

## High Risk – VAT as Cost factor – be careful with export sales

### A. Umsatzsteuer als Kostenfaktor

Umsatzsteuer ist ein großes Problem, nicht nur für Tochtergesellschaften ausländischer Mutterunternehmen.

Fehler in diesem Bereich können zu einer Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer bzw. zur Nachzahlung von nicht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer führen. Damit wird die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor. Bei 16 % ist die ohnehin schon knapp kalkulierte Marge weg.

Die im Jahre 2004 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen haben zu einem Mehrergebnis von 1,8 Mrd. Euro geführt. Diese werden unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung und ohne Unterscheidung der Größe der Betriebe vorgenommen.

Ursachen für die Komplexität des Themas Umsatzsteuer sind z. B.

- das komplizierte Umsatzsteuerrecht durch die Mischung unterschiedlicher Systeme (Ursprungslandprinzip und Bestimmungslandprinzip),
- die Notwendigkeit zur Beurteilung des Warenweges,
- die erhöhte Nachweispflichten der Steuerfreiheit
- der formeller Ansatz bei Beleg- und Buchnachweisen oder der Anforderungen an Rechnung und
- die umfangreichen Betrügereien durch Umsatzsteuerkarusselle

Ob ein Umsatz der Umsatzsteuer unterliegt oder in Deutschland überhaupt nicht steuerbar bzw. steuerfrei ist, ist für ein Laie nicht mehr nachvollziehbar.

Nachfolgend soll anhand der Ausfuhrlieferung und der innergemeinschaftlichen Lieferung das Risiko der Versagung der Steuerfreiheit – dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer auf diese Umsätze durch die Gesellschaft nachentrichtet werden müssen – aufgezeigt werden.

Anhand der bahnbrechenden Entscheidung des EuGH vom 12. Januar 2006 zu Umsatzsteuerkarussellen soll die neuere Entwicklung zu dem Risiko der Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn das Unternehmen in Umsatzsteuerkarussellen verwickelt ist, dargestellt werden.

Anhand von drei Praxisbeispielen sollen häufige Fehler aufgezeigt werden.

### B. Ausfuhrlieferung – Drittland

#### Export delivery – Extra-Community territory

Trotz Erweiterung der Europäischen Union wurden im Juni 2004 Waren im Wert von mehr als 22,5 Mrd. Euro von Deutschland aus in Drittländer geliefert. Das sind 18 % mehr als im Juni des Vorjahres.

Ausfuhrlieferungen sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. a. i.V.m. § 6 UStG steuerfrei.

Voraussetzung hierfür ist, dass der entsprechende buch- und belegmäßige Nachweis durch den liefernden Unternehmer erbracht werden (§ 4 Nr. 1 Buchst. a und § 6 Abs. 4 UStG i.V. m. § 8 Abs. 1 UStDV).

Dies kann in Beförderungsfällen (Lieferer oder der Abnehmer befördern die Ware mit dem eigenen Fahrzeug) u. a. eine **Ausfuhrbestätigung der Ausgangszollstelle** (Grenzzollstelle) sein oder in Versandungsfällen (Lieferer oder der Abnehmer beauftragen einen Dritten, z. B. einen Spediteur, mit der Beförderung der Ware) die sogenannte **Spediteursbescheinigung**.

## Typische Probleme – Nachweispflicht

### Ausländischer Abnehmer

Befördert oder versendet der **Abnehmer** die Liefergegenstände selbst in das Drittlandsgebiet, muss sich der Lieferant davon überzeugen, dass es sich um einen **ausländischen** Abnehmer handelt.

Befördert oder versendet der **Lieferant** Gegenstände in das Drittlandsgebiet ist die Ansässigkeit des Abnehmers völlig unerheblich.

Abholfälle bzw. Ab-Werk-Lieferungen in das Drittlandsgebiet sind daher besonders problematisch. Bestehen Zweifel an den Angaben des Abnehmers zur Ansässigkeit im Ausland, sollte der Lieferant die deutsche Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

### Beförderung oder Versendung in das Drittlandsgebiet

Problematisch sind immer wieder die **Fälle der Selbstabholung** durch den Abnehmer. Der Lieferant muss erfahrungsgemäß darauf achten, dass die Belege mit dem Originalzollstempel zum dauerhaften Nachweis der Rechtmäßigkeit der in Anspruch genommenen Steuerbefreiung wieder in seinen Besitz gelangen.

Es ist ratsam, zunächst die deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und erst bei Vorliegen der belegmäßigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gutzuschreiben.

**Wird der Transport im Auftrag des Abnehmers durch einen eingeschalteten selbständigen Beauftragten übernommen**, z. B. einem Spediteur, so kann der liefernde Unternehmer die in Deutschland gebräuchliche Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke (sog. weiße Spediteursbescheinigung) zu nutzen.

Die Beibringung der Spediteursbescheinigung ist bei ausländischen Speditoren schwierig, bei im Drittlandsgebiet ansässigen Speditoren nahezu unmöglich. Es wird daher empfohlen, auf die für Beförderungsfälle vorgeschriebenen Belege, z. B. von den Zollbehörden bestätigte Ausfuhrnachweise, zurückzugreifen.

## Rechtsfolgen

Bei **Nachweismängeln** bei Ausfuhrlieferungen – auch wenn der Unternehmer diese nicht selbst zu vertreten hat, wie z. B. **gefälschte Zollstempel** – hat der Unternehmer nach aktueller Rechtsprechung des BFH **keinen Vertrauensschutz** (BFH v. 6. Mai 2004). Nach der Rechtsprechung des BFH scheidet eine analoge Anwendung der Vertrauensschutz-regelung des § 6a Abs. 4 UStG auf Ausfuhrlieferungen aus.

Als **Resultat** muss der in Deutschland ansässige Unternehmer die Umsatzsteuer nachzahlen, weil die Ausfuhr nicht nachgewiesen werden konnte. Bei Ausfuhren in Höhe von 1.000.000 Euro im Jahr wären das 160.000 Euro.

## Typische Probleme – Zuordnung der Warenbewegung

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung setzt voraus, dass dem eigenen Umsatz die Warenbewegung über die Grenze zugeordnet werden kann. Dies richtet sich nach den Kriterien für eine Versendungs- oder Beförderungslieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG.

Vorsicht ist geboten, wenn man bei Reihengeschäften als erstes Unternehmen die Auslandslieferung nicht selbst beauftragt, sondern die Beauftragung zur Lieferung durch ein zweites weiteres inländische Unternehmen erfolgt. Hier liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 6 **keine steuerfreie Ausfuhrlieferung** vor.

Es sollte daher vor jeder Fakturierung einer steuerfreien Ausfuhrlieferung überprüft werden, ob dem eigenen Umsatz die Warenbewegung zugeordnet werden kann.

## Hinweis auf Steuerfreiheit

Weiterhin sollte – wenn auch nach herrschender Meinung keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit – auf der Rechnung ein Hinweis auf die Steuerbefreiung angebracht werden.

## C. Innergemeinschaftliche Lieferung

Innergemeinschaftliche Lieferungen sind – wie auch Ausfuhrlieferungen – grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.

Voraussetzung hierfür ist – wie bei Ausfuhrlieferungen – , dass dem eigenen Umsatz die Warenbewegung über die Grenze zugeordnet werden kann.

Als weiteres Kriterium für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung wurde die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Erwerbers eingeführt. Diese signalisiert, dass der Kunde im übrigen Gemeinschaftsgebiet den Gegenstand der Lieferung der Umsatzbesteuerung (Erwerbsbesteuerung) als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat.

Die Warenbewegung über die innergemeinschaftliche Grenze und das Vorhandensein einer USt-IdNr. beim unmittelbaren Kunden des Lieferanten sind belegmäßig nachzuweisen.

### **Typische Probleme – Ust-IdNr. des Abnehmers**

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nur dann vor, wenn die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Abnehmer erfolgt.

Wichtig ist hierbei, dass der Abnehmer – der unmittelbare Vertragspartner – auch der Warenempfänger ist. Warenempfänger und Vertragspartner können jedoch auch voneinander abweichen. In diesen Fällen ist die im anderen EU-Mitgliedstaat registrierte UST-IdNr. des Warenempfängers keine hinreichende Voraussetzung für die Steuerbefreiung.

### **Typische Probleme – Nachweispflicht**

#### **Beförderung oder Versendung in das Gemeinschaftsgebiet**

Erfolgt die Beförderung **durch den Kunden**, ist u. a. auch der Nachweis über das Verbringen des Gegenstandes der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat. Dies kann durch eine Bestätigung erfolgen: „Die übernommenen Liefergegenstände werden in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht“.

**Erfolgt ein Versendung durch einen Spediteur**, so ist die sogenannte weiße Speditionsbescheinigung die häufigste Form des belegmäßigen Nachweises. Schwierigkeiten bei ausländischen Speditoren – insbesondere bei von Kunden beauftragten Speditoren – hinsichtlich der Ausstellung einer „weißen Speditorsbescheinigung“ können dadurch gemildert werden, dass sich der Unternehmer auf § 17 Abs. 4 Satz 2 UStDV beruft, die Belege „auch wie in den Beförderungsfällen“ zu verwenden.

Ist die Erlangung der Bescheinigung des beauftragten Speditors für den Lieferanten in Ausnahmefällen nicht möglich, kann auf Lieferschein, Empfangsbestätigung oder Verbringungs nachweis zurückgegriffen werden. Dies setzt eine entsprechende Belegorganisation voraus.

### **Haftung und Vertrauensschutz**

Der liefernde Unternehmer ist verpflichtet mit der „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“ zu prüfen. Nach einer BFH-Entscheidung wurde bestätigt, dass es immer ratsam ist, die Gültigkeit einer UST-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates durch das Bundesamt für Finanzen gem. § 18e UStG bei Neukunden prüfen zu lassen.

Selbst wenn der Unternehmer dies getan hat, hat ihm die Finanzverwaltung die Steuerfreiheit verwehrt.

### **Typische Probleme – Zuordnung der Warenbewegung**

Wie bei einer Ausfuhrlieferung setzt auch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung voraus, dass dem eigenen Umsatz die Warenbewegung über die Grenze – in diesem Fall über die innergemeinschaftliche Grenze – zugeordnet werden kann.

Auch hier ist vor jeder Fakturierung sicherzustellen, dass dem eigenen Umsatz die Warenbewegung zugeordnet werden kann.

## **Typische Probleme – Rechnungserstellung**

Vielfach fehlen in der Rechnung wichtige Angaben, wie z. B. USt-IdNr. des leistenden Unternehmers, die USt-IdNr. des Rechnungsempfängers und ein Hinweis auf die Steuerfreiheit.

Fehlt nur eine dieser zusätzlichen Angaben ist die innergemeinschaftliche Lieferung nicht steuerfrei.

## **Rechtsfolgen**

Bei Nachweismängeln bei innergemeinschaftlichen Lieferungen entfällt die Steuerfreiheit. Der in Deutschland ansässige Unternehmer muss die Umsatzsteuer nachzahlen.

## **D. Entscheidung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen**

Länderübergreifende Umsatzsteuer-Karussellgeschäfte sind insbesondere bei Computerteilen, Handys und im Getränkegroßhandel zu finden.

In einen Umsatzsteuerbetrug sind in der Regel mehrere Gesellschaften eingebunden. Hierbei wird von einem Empfänger in einem EU-Land die Erwerbsumsatzsteuer nicht abführt bzw. eine entwendete USt-IdNr. (Missing –Trader) verwendet.

Ist man an solchen Geschäften – ohne wissen beteiligt – hat die deutsche Steuerverwaltung mit diversen Argumenten den Vorsteuerabzug versagt, selbst dann, wenn sich der inländische Unternehmer ordnungsgemäß verhalten hatte und sich vorab die ausländische USt-IdNr. seines Abnehmers gemäß § 18e UStG bestätigen ließ.

In der bahnbrechenden Entscheidung vom 12. Januar 2006 hat der EuGH nunmehr entschieden, dass Gesellschaften, die ohne ihr Wissen in einem „Karussellbetrug“ verwickelt sind, einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer haben.

Ein Umsatzsteuer-Karussell ändert grundsätzlich nichts am Charakter eines bestimmten Umsatzes in der Lieferkette. Ist der Umsatz nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet, ist der daraus resultierende Vorsteuerabzug anzuerkennen.

## **E. Praxisbeispiele – häufige Fehlerquellen**

### **Fall 1 – keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung trotz verwendeter USt-IdNr.**

Eine deutsche Gesellschaft (D1) erhält von einer belgischen Gesellschaft (B) den Auftrag, auf ihre Rechnung Waren an den deutschen Kunden (D2) der belgischen Gesellschaft auszuliefern. Die belgische Gesellschaft (B) tritt unter der belgischen USt-IdNr. auf.

Die Deutsche Gesellschaft (D1) stellt dem belgischen Auftraggeber eine Rechnung. Die Rechnung muss die deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen werden, obwohl der belgische Besteller mit seiner Umsatzsteuer Nummer aufgetreten ist. Der Grund liegt darin, dass der Warenweg im Inland liegt (von D1 nach D2).

## **Fall 2 – keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung trotz innergemeinschaftlicher Warenbewegung**

Die Deutsche Gesellschaft (D) erhält von einer Gesellschaft in der Schweiz (CH) den Auftrag, Waren an den französischen Kunden (F) der Schweizer Gesellschaft auszuliefern. Die Warenlieferung erfolgt von Deutschland nach Frankreich.

Obwohl eine innergemeinschaftliche Warenbewegung (von Deutschland nach Frankreich ) vorliegt, muss die deutsche Gesellschaft dem Unternehmen in der Schweiz eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer ausstellen. Es fehlt an der UST-IdNr. des Unternehmens in der Schweiz.

## **Fall 3 – keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aber steuerfreie Ausfuhrlieferung**

Ein deutsches Unternehmen erhält von einem österreichischen Vertragspartner den Auftrag, eine Ware nach Russland zum Abnehmer (R) zu versenden. Der österreichische Vertragspartner tritt unter seiner österreichische UST-Id.Nr. auf.

Dem Umsatz des deutschen Unternehmens wird die Warenbewegung in das Drittlandsgebiet zugeordnet. Es liegt eine steuerfrei Ausfuhrlieferung vor. Die verwendete UST-Id-Nr. des Abnehmers ist unerheblich

Autoren:

Eric Lien  
Peter Herdt & Söhne  
Karl-Herd-Weg 100  
63075 Offenbach

T +49 (69) 86 00 01 36  
F +49 (60 74) 3 53 69  
E [e.lien@herdt-online.de](mailto:e.lien@herdt-online.de)  
W [www.herdt-online.de](http://www.herdt-online.de)

Wirtschaftsprüfungskanzlei K. Bölz  
Tax Consultancy, Attestation Service, Expert Opinion  
Dipl.-Kfm. Karlheinz Bölz  
Wirtschaftsprüfer, CPA  
Schöne Aussicht 8 c / 1  
61348 Bad Homburg

T +49 (61 72) 68 25 01  
F +49 (61 72) 68 25 03  
E [wp@kanzlei-boelz.de](mailto:wp@kanzlei-boelz.de)  
W [www.kanzlei-boelz.de](http://www.kanzlei-boelz.de)