

Umsatzsteuerbefreiung für Exporte (Nachweispflichten)

Mitja Wolf

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen

- Ausfuhrlieferungen
- Innergemeinschaftliche Lieferungen

Nachweispflichten

- Ausfuhrlieferungen
- Innergemeinschaftliche Lieferungen

Praktische Hinweise

Einleitung

Im Rahmen von Außenprüfungen stellt sich immer wieder heraus, daß viele Unternehmen die Bedingungen für die Umsatzsteuerfreiheit von Exporten nicht oder nicht hinreichend beachten. Insbesondere der Nachweis des Exportes ist eine zwingende materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, kann es zu ganz erheblichen Mehrbelastungen mit Umsatzsteuer kommen. Oftmals versagt das Finanzamt Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung für den gesamten Exportumsatz früherer Jahre die Steuerfreiheit.

Wir stellen daher die wichtigsten Vorschriften, die zu beachten sind, im Zusammenhang dar. Dabei erläutern wir zunächst die grundsätzlichen Regelungen für die Steuerbefreiung und gehen anschließend speziell auf die Nachweispflichten ein.

► Wer will, kann also den ersten Teil überspringen und sofort mit dem Abschnitt Nachweispflichten beginnen.

Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz sind alle Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt steuerbar. Eine Lieferung gilt dann als im Inland ausgeführt, wenn der Ort der Lieferung im Inland gelegen ist. Nach § 3 UStG gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt. Nach dieser Vorschrift sind also alle Exporte deutscher Unternehmer in das Ausland steuerbar und, soweit keine Ausnahme greift, auch steuerpflichtig!

Der Begriff ‚steuerbar‘ meint hierbei das Recht des deutschen Fiskus, einen bestimmten Sachverhalt zu besteuern. Steuerpflichtig sind solche Vorgänge, bei denen der Fiskus dieses Recht auch tatsächlich ausübt. Verzichtet der Staat auf sein Recht zur Besteuerung, so ist der Sachverhalt ‚steuerfrei‘.

Exporte sind nach dem UStG bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen (und nur dann!) steuerfrei. Das Gesetz unterscheidet zwei Arten von steuerbefreiten Exporten. Zum einen befaßt es sich mit den sogenannten Ausfuhrlieferungen, zum anderen mit den sogenannten innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Ausfuhrlieferungen

Ausfuhrlieferungen betreffen Exporte, bei denen der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet gelangt. Das Drittlandsgebiet umfaßt nach dem UStG alle Staaten, die nicht zum Gebiet der europäischen Gemeinschaft gehören. Eine Ausfuhrlieferung liegt demnach vor, wenn bei einer Lieferung

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat oder
2. der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist.

Ein ausländischer Abnehmer ist ein Abnehmer, der seinen Wohnsitz oder Unternehmenssitz im Ausland hat.

Innergemeinschaftliche

Lieferungen Innergemeinschaftliche Lieferungen betreffen Exporte, bei denen der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gebiet (außer Deutschland) der europäischen Gemeinschaft gelangt. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt insbesondere vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat^[1], oder
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Nachweispflichten

Das die oben genannten Voraussetzungen für eine steuerbefreite Ausfuhrlieferung oder eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt sind, muß von dem Unternehmer, der die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen will, nachgewiesen werden. Dieser Nachweis ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Materiellrechtlich bedeutet, eine Glaubhaftmachung oder Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen der Voraussetzungen reicht nicht aus, sie müssen tatsächlich (materiell) nachgewiesen werden.

Bei den Nachweisen ist zwischen dem Belegnachweis und dem Buchnachweis zu unterscheiden. Beide müssen vorhanden sein. Zunächst wird für Ausfuhrlieferungen

und innergemeinschaftliche Lieferungen getrennt aufgeführt, welche Nachweise zu erbringen sind. Im Anschluß werden praktische Hinweise zu den Nachweispflichten und den Anforderungen im Rahmen von Außenprüfungen gegeben.

Ausfuhrlieferungen

Bei Ausfuhrlieferungen **muß** der Unternehmer im Inland durch Belege nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (**Ausfuhrnachweis**). Die Voraussetzung **muß** sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet versendet hat (**Versendungsfälle**), **soll** der Unternehmer den Ausfuhrnachweis regelmäßig wie folgt führen:

1. durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke, oder
2. durch einen sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder das zur Auftragserteilung an einen Kurierdienst gefertigte Dokument oder durch eine Versandbestätigung des Lieferers.

Der sonstige Beleg soll enthalten:

- a. den Namen und die Anschrift des Ausstellers sowie den Tag der Ausstellung,
- b. den Namen und die Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist,
- c. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstandes,
- d. den Ort und den Tag der Ausfuhr oder den Ort und den Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet,
- e. den Empfänger und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet,

- f. eine Versicherung des Ausstellers, daß die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind,
- g. die Unterschrift des Ausstellers.

Ferner **muß** bei Ausfuhrlieferungen der Unternehmer im Inland die Voraussetzungen der Steuerbefreiung **buchmäßig** nachweisen. Die Voraussetzungen **müssen** eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Der Unternehmer **soll** regelmäßig folgendes aufzeichnen:

1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers;
3. den Tag der Lieferung oder der Lohnveredelung;
4. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung;
5. die Ausfuhr.

In den Fällen, in denen der Abnehmer kein ausländischer Abnehmer ist, soll der Unternehmer zusätzlich aufzeichnen:

1. die Beförderung oder Versendung durch ihn selbst;
2. den Bestimmungsort.

Innergemeinschaftliche Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen **muß** der Unternehmer im Inland durch **Belege** nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muß sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, soll der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

1. durch das Doppel der Rechnung und
2. durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke, oder
3. durch einen sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder durch eine Versandbestätigung des Lieferers.

Der sonstige Beleg soll enthalten:

- a. den Namen und die Anschrift des Ausstellers sowie den Tag der Ausstellung,
- b. den Namen und die Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist,
- c. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstandes,
- d. den Ort und den Tag der Ausfuhr oder den Ort und den Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet,
- e. den Empfänger und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet,
- f. eine Versicherung des Ausstellers, daß die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind,
- g. die Unterschrift des Ausstellers.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen **muß** der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen **müssen** eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Der Unternehmer soll regelmäßig folgendes aufzeichnen:

1. den Namen und die Anschrift des Abnehmers;

2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise erfolgt;
3. den Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers;
4. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der einer Lieferung gleichgestellten sonstigen Leistung auf Grund eines Werkvertrages;
5. den Tag der Lieferung oder der einer Lieferung gleichgestellten sonstigen Leistung auf Grund eines Werkvertrages;
6. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung;
7. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes);
8. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet;
9. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Praktische Hinweise

Das Vorhandensein eines Beleg- und Buchnachweises ist eine zwingende materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Exporte. Für die Form und den Inhalt der Nachweise stellt das Gesetz allerdings nur Sollvorschriften auf. Dies ist allerdings nicht mißzuverstehen: „Sollen heißt müssen, wenn man kann.“

Hierbei ist insbesondere auf die Verbindung von Buchnachweis und Belegnachweis zu achten. Von den in der Buchführung auf einem (zutreffenden!) Konto aufgezeichneten Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftlichen Lieferungen muß auf die Rechnungen zugegriffen werden können. Von den Rechnungen wiederum muß auf die zugehörigen Ausfuhrnachweise zugegriffen werden können. Es ist also im Rahmen der betriebsinternen Organisation sicherzustellen, daß zu jeder Rechnung über einen Export die zugehörigen Originalversendungsunterlagen des Spediteurs, Kurierdienst etc. jederzeit leicht und eindeutig nachprüfbar aufgefunden werden können.

Im Regelfalle sind die oben aufgeführten Vorschriften zu erfüllen. In Ausnahmefällen kann hiervon abgewichen werden. Probleme gibt es häufig bei Außenprüfungen, wenn der Unternehmer versucht, den Nachweis über den Export „in anderer Weise“ zu führen. Eine Möglichkeit, die von den Finanzbehörden im Rahmen von Prüfungen schon anerkannt wurde, sind schriftliche Bestätigungen des Empfängers der Exporte über das Gelangen der Lieferung ins Ausland. Hierbei reicht allerdings eine pauschale Zusicherung, Lieferungen erhalten zu haben keinesfalls aus. Der Empfänger muß für jede einzelne Sendung den Erhalt und das Gelangen in das Ausland bestätigen. Da dies für den Kunden eine erhebliche bürokratische Belastung darstellt, sollten derartige Aktionen nach Möglichkeit vermieden werden. Fotokopien von Originalversendungsbelegen sind für sich allein kein ausreichender Nachweis, da sie nach der Anfertigung der Kopie vorgenommene Verfügungen oder Rechteübertragungen nicht kenntlich machen. Der Unternehmer hat die Ausfuhrnachweise 10 Jahre aufzubewahren

[1] Das kann zum Beispiel eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein, etwa eine Kommune.

Berlin, Mai 2002