

Jutta Wimmer
Steuerberaterin

Prof. Dr. Peter Schlieper
Steuerberater

Schustergasse 2a
86609 Donauwörth

Tel. 0906 / 29 99 44 - 0
Fax 0906 / 29 99 44 - 50

info@wimmer-schlieper.de
www.wimmer-schlieper.de

Buch- und Belegnachweis: Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

durch die 11. Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung sind die Regeln für die Nachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, also bei Lieferungen von Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union grundlegend reformiert worden.

Aber auch bei Ausfuhren ins Drittland haben Sie als Unternehmer die Voraussetzung für die Steuerbefreiung beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Dieses Informationsschreiben soll Ihnen bei reinen Warenexporten in andere Staaten außerhalb der Europäischen Union helfen. Für Warenlieferungen in den EU-Raum informieren Sie sich bitte mit unserer Mandanteninformation „Buch- und Belegnachweis: Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen“. Bei Unsicherheiten oder speziellen Problemfällen sind wir Ihnen gerne auch persönlich behilflich. Kommen Sie einfach auf uns zu.

I. Begriffserklärungen:

Bei der Ausfuhr geht es immer um Verträge, die eine Übereignung beweglicher körperlicher Gegenstände gegen Entgelt zum Inhalt haben. Bei der Verschaffung der Verfügungsmacht gelangen die Gegenstände entweder im Wege der Beförderung oder der Versendung von Deutschland aus in das sogenannte Drittlandsgebiet. Der Begriff Drittland umfasst dabei alle Staaten außerhalb der Europäischen Union, z. B. die USA, China oder die Schweiz.

Beförderungslieferungen liegen vor, wenn der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer (z. B. mit eigenem Lkw) den Liefergegenstand in eigener Regie ins Drittland transportiert. **Versendungslieferungen** liegen vor, wenn zum Transport eines Gegenstandes ein selbständiger Dritter eingeschaltet wird. Dies kann beispielsweise eine Spedition oder ein anderes Transportunternehmen sein. Dabei ist zu beachten, dass der Transporteur bei Ausführung der

Versendung als selbständiger Unternehmer handeln muss.

Liegt der Beginn der Beförderung oder Versendung im Inland, ist die Lieferung im Inland steuerbar. Dann stellt sich die Frage nach der Steuerbefreiung für die Ausfuhrlieferung. Die Steuerfreiheit setzt nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i. V. m. § 6 UStG bestimmte Tatbestände sowie entsprechende Beleg- und Buchnachweise voraus.

II. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung:

Grundsätzlich muss der Gegenstand nachweisbar physisch von Deutschland in das Drittlandsgebiet durch Beförderung oder Versendung gelangt sein. Das tatsächliche Gelangen des Gegenstandes ist nachzuweisen.

Da teilweise unterschiedliche Voraussetzungen und Aufzeichnungsvorschriften vorliegen, müssen die Ausfuhrlieferungen in folgende **Fälle** unterteilt werden:

1) **Versendung oder Beförderung durch den Lieferanten:**

Befördert der liefernde Unternehmer die Gegenstände mit eigenem Fahrzeug in das Drittlandsgebiet, ausgenommen die Freihäfen und Gebiete zwischen der deutschen Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie, oder geschieht dies im Wege der Versendung durch einen eingeschalteten Beauftragten, ist der Status des Abnehmers, seine Ansässigkeit oder die unternehmerische Verwendung des Gegenstandes völlig unerheblich.

Beispiel:

Ein Privatmann aus den USA bestellt eine Kuckucksuhr. Der deutsche Händler soll die Uhr per UPS an eine Adresse in den USA versenden.

Lösung:

Hier greift die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen, da die Ware aus Deutschland in einen Staat außerhalb der Europäischen Union gelangt. Der Händler kann den Umsatz als steuerfrei behandeln.

Wichtig:

Der Abnehmer muss **nicht** Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein. Voraussetzung ist auch **nicht**, dass der Abnehmer ein Ausländer ist.

2) **Versendung oder Beförderung durch den Abnehmer:**

Anders als bei der ersten Variante übernimmt in dieser Fallgruppe der Abnehmer der Lieferung die Versendung bzw. die Beförderung des Gegenstands in das Drittlandsgebiet. Im Unterschied zur Versendung oder Beförderung durch den Lieferanten **muss** der **Abnehmer** in diesem Fall **Ausländer** oder **Unternehmer** sein. Ausländer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind alle Personen und Unternehmen, die ihren ständigen Aufenthalt bzw. ihren Sitz im Ausland haben.

Beispiel:

Die D-GmbH schließt einen Vertrag mit der in der Schweiz ansässigen S-GmbH über die Lieferung von Kuckucksuhren in die Schweiz.

Beauftragt die in der Schweiz ansässige S-GmbH einen Spediteur mit dem Transport der Uhren von Deutschland in die Schweiz, kann die D-GmbH die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung nutzen. Der belegmäßige Nachweis der Warenbewegung z. B. durch den von der Ausfuhrzollstelle übermittelten Ausfuhrvermerk, ist erforderlich.

Wichtig:

Auf die Staatsangehörigkeit des Abnehmers kommt es nicht an. Entscheidend ist, dass der Abnehmer seinen Sitz bzw. Wohnsitz im Ausland hat. Zum Ausland im umsatzsteuerlichen Sinne zählen auch die Insel Helgoland und das Gebiet der Gemeinde Büsingen.

Auch hier muss der Abnehmer **nicht** Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein. Die Steuerbefreiung ist auch zu gewähren, wenn der Abnehmer ein Privatmann ist, der seinen Wohnsitz im Ausland hat. Sofern der Abnehmer nicht Ausländer ist, muss es sich allerdings um einen Unternehmer handeln.

Bestehen berechnete Zweifel an den Angaben des Abnehmers zur Ansässigkeit im Ausland, sollte der Lieferant solange auf Inrechnungstellung und Begleichung der deutschen Umsatzsteuer bestehen, bis die Richtigkeit glaubhaft nachgewiesen werden kann. Problematisch sind immer wieder die Fälle der Selbstabholung durch Beauftragte des Abnehmers. Hier sollten Sie auf Vollmachten bestehen und diese in Kopie, ergänzt durch Angaben zur Person des Beauftragten zu seinen Unterlagen nehmen. Hilfreich sind häufig auch Kopien des Personalausweises bzw. Reisepasses des Beauftragten.

3) Versendung oder Beförderung in Freihäfen:

Eine weitere Möglichkeit für die Steuerbefreiung sieht das Umsatzsteuerrecht dann vor, wenn der Gegenstand der Lieferung in einen Freihafen gebracht wird. Alternativ kann die Ware auch in die Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze (Zwölfmeilenzone) der Bundesrepublik Deutschland und der jeweiligen Strandlinie gebracht werden. Bei dieser Variante der Steuerbefreiung kommt es nicht darauf an, wer die Ware in den Freihafen bringt. Dies kann sowohl durch den Liefere-

ranten als auch durch den Abnehmer erfolgen. Allerdings greift die Steuerbefreiung nur, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder wenn der Abnehmer Ausländer ist, der kein Unternehmer ist, und der Gegenstand den Freihafen später verlässt und weiter in das übrige Drittlandsgebiet gelangt.

Sofern die Steuerbefreiung für eine Lieferung in einen Freihafen bei einem unternehmerischen Abnehmer geltend gemacht wird, muss dieser zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sein. Führt er mit den gelieferten Waren steuerfreie Umsätze aus (z. B. steuerfreie Heilbehandlungen als Arzt), ist die Steuerbefreiung jedoch ausgeschlossen.

III. Beleg- und Buchnachweise durch den Unternehmer:**1) Belegnachweis:**

Alle oben genannten Steuerbefreiungen für die Drittlandsausfuhr setzen eine Warenbewegung in das Drittland voraus. Verlässt die Ware daher physisch das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland nicht bzw. kommt nicht in einem Drittland an (Ausnahme: Freihafenregelung), scheidet die Steuerbefreiung aus. Für die Steuerbefreiung wird auf den Nachweis über die Warenbewegung in der Praxis daher besonders großer Wert gelegt. In der Regel wird der Nachweis der Warenbewegung durch amtliche Zollbelege geführt.

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die Ausfuhr müssen durch den liefernden Unternehmer nachgewiesen werden. Dabei müssen die Nachweise verpflichtend nach der Art und Weise geführt werden, die in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vorgegeben sind. Es handelt sich dabei also um sogenannte Muss-Vorschriften.

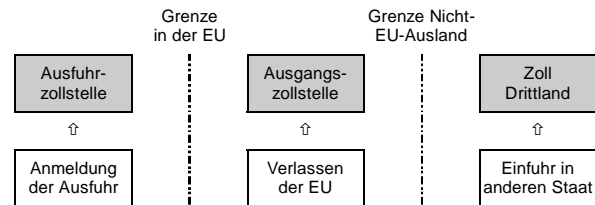
Der Gesetzgeber hat den Nachweis der Steuerbefreiung für die Ausfuhr dabei an die Einhaltung des Zollverfahrens geknüpft. Sofern dieses durch das Zollrecht vorgeschriebene Zollverfahren nicht genau eingehalten wird, besteht daher das Risiko, dass die Finanzverwaltung den Ausfuhrnachweis nicht anerkennt.

Der Unternehmer kann den Ausfuhrnachweis nur in besonders begründeten Einzelfällen auch abweichend von den Vorschriften der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung führen – nämlich wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Ausfuhr eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt und die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (Buchnachweis).

Für den Nachweis der Warenbewegung ist daher das Zollverfahren maßgeblich. Seit 2009 besteht in fast allen Fällen für die Ausfuhr von Waren die Verpflichtung, am elektronischen Ausfuhrverfahren **ATLAS** (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungs-System) teilzunehmen. Mit der Einführung des Verfahrens wurde die schriftliche Ausfuhranmeldung durch eine elektronische Ausfuhranmeldung ersetzt.

Das ATLAS-Verfahren ist zwar das übliche Verfahren, das Zollrecht sieht jedoch teilweise weitere Vereinfachungen vor. Sofern aber eine Verpflichtung zur Teilnahme am elektronischen Zollverfahren besteht, müssen auch die für die Umsatzsteuer erforderlichen Belege aus diesem Verfahren vorgelegt werden. Die Pflicht zur Abgabe einer elektronischen Ausfuhranmeldung ist unabhängig vom Beförderungsweg (Straßen-, Luft-, See-, Post- und Bahnverkehr).

Im Regelfall wird im Zollverfahren zwischen zwei unterschiedlichen Zollstellen unterschieden, die an einem Ausfuhrverfahren beteiligt sind. Dabei handelt es sich zum einen um die Ausfuhrzollstelle (AfZSt) und zum anderen um die Ausgangszollstelle (AgZSt).



Beim Export von Waren muss zunächst eine Zollanmeldung bei der Ausfuhrzollstelle abgegeben werden. Die Ausfuhrzollstelle unterrichtet dann die Ausgangszollstelle über die angemeldete Ware. Die eigentliche Ausfuhr erfolgt dann bei der Ausgangszollstelle. Hier verlässt die Ware das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und wird ins Drittland ausgeführt. Die Ausgangszollstelle kann jede Zollstelle an einer Außengrenze zum Drittland innerhalb der Europäischen Union sein. Es muss sich daher nicht zwingend um eine Stelle des deutschen Zolls handeln. Die Ausgangszollstelle kann sich auch an einem Flug- oder Seehafen befinden. Da die Bundesrepublik Deutschland nur noch zur Schweiz eine unmittelbare Landesgrenze zum Drittland hat, liegen die meisten Ausgangszollstellen auf dem Landweg außerhalb Deutschlands.

Beispiel:

Die Ware soll in die Russische Föderation exportiert werden. Der Transport erfolgt per Lkw. Die Ware wird beim Hauptzollamt Augsburg ordnungsgemäß zur Ausfuhr angemeldet. Die Ware wird durch Polen bis zur weißrussischen Grenze transportiert. In der Grenzstadt Terespol wird dann von der dortigen Ausgangszollstelle die Ausfuhr ins Drittland festgestellt.

Mit der Anmeldung der Ausfuhr an der Ausfuhrzollstelle liegt noch keine Bescheinigung darüber vor, dass die Ware ins Ausland ausgeführt wurde. Erst in dem Moment, in dem die Ausgangszollstelle die tatsächliche Ausfuhr feststellt, kommt eine Steuerbefreiung in Betracht. Die Ausgangszollstelle teilt der Ausfuhrzollstelle mit, dass die Ware das Gebiet der Europäischen Union in ein Drittland verlassen hat. Für alle elektronisch angemeldeten Waren übersendet die Ausgangszollstelle eine entsprechende Mitteilung über deren Verbleib an die Ausfuhrzollstelle (Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis). Die Daten werden an die Ausfuhrzollstelle elektronisch durch sogenannte EDIFACT-Nachrichten (Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport) übersendet. Die deutsche Zollstelle erledigt den Ausfuhrvorgang auf Basis der durch die Ausgangszollstelle übermittelten Erkenntnisse über die tatsächliche Ausfuhr.

Dem Ausführer, der die Ausfuhr angemeldet hat, wird der sogenannte Ausgangsvermerk als PDF-Dokument elektronisch übermittelt. Mit dem Ausgangsvermerk kann der Unternehmer die Ausfuhr für umsatzsteuerliche Zwecke nachweisen. Der Vermerk beinhaltet die Daten der ursprünglichen Ausfuhranmeldung, die durch die Feststellungen und Ergebnisse der Ausfuhrzollstelle ergänzt sind.

Der Ausfuhrnachweis kann auch weiterhin durch Papierbelege geführt werden, wenn die IT-Systeme des Zolles ausfallen sollten. Wichtig ist, dass der Zollbeleg dann aber erkennbar den Stempelaufdruck „ECS/AES Notfallverfahren“ aufweist. Sollten die Computer der Ausgangszollstelle ausgefallen sein, wird die Ausfuhr durch diesen Stempel auf dem sogenannten Exemplar 3 des Einheitspapiers, einem Handelsbeleg oder einem Verwaltungspapier nachgewiesen. Allein der Zollstempel ist in diesen Fällen für den Ausfuhrnachweis nicht ausreichend. Geht die Nachricht „Ausgangsbestäti-

gung/Kontrollergebnis“ der Ausgangszollstelle bei der Ausfuhrzollstelle - aus welchen Gründen auch immer - nicht ein, kann das Ausfuhrverfahren nicht automatisiert mit dem PDF-Dokument „Ausgangsvermerk“ erledigt werden. Das Zollrecht sieht in diesen Fällen eine Überprüfung des Ausfuhrvorgangs vor. Sofern der Ausfuhrvorgang weder verwaltungsintern noch durch den Anmelder/Ausführer geklärt werden kann, wird die ursprüngliche Ausfuhranmeldung für ungültig erklärt. Wird durch die Recherchen der Ausgangszollstelle der Ausgang bestätigt, erstellt die Ausfuhrzollstelle einen per EDIFACT-Nachricht übermittelten „Ausgangsvermerk“.

Legt der Anmelder/Ausführer einen sogenannten Alternativnachweis vor, erstellt die Ausfuhrzollstelle ebenfalls einen per EDIFACT-Nachricht übermittelten „Alternativausgangsvermerk“. Aus dem Alternativnachweis muss sich die Warenbewegung in das Drittland ergeben.

Ausnahmen vom ATLAS-Verfahren:

Das elektronische Ausfuhrverfahren ist jedoch **nicht** in allen Fällen vorgeschrieben. Das Zollrecht sieht folgende Ausnahmen vor:

- Ausfuhren mit mündlicher oder konkludenter (durch schlüssiges Verhalten) Anmeldung,
- in Fällen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung,
- bei Ausfuhranmeldungen bis zu einem Warenwert von € 1.000,00.

In diesen Fällen kann der Ausfuhrnachweis durch einen handelsüblichen Beleg geführt werden, aus dem sich die Warenbewegung in das Drittland ergibt. Der Warenausgang wird hier ebenfalls durch den Zoll überwacht.

Um als Ausfuhrnachweis anerkannt zu werden, muss der Beleg folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers,
- die Menge des ausgeführten Gegenstands und die handelsübliche Bezeichnung,
- den Ort und den Tag der Ausfuhr sowie
- eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union, die den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwacht.

Wichtig:

Als Ausfuhrnachweis für die Umsatzsteuer wird der Beleg nur anerkannt, wenn die Ausfuhrbestätigung durch einen Vermerk (Stempelabdruck der Grenzzollstelle mit Datum) auf der Rückseite angebracht ist.

Besonderheiten bei der Versendung von Waren:

Auch bei der Versendung von Waren ist im Regelfall eine Teilnahme am ATLAS-Verfahren zwingend. In allen anderen Fällen, in denen das ATLAS-Verfahren zollrechtlich nicht vorgeschrieben ist, kann der Nachweis jedoch auch bei den Versendungen durch einen handelsüblichen Beleg geführt werden.

Zu diesen Belegen zählen z. B. ein handelsüblicher Frachtbrief, der vom Auftraggeber unterzeichnet ist, ein Konnossement (Schiffsfrachtbrief) oder ein Einlieferungsschein im Postverkehr.

Der Nachweis der Ausfuhr kann weiterhin durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs geführt werden. Dieser Beleg muss folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Ausstellers des Belegs,
- das Ausstelldatum,

- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers und des Auftraggebers der Versendung,
- die Menge der Gegenstände und deren handelsüblichen Bezeichnungen,
- den Ort und den Tag der Ausfuhr oder den Ort und den Tag der Versendung des ausgeführten Gegenstands in das Drittlandsgebiet,
- den Empfänger des ausgeführten Gegenstands und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet,
- eine Versicherung des Spediteurs, dass die Angaben in dem Beleg aufgrund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind sowie
- die Unterschrift des Ausstellers des Belegs.

Bei der Verwendung eines sogenannten CMR-Frachtbriefs muss dieser vom Absender als Auftraggeber des Frachtführers, als dem Versender des Liefergegenstands, unterzeichnet sein. Der Auftraggeber kann dabei auch von einem Dritten vertreten werden. Bei einem Eisenbahnfrachtbrief kann die Unterschrift auch durch einen Stempelaufdruck oder einen maschinellen Bestätigungsvermerk ersetzt werden. Eine Unterschrift eines zur Besorgung des Warentransports eingeschalteten Dritten (z. B. Spediteurs) ist nicht erforderlich.

Besonderheiten bei der Einschaltung von Post und Kurierdiensten:

Wird ein Kurierdienst eingeschaltet oder erfolgt der Versand per Post, sieht die Finanzverwaltung weitere Vereinfachungsregelungen vor. In diesem Bereich haben sich jedoch durch die Änderung der UStDV keine Änderungen der Verwaltungsanweisungen ergeben.

2) Buchnachweis:

Neben den richtigen Belegen muss auch der sogenannte buchmäßige Nachweis der Ausfuhr vorliegen. Das bedeutet, dass sich aus den Aufzeichnungen in den Büchern bestimmte Angaben ergeben müssen. Die nachfolgend dargestellten Angaben schreibt das Gesetz zwingend vor. Dies gilt für **alle Ausfuhren** ungeachtet dessen, ob sie nach dem ATLAS-Verfahren oder nach anderen Verfahren erfolgen. Zu einem ordnungsgemäßen Buchnachweis gehören die folgenden Aufzeichnungen:

- die Menge des Gegenstands der Lieferung oder die Art und der Umfang der Lohnveredelung sowie die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen,
- der Name und die Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers,
- der Tag der Lieferung,
- das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und der Tag der Vereinnahmung sowie
- der Tag der Ausfuhr.

Für den Fall, dass die Ausfuhr im ATLAS-Verfahren erfolgt, muss die sogenannte Movement Reference Number (MRN) aufgezeichnet werden. Dies gilt auch dann, wenn beim Ausfall der elektronischen Systeme des Zolls an der Ausgangszollstelle ein Papierdokument abgestempelt wird. Sofern der Unternehmer den Gegenstand der Ausfuhr selbst in das Drittland befördert bzw. versendet und der **Abnehmer kein Ausländer** im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist, **muss zusätzlich** zu den oben genannten Angaben noch aufgezeichnet werden:

- die Beförderung oder Versendung durch den Lieferanten selbst sowie
- der Bestimmungsort.

In den Fällen der Freihafenregelung muss zusätzlich Folgendes aufgezeichnet werden:

- die Beförderung oder Versendung,
- der Bestimmungsort und
- in den Fällen, in denen der Abnehmer ein Unternehmer ist, auch der Gewerbebezweig oder der Beruf des Abnehmers und der Erwerbszweck.

Bei der Ausfuhr im persönlichen Reisegepäck des Abnehmers, der ein Unternehmer ist, müssen ebenfalls der Gewerbebezweig oder der Beruf des Abnehmers und der Erwerbszweck aufgezeichnet werden.

Die Regelungen zu den Buch- und Belegnachweisen sind umfangreich und auf den ersten Blick erschrecken. Bei genauerer Betrachtung werden Sie aber feststellen, dass viele Verfahren bereits richtig von Ihnen angewandt werden. Sollten Sie bei der Umsetzung der oben genannten Punkte noch Fragen und Problemen haben, sind wir Ihnen gerne behilflich. Bitte setzen Sie sich einfach mit uns in Verbindung.

Bitte beachten Sie, dass dieses Informationsschreiben eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann! Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Beratung übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt.

Andere nützliche Tipps und Infos finden Sie auch auf unserer Homepage unter

www.wimmer-schlieper.de

