

AUS LAUFENDEN BETRIEBSPRÜFUNGEN

## Steuerbefreiung des Exports: Es kommt auf den Warenweg an!

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann, Dozent und Gutachter in Umsatzsteuerfragen, Partner der kmk Steuerberatungsgesellschaft mbH, Dortmund

■ Auch erfahrene Ein- und Verkäufer zeigen in der Praxis erstaunlich oft „handwerkliche“ Unsicherheiten, wenn es um die umsatzsteuerliche Beurteilung von Ex- und Importen geht (vgl. zuletzt PISStB 14, 155). Fehlbeurteilungen sind teuer und erfahrungsgemäß nur schwer zu „reparieren“. Zwei aktuelle „Echtfälle“ geben Anlass dazu, die Entscheidungskriterien noch einmal klar herauszuarbeiten. |

### 1. Einkauf aus dem EU-Ausland für ein Nicht-EU-Geschäft

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde folgender Sachverhalt durch die belgische Steuerverwaltung aufgedeckt:

#### ■ Beispiel 1

Ein deutscher Gebrauchtwagenhändler (D) kaufte in 2012 von einem in Belgien ansässigen Händler (B) Fahrzeuge an und exportierte diese aus Belgien direkt nach Südafrika. Dabei übernahm D den Transport und die Verschiffung. D und B tätigten die Geschäfte unter ihrer deutschen und belgischen USt-IdNr.; B fakturierte gegenüber D umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Ab März 2013 hat sich D – aus anderen Gründen – umsatzsteuerlich in Belgien registrieren lassen. In 2014 deckte die belgische Finanzverwaltung den Fehler auf und verweigert dem B die Steuerbefreiung. B will sich nunmehr an D schadlos halten und die Umsatzsteuer nachbelasten. D wandte sich daraufhin mit folgenden Fragen an seinen Steuerberater:

1. Kann die Vorsteuer im Rahmen einer Umsatzsteuererklärung in Belgien geltend gemacht werden?
2. Wirkt sich die (nachträgliche) Registrierung aus?
3. Wenn nein: Könnte die Vorsteuer im Wege eines Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gegenüber Belgien geltend gemacht werden?

#### Lösungshinweise:

Die Steuerbefreiung des Warenexports (§ 4 Nr. 1 UStG) unterscheidet zwischen

- Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG);
- innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG).

Die Unterscheidung richtet sich primär nach dem Warenweg: Auslieferungen setzen eine Warenbewegung aus dem Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a S. 1 u. 2 UStG, Abschn. 1.10 Abs. 1 UStAE) in das Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a S. 3 UStG, Abschn. 1.10 Abs. 2 UStAE) voraus. Innergemeinschaftliche Lieferungen machen sich dagegen an einer Warenbewegung fest, die innerhalb des Gemeinschaftsgebiets in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten beginnt und endet.



ARCHIV  
Ausgabe 6 | 2014  
Seite 155

BP versagt  
Steuerbefreiung,  
Verkäufer möchte  
USt nachbelasten

Umsatzsteuerrecht  
kennt zweierlei  
Warenexporte

Im Sachverhalt kommt ausschließlich eine Steuerbefreiung im Wege der Ausfuhrbefreiung in Betracht, da die Warenbewegung in Belgien (EU-Mitgliedstaat) beginnt und in Südafrika (Drittland) endet.

**Wichtig |** Auf die Nationalität der Vertragspartner und/oder den Austausch von USt-IdNrn. kommt es nicht an. Auch ist es hier unerheblich, dass Käufer D und Lieferant B beide in der EU ansässig sind.

D übernimmt den Transport und die Verschiffung. Damit richtet sich die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG.

**MERKE |** Maßgebend für die Steuerbefreiung der Eingangsumsätze des D ist das belgische Umsatzsteuerrecht. Da der Bereich der Ausfuhr innerhalb der EU durch die MwStSystRL harmonisiert wurde, werden nachfolgend der Einfachheit halber aber ausschließlich deutsche Rechtsvorschriften zitiert. Letztere gelten im belgischen Umsatzsteuerrecht entsprechend; Abweichungen sind nicht bekannt.

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG setzt voraus, dass D aus belgischer Sicht ein ausländischer Abnehmer ist. Die näheren Voraussetzungen hierfür ergeben sich aus § 6 Abs. 2 UStG, Abschn. 6.3 UStAE. Da D in Belgien

- weder über einen Wohnsitz
- noch über einen Sitz
- oder eine selbstständige Zweigniederlassung verfügt, ist dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt.

Die bloße (umsatz-)steuerliche Registrierung des D ab März 2013 ist ohne Bedeutung (vgl. z.B. Lang in Weimann/Lang, Umsatzsteuer – national und international, 3. Aufl. 2011, § 6 Anm. 2.3; Schwarz in Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz, Loseblattwerk, Juni 2014, § 6 Rz. 130 ff.).

Danach beantworten sich die Fragen des D wie folgt:

**Zu Frage 1:** Die Eingangsumsätze des D sind – sofern die Belegnachweise geführt werden können (§ 6 Abs. 4 UStG, §§ 8 ff. UStDV) – als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Von B (nachträglich) ausgewiesene Umsatzsteuer wäre

- unrichtig (§ 14c Abs. 1 UStG) und damit
- für D nicht als Vorsteuer abziehbar (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG, Abschn. 15.2. Abs. 1 S. 2 UStAE).

**Zu Frage 2:** Die Registrierung der beteiligten Unternehmer und der Einsatz ihrer USt-IdNrn. ist für die Beurteilung von Nicht-EU-Geschäften ohne Bedeutung.

**Beachten Sie |** Die Registrierung wäre allenfalls für innergemeinschaftliche Lieferungen von Bedeutung und dies nach neuerer Rechtsprechung auch nur eingeschränkt (EuGH 27.9.12, C-587/10, Voigtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch – VStR –, BFH/NV 12, 1919; dazu ausführlich Robisch in Bunjes / Geist, Umsatzsteuergesetz, 13. Aufl. 2014, § 6a Rz. 68 ff.).

Nationalität und USt-IdNr. sind nicht maßgeblich

Abhofall

Tatbestandsmerkmal des ausländischen Abnehmers

Steuerfreie Ausfuhrlieferung des D

**Zu Frage 3:** Eventuell von B ausgewiesene Umsatzsteuer könnte von D auch im Vorsteuer-Vergütungsverfahren nicht geltend gemacht werden, da die Steuer nicht abziehbar wäre (s.o., Antwort auf Frage 1). D sollte daher keine Bruttoeingangsrechnung akzeptieren.

**Ergebnis:** Die Eingangsumsätze müssten vom Lieferanten gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a), § 6 UStG steuerfrei abgerechnet werden (s. auch FG Münster 16.1.14, 5 K 3939/10 U und das dazu anhängige Revisionsverfahren; dazu ausführlich Weimann, PISStB 14, 155).

**PRAXISHINWEIS** | Selbst dann, wenn die Umsätze auch als Ausfuhr nicht steuerfrei wären, wäre zu prüfen, ob D nicht nach dem belgischen Zivilrecht – ähnlich wie im deutschen Recht – eine Bruttovereinbarung mit B getroffen hat und schon aus diesem Grund keine Umsatzsteuer nachbelastet werden kann. In diesem Fall könnte D sogar von B eine Rechnung zu verlangen, die den vereinbarten Betrag in Entgelt und Umsatzsteuer aufteilt (vgl. § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 UStG) und daraus dann die Vorsteuern ziehen. D stünde dann unerwartet günstig dar.

## 2. Verkauf für ein Nicht-EU-Geschäft

### ■ Beispiel 2

Ein deutscher Neuwagenhändler (D) verkauft „alte Schätzchen“ an einen polnischen Generalaufkäufer (PL). PL lässt die Fahrzeuge stets direkt in unterschiedliche Länder des ehemaligen Ostblocks (Nicht-EU-Länder) bringen. PL setzt gegenüber D seine polnische USt-IdNr. ein.

**Lösungshinweise:** Hier gelten die Ausführungen zu Beispiel 1 entsprechend:

- Die Steuerbefreiung richtet sich primär nach dem Warenweg. Dieser beginnt in Deutschland und endet stets in einem Drittland. Damit kommt ausschließlich die Steuerbefreiung der Ausfuhr in Betracht (§ 4 Nr. 1 Buchst. a), § 6 UStG).
- Da PL den Transport übernimmt, liegt ein „Abholfall“ vor (§ 4 Nr. 1 Buchst. a), § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG).
- Die Verwendung der USt-IdNr. ist bedeutungslos und dient allenfalls dem D als Indiz für die Seriosität des PL.
- D sollte von PL verlangen, sich zu einem evtl. Weiterverkauf zu positionieren (vgl. Weimann, PISStB 14, 155).

**FAZIT** | Diese beiden „Echtfälle“ zeigen, dass ein Unternehmer gut beraten ist, wenn er internationale Sachverhalte planvoll angeht, denn – noch einmal – Fehlurteilungen sind teuer und erfahrungsgemäß nur schwer zu „reparieren“.

Fälschlicherweise ausgewiesene USt ist nicht abziehbar

Steuerpflichtige Ausfuhr und Bruttovereinbarung

D verkauft Fahrzeuge an polnischen Händler für den Ostblock

Verkäufer sollte sich zum Weiterverkauf äußern