehr geehrter Herr Scheurle,

die Finanzverwaltung hat am 6. Januar 2009 ein Anwendungsschreiben zur Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen veröffentlicht, das in der Praxis zu erheblichen Irritationen führt und in Teilbereichen nicht umsetzbar ist. Das verwundert umso mehr, da sowohl die gewerbliche Wirtschaft als auch die Bundessteuerberaterkammer mit Schreiben vom 31. Oktober 2008 bzw. 30. Oktober 2008 das BMF auf die gravierenden Probleme hingewiesen haben. Die Unternehmen und ihre steuerlichen Berater machen uns in zunehmendem Maße darauf aufmerksam, dass die Anforderungen an die Buch- und Belegnachweise in der Praxis nicht zu erbringen sind und daher zu erheblichen Behinderungen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs führen. Wir appellieren daher nachdrücklich an Sie, auf eine kurzfristige Änderung des BMF-Schreibens im Sinne der nachfolgenden Anmerkungen hinzuwirken.

I. Innergemeinschaftlicher Warenverkehr

Der grenzüberschreitende Handel in der EU wird bei den meisten Unternehmen in einem standardisierten Massenverfahren abgewickelt. Der Nachweis des Vorliegens einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung muss sich im Interesse eines funktionierenden Binnenmarktes auch im Rahmen eines solchen Massenverfahrens problemlos führen lassen. Zwar ist angesichts der Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer der Wunsch der Finanzverwaltung nach einem möglichst detaillierten Nachweis der Steuerbefreiung nachvollziehbar. Die von der Finanzverwaltung in Rz. 25 ff. des BMF-Schreibens gestellten Anforderungen an den belegmäßigen Nachweis in Abholfällen gehen jedoch weit über das von den Unternehmen im standardisierten Massenverfahren Leistbare hinaus und stellen daher ein erhebliches Hemmnis für den freien Warenverkehr dar.

Lieferungen werden in der Praxis nicht aus umsatzsteuerlichen Gründen mittels Abholung abgewickelt, sondern allein aus wirtschaftlichen Gründen. Deshalb ist es einerseits völlig abwegig anzunehmen, dass sich hinter jedem Abholfall ein Betrug verbirgt und andererseits den Unternehmen nicht zuzumuten, ökonomische und bewährte Verfahrensweisen umsatzsteuerlichen Anforderungen unterzuordnen.

Tatsache ist, dass die Unternehmen durch die von der Finanzverwaltung aufgestellten formalen Anforderungen an den belegmäßigen Nachweis schlechter gestellt werden, als sie es vor Abschaffung der Zollgrenzen waren. Denn bei Lieferungen in das Drittland kann die Ausfuhr immerhin anhand von Zolldokumenten zweifelsfrei nachgewiesen werden. Eine solche Schlechterstellung widerspricht der Rechtsprechung des EuGH (Urteil v. 27. September 2007 - Rs. C-409/04, Teleos u. a.) – auf die sich das BMF-Schreiben ausdrücklich bezieht – und dem Grundgedanken eines freien Binnenmarktes.

II. Abholfälle

§ 17a Abs. 2 UStDV legt fest, wie der Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungsfällen zu führen ist. Hierzu gehören in Abholfällen insbesondere

- eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten (§ 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV) sowie
- eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern (§ 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV).

Die Finanzverwaltung stellt aber ausweislich Rz. 25 ff. des BMF-Schreibens an diese Belege besondere Anforderungen bzw. verlangt darüber hinausgehende Belege. Zu den Nachweisanforderungen der Finanzverwaltung im Einzelnen:

1. Verbringensversicherung in deutscher Sprache

Das BMF fordert in Rz. 31 des BMF-Schreibens, dass die Versicherung i. S. d. § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV schriftlich und in deutscher Sprache abzugeben ist. In Abholfällen ist jedoch derjenige, der die Versicherung abgeben soll, der deutschen Sprache oftmals nicht mächtig. Dies führt in der Praxis zwingend dazu, dass der deutschen Sprache nicht mächtige Abholer entweder die Unterschrift verweigern und dennoch die Aushändigung der Ware fordern oder die Versicherung mit einer Unterschrift versehen, ohne zu wissen, welche Art von Erklärung sie unterzeichnen. Die Nachweiskraft einer solchen Versicherung ist somit von vornherein in Frage gestellt.

Diese sprachliche Barriere kann nur mit einer allgemein anerkannten amtlichen Übersetzung in alle europäischen Sprachen überwunden werden. Alternativ müssen zumindest englischsprachige Fassungen anerkannt werden.

2. Nachweis der Identität des Abnehmers bzw. seines Beauftragten

Das BMF-Schreiben verlangt vom Unternehmer in Rz. 29 den Nachweis durchgängiger Vollmachtenketten. Wenn also, wie in Abholfällen üblich, die Ware nicht vom Unternehmer selbst, sondern von einem Fahrer abgeholt wird, muss der leistende Unternehmer prüfen, ob dieser überhaupt zur Abholung berechtigt ist. Ist der Abnehmer eine juristische Person, muss er zudem prüfen, ob die Beauftragung des Fahrers durch den gesetzlichen Vertreter der juristischen Person erfolgt ist. In einem solchen Fall sind also folgende Prüfungsschritte erforderlich:

- (1) Ermittlung des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft (anhand eines "Handelsregisterauszugs", sofern ein dem deutschen Handelsregister vergleichbares Register überhaupt existiert);
- (2) Überprüfung, ob diese vertretungsberechtigte Person den Fahrer bevollmächtigt hat, und zwar anhand einer Passkopie des gesetzlichen Vertreters;
- (3) Überprüfung der Abholvollmacht des Fahrers (wiederum anhand einer Passkopie);
- (4) Überprüfung der Vollmacht im Hinblick auf die konkret abzuholenden Gegenstände.

Der Nachweis einer ausreichenden Legitimationskette für jeden Abholgegenstand ist in hierarchisch strukturierten Unternehmen kaum zu erbringen. Zudem müssen die genannten Vollmachten und Handelsregisterauszüge ggf. übersetzt werden, da dem Finanzamt eine leichte Überprüfung ansonsten nicht möglich ist, und die Unterschriften mit denen auf den ebenfalls zu hinterlegenden Passkopien verglichen werden.

Gemäß Rz. 32 des BMF-Schreibens soll die vom Abnehmer bzw. seinem Vertretungsbevollmächtigten unterschriebene Abholvollmacht einen Bezug zum konkreten Liefergegenstand haben müssen. Eine allgemeine – datierte oder undatierte – Vollmacht soll nicht ausreichend sein. Der Bezug einer jeden Abholvollmacht auf den konkreten Liefergegenstand ist jedoch praxisfern. Diese Anforderung lässt sich eventuell für einzelne, hochpreisige Liefergegenstände, keinesfalls jedoch im täglichen Massengeschäft gegenüber dem Geschäftspartner durchsetzen. Auch wären kurzfristige Bestelländerungen oder -erweiterungen genauso unmöglich wie ein kurzfristiges Austauschen des Abholers (Erkrankung des Fahrers, Ausfall eines Fahrzeugs aus verkehrs-/ technischen Gründen, kurzfristige Routenänderungen). Als Beispiel seien Handelsunternehmen genannt, deren Angebot mehrere Hundert verschiedene Artikel ganz unterschiedlicher Warengruppen und Preiskategorien umfasst. Auswahlentscheidungen werden durch Kunden häufig ad hoc zum Zeitpunkt der Lieferung vorgenommen (z. B. bei Angebotsware). Einzelvollmachten auf Artikelebene sind in solchen Umsatzsituationen schlichtweg nicht möglich.

Die oben beschriebene Prozedur muss bei jeder Lieferung erneut durchgeführt werden. Derart hohen Anforderungen kann in einem Massenverfahren nicht oder – wenn überhaupt – nur mit unangemessen hohem Verwaltungsaufwand entsprochen werden. Sie sind einer Standardisierung, die Voraussetzung für die Abwicklung einer hohen Anzahl von Exportgeschäften ist, nicht zugänglich. Zudem ist zweifelhaft, ob ein ausländischer Geschäftspartner, von dem bei jedem Geschäftsvorgang erneut die o. a. Nachweise angefordert werden, unter diesen Bedingungen zu einer fortgesetzten Geschäftsbeziehung bereit ist.

III. Nachweis des Empfängers bei anderen Beförderungen

Nicht nur in Abholfällen, sondern auch für die übrigen Beförderungsfälle verlangt das BMF-Schreiben den Nachweis einer durchgängigen Vollmachtenkette. Denn nach Rz. 29 muss sich aus der Empfangsbestätigung ergeben, wer der Abnehmer der Lieferung ist. Auch hier soll erforderlich sein, die Verbindung zwischen demjenigen, der die Ware in Empfang nimmt und dem Vertragspartner zu belegen. Auch hier soll es für den Lieferanten erforderlich sein, sich im Zeitpunkt der Übergabe der Ware ggf. Passkopien, Vollmachten und „aktuelle“ Handelsregisterauszüge aushändigen zu lassen. Dies ist jedoch zeitaufwändig und scheitert in der Praxis am eng gesteckten Routenplan der Fahrer.

Wenn der Lieferant die Ware selbst zum Kunden bringt und sich den Empfang im Bestimmungsland bestätigen lässt, kann es nicht darauf ankommen, dass die Person, die die Ware in Empfang nimmt, sich als „Empfangsbevollmächtigter“ ausweist. Eine solche Forderung würde zudem das rechtliche Abstraktionsvermögen derjenigen, die mit der Anlieferung der Waren betraut sind, vielfach überfordern.

Überdies ist für die mit der Abwicklung der Warenübergabe beauftragten Personen oftmals nur schwer unterscheidbar, ob es sich um einen Abhol- oder Versandungsfall handelt.

IV. Nachweis des Lieferorts bei einem Reihengeschäft

In einem Reihengeschäft ist es für den mittleren Unternehmer regelmäßig überlebenswichtig, seine Abnehmer nicht preis geben zu müssen. Denn anderenfalls muss er befürchten, dass sein Lieferant das Rechtsgeschäft in Zukunft selbst mit dem Kunden abschließt.

In Rz. 27 verlangt das Schreiben aber genau das. Und dies ist umso unverständlicher, als die Argumente gegen die Forderung, die genaue Zieladresse angeben zu müssen, direkt mitgeliefert werden:

„So kann der Unternehmer nicht einwenden, er habe z. B. als Zwischenhändler in einem Reihengeschäft ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran, den endgültigen Bestimmungsort des Liefergegenstandes nicht anzugeben, um den Endabnehmer nicht preis geben zu müssen (...). Auch ein Einwand des liefernden Unternehmers, dass er im Falle der Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer in einem Reihengeschäft keine verlässlichen Angaben über den Bestimmungsort des Gegenstandes machen könne, weil dieser ihm nur bekannt sein könne, wenn er selbst den Transportauftrag erteilt habe, ist nicht durchgreifend.“

Es verwundert schon sehr, dass BMF und Länder von den Steuerpflichtigen etwas Unmögliches fordern und dies auch noch proaktiv ansprechen. Gerade bei Reihengeschäften muss es für den Lieferanten ausreichen, wenn ihm der Zwischenhändler das Empfangsland mitteilt. Denn allein der Grenzübertritt der Ware von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG. Wenn die Finanzverwaltung trotz eines berechtigten Interesses des Empfängers mehr fordert, ist dies unverhältnismäßig. Der buchmäßige Nachweis des Empfangslandes muss daher besonders bei Reihengeschäften ausreichen.

Fazit

Abgesehen von der dargestellten Praxisuntauglichkeit ist fraglich, ob die Finanzverwaltung berechtigt ist, zusätzlich zu den in § 17a Abs. 2 UStDV aufgeführten Belegen vom Unternehmer weitere Belege zu verlangen. Dies wurde bereits vom Hessischen Finanzgericht (Urteil v. 7. November 2006, Rs. 6 K 3787/05) verneint; das diesbezügliche Revisionsverfahren ist noch beim BFH anhängig (Rs. V R 65/06). Zwar hat der BFH im Fall des Barverkaufs eines hochwertigen Pkws solche zusätzlichen Belege gefordert (Urteil v. 15. Juli 2004, Rs. V R 1/04). Eine generelle Forderung solcher zusätzlichen Belege – losgelöst von der jeweiligen Branche und dem konkreten Sachverhalt – ist jedoch völlig unverhältnismäßig. Sie führt dazu, dass Abhollieferungen aufgrund des hohen steuerlichen Risikos faktisch undurchführbar sind. Die vom EuGH wiederholt geforderte Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes steht damit außer Frage.

Wir bitten Sie, die Ausführungen in Rz. 25 ff. des BMF-Schreibens unter Einbeziehung unserer obigen Anmerkungen noch einmal zu überdenken.

Für Rückfragen und weiterführende Gespräche stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.

Ein Schreiben gleichen Inhalts haben wir an Frau Nicolette Kressl, MdB, parl. Staatssekretärin im Bundesfinanzministerium übersandt.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS E. V.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER

n. v.
Schwabe

i. A.
Jettling

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.