

A decorative graphic consisting of a grid of diamond shapes in various colors: dark blue, light blue, orange, green, and light grey. The diamonds are arranged in a staggered pattern, creating a geometric, crystalline effect.

Umsatzsteuer bei Lieferungen in Drittstaaten – Ausfuhr –

Der Warenhandel von Unternehmern mit Drittländern (außerhalb der EU, z. B. Schweiz, China, USA) ist ebenso wie der Warenhandel innerhalb der EU an bestimmte steuerliche Voraussetzungen gebunden. Dieses Merkblatt erläutert die Grundzüge der umsatzsteuerlichen Behandlung von Ausfuhren.

Inhalt

Allgemeines.....	2
Materielle Voraussetzungen	2
Nachweise.....	3
Belegnachweise	3
Allgemeines zum Belegnachweis (Besitz, Zeitpunkt)	3
Belegnachweis in Beförderungsfällen	4
Belegnachweise im Versendungsfall.....	5
Ausgangsvermerke als Ausfuhrnachweis.....	7
Sonderfälle	7
Buchnachweise	11
Exkurs Rechnungsstellung	12

Allgemeines

Unternehmen, die Ware von Deutschland ins Drittland liefern (Export), können diese als sogenannte Ausfuhrlieferung grundsätzlich gem. § 4 Nr. 1 a i. V. m. § 6 UStG steuerfrei abrechnen. Die folgenden Voraussetzungen sind dabei zu beachten.

Materielle Voraussetzungen

Bei den materiellen Voraussetzungen ist danach zu unterscheiden, ob die Ware vom Lieferanten¹ selbst ins Drittland befördert oder versendet wird oder von seinem Abnehmer.

- Wird die Ware vom **Lieferanten** selbst versendet oder befördert, ist Voraussetzung, dass der gelieferte Gegenstand ins Drittland gelangt, unabhängig davon, wo der Abnehmer ansässig ist.
- Wird die Ware vom **Abnehmer** versendet oder befördert (abgeholt), muss die Ware zum einen ins Drittland gelangen und der Abnehmer muss ein ausländischer Abnehmer sein, das heißt seinen Sitz (oder Wohnort) im Ausland haben. Als Ausland zählt hierbei sowohl das Drittland als auch das EU-Ausland. Die Voraussetzungen sind hier also strenger als für den

¹ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Wörtern in diesem Merkblatt die männliche Form verwendet. Entsprechende Begriffe gelten für alle Geschlechter.

Fall, in dem der Lieferant die Ware selbst transportiert bzw. transportieren lässt.

Nachweise

Neben dem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung ist weitere wichtige Nebenbedingung für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit, dass die entsprechenden Voraussetzungen auch nachgewiesen werden können. Es wird also darauf ankommen, dass die Nachweise möglichst einwandfrei geführt werden, um Haftungsrisiken auszuschalten bzw. langwierigen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung aus dem Weg zu gehen. Hierfür sei besondere Sorgfalt angeraten. Die konkret zu beachtenden Nachweispflichten gliedern sich in einen Doppelnachweis, und zwar

- als Belegnachweis und
- als Buchnachweis.

Belegnachweise

Allgemeines zum Belegnachweis (Besitz, Zeitpunkt)

Für die Belegnachweise wird unterschieden, ob es sich um einen sogenannten Beförderungs- oder einen Versendungsfall handelt. Ein **Beförderungsfall** liegt vor, wenn der Lieferant oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst, das heißt mit dem eigenen Werks-LKW, ins Drittland transportiert. Ein **Versendungsfall** liegt vor, wenn der Lieferant oder Abnehmer den Gegenstand durch einen selbstständigen Beauftragten, das heißt in der Regel durch einen Spediteur, ins Drittland transportieren lässt.

Unabhängig von dieser Unterscheidung müssen sich die Ausfuhrbelegnachweise grundsätzlich **im Besitz** des nachweispflichtigen Unternehmers befinden und zehn Jahre aufbewahrt werden. Es genügt nicht, wenn sich diese im Besitz eines anderen Unternehmers oder einer Behörde befinden.

Für den **Zeitpunkt** des Belegnachweises gilt, dass die Belege als integrierenden Bestandteil des Buchnachweises gegebenenfalls noch bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung beigebracht werden können (letzt möglicher Zeitpunkt ggfs. die mündliche Verhandlung vor dem Finanzgericht, so das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Mai 2009 (Az. V R 23/08), vgl. hierzu Abschnitt 6.5. Abs. 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

Wichtig: Für den Zeitpunkt des Buchnachweises gelten andere Regeln, vgl. unten.

Belegnachweis in Beförderungsfällen

Es besteht EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. In Deutschland steht hierfür das IT-System ATLAS-Ausfuhr zur Verfügung. Die Pflicht zur Abgabe elektronischer Anmeldungen betrifft alle Anmeldungen unabhängig vom Beförderungsweg (Straße, Luft-, See-, Post- und Bahnverkehr).

In Fällen, in denen die **Ausfuhranmeldung mittels EDV-gestütztem Ausfuhrverfahren (ATLAS-Ausfuhr)** auf elektronischem Weg erfolgt, gilt als Ausfuhrbeleg das durch die Ausfuhrzollstelle an den Anmelder/Ausfuhrer per EDIFACT-Nachricht übermittelte pdf-Dokument "Ausgangsvermerk". Dies gilt unabhängig davon, ob der Gegenstand vom Lieferer oder vom Abnehmer befördert wird. Hat der Unternehmer statt des Ausgangsvermerks einen von der Ausfuhrzollstelle erstellen "Alternativ-Ausgangsvermerk", gilt der als Nachweis.

Das Ausfuhrbegleitdokument ist nicht als Ausfuhrnachweis geeignet, weil es von der Ausfuhrzollstelle weder abgestempelt noch zurückgegeben wird. Ein nachträglich von einer ausländischen Grenzzollstelle abgestempeltes Ausfuhrbegleitdokument ist als Ausfuhrnachweis dagegen geeignet.

Die Unternehmen haben die mit der Zollverwaltung ausgetauschten EDIFACT-Nachrichten grundsätzlich entsprechend den allgemeinen Aufbewahrungsfristen für zehn Jahre zum Nachweis des Nachrichtenaustauschs zu archivieren.

Liegt weder ein zollrechtlicher Ausgangsvermerk noch ein Alternativausgangsvermerk vor, stellt der Umsatzsteuer-Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums darauf ab, dass der Nachweis durch Ersatzbelege geführt werden kann, insbesondere Bescheinigungen amtlicher Stellen der Bundesrepublik Deutschland. Aufgrund des Verweises auf Abschnitt 6.6 Absatz 6 des erwähnten Erlasses werden danach grundsätzlich anerkannt:

- Bescheinigungen des Auswärtigen Amts oder des Bundesamts für auswärtige Angelegenheiten einschließlich der diplomatischen oder konsularischen Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland,
- Bescheinigungen der Bundeswehr einschließlich ihrer im Drittlandgebiet stationierten Truppeneinheiten,
- Belege über die Verzollung oder Einfuhrbesteuerung durch außergemeinschaftliche Zollstellen oder beglaubigte Abschriften davon,
- Transportbelege der Stationierungstruppen, z. B. Militärfrachtbriefe, und
- Abwicklungsscheine.

In Fällen, in denen die **Ausfuhranmeldung nicht im elektronischen Ausfuhrverfahren durchgeführt werden kann (im Ausfall- und Sicherheitskonzept)**, wird das Exemplar Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (= Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers - Einheitspapier Ausfuhrsicherheit, Zollvordruck 033025 oder Einheitspapier, Zollvordruck 0733 mit Sicherheitsdokument, Zollvordruck 033023) als Nachweis der Beendigung des zollrechtlichen Ausfuhrverfahrens verwendet. Dieser Beleg wird als Nachweis für Umsatzsteuerzwecke anerkannt, wenn die Ausfuhrbestätigung durch einen Vermerk (Dienststempelabdruck der Grenzzollstelle mit Datum) auf der Rückseite des Exemplars Nr. 3 der Ausfuhranmeldung oder des Handels- oder Verwaltungspapiers angebracht ist. Dieser Beleg muss im Fall des Ausfallkonzepts außerdem den Stempelabdruck "ECS/AES Notfallverfahren" tragen, da im Ausfallkonzept stets alle anstelle einer elektronischen Ausfuhranmeldung verwendeten schriftlichen Ausfuhranmeldungen mit diesem Stempelabdruck versehen werden.

In Fällen, in denen die **Ausfuhranmeldung nicht im elektronischen Ausfuhrverfahren erfolgt (bei Ausfuhren mit mündlicher oder konkludenter Anmeldung in Fällen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung beziehungsweise bei Ausfuhranmeldungen bis zu einem Warenwert von 1000 Euro)**, wird auf andere Weise als mit dem Exemplar Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (=Nr. 3 des Einheitspapiers) der Ausgang der Ware überwacht. Wird hierfür ein handelsüblicher Beleg (z. B. Frachtbrief, Rechnung, Lieferschein) verwendet, wird er als Nachweis für Umsatzsteuerzwecke anerkannt, wenn die Ausfuhrbestätigung durch einen Vermerk (Dienststempelabdruck der Grenzzollstelle mit Datum) auf der Rückseite angebracht ist. In diesem Beleg müssen in jedem Fall Namen und Anschrift des liefernden Unternehmers, die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstands, der Ort und der Tag der Ausfuhr sowie die Ausfuhrbestätigung der zuständigen Grenzzollstelle enthalten sein.

Belegnachweise im Versandungsfall

Soweit bei der Einschaltung von selbständigen Transportunternehmen die Versendung im ATLAS-Verfahren erfolgt, gilt das hierzu zu den Beförderungsfällen ausgeführte grundsätzlich entsprechend. Das heißt, in dem Fall ist der Regelnachweis der **Ausgangsvermerk oder Alternativausgangsvermerk**.

Wenn in den Versandungsfällen die genannte Nachweisführung über den Ausgangsvermerk oder Alternativausgangsvermerk nicht möglich oder zumutbar ist, kann die Ausfuhr durch einen vom Auftraggeber des Frachtführers unterschriebenen Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke geführt werden. Daneben ist die Nachweisführung durch die **Spediteurbescheinigung** möglich. Die Spediteurbescheinigung muss nach der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Ausstellers des Belegs sowie das Ausstellungsdatum,
- den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers und des Auftraggebers der Versendung,
- die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) des ausgeführten Gegenstands,
- den Ort und den Tag der Ausfuhr oder den Ort und den Tag der Versendung des ausgeführten Gegenstands in das Drittlandgebiet,
- den Empfänger des ausgeführten Gegenstands und den Bestimmungsort im Drittlandgebiet,
- eine Versicherung des Ausstellers des Belegs darüber, dass die Angaben im Beleg auf der Grundlage von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind sowie
- die Unterschrift des Ausstellers des Belegs.

Ferner sieht die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vor, dass das Dokument (Spediteurbescheinigung oder Frachtbrief) **zusätzlich die Versendungsbezugsnummer (MRN)** der Ausfuhranmeldung enthalten muss. An den Nachweis, dass die Belegführung durch den Ausgangsvermerk oder Alternativausgangsvermerk im Versendungsfall nicht möglich ist, werden keine erhöhten Anforderungen gestellt. Das heißt, dass in den Fällen, in denen bei Einschaltung eines Spediteurs der Nachweis nicht durch den Ausgangsvermerk oder Alternativ-Ausgangsvermerk geführt werden kann, die Spediteurbescheinigung ergänzt um die MRN weiterhin als Nachweisdokument anerkannt wird.

Wichtig ist auch, dass durch BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014 geregelt wurde, dass die vorstehenden Versendungsbelege parallel zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen auch **elektronisch übermittelt** werden können. In dem Fall ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Ausstellers begonnen hat, z. B. über den Header-Abschnitt der E-Mail. Wird der Beleg elektronisch übermittelt, ist er nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme grundsätzlich auch elektronisch zu archivieren. Für umsatzsteuerliche (Nachweis-)Zwecke kann er auch in ausgedruckter Form aufbewahrt werden. Wird er per E-Mail übersandt, soll auch die E-Mail archiviert werden, vgl. Abschnitt 6a.4 Abs. 6 Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

Weitere Details zum Nachweis in Versendungsfällen enthält Abschnitt 6.7 Umsatzsteuer-Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums sowie das BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014.

Ausgangsvermerke als Ausfuhrnachweis

Neben dem allgemeinen „Ausgangsvermerk“ und dem „Alternativ-Ausgangsvermerk“ werden laut Abschnitt 6.7a Umsatzsteuer-Anwendungserlass, folgende Ausgangsvermerke, die im EDV-gestützten Ausfuhrverfahren ATLAS durch die Ausfuhrzollstelle an den Anmelder/Ausführer übermittelt werden, als Ausfuhrnachweis anerkannt:

- Ausgangsvermerk auf Grund einer monatlichen Sammelanmeldung nach Artikel 167 und 182 UZK, sowie 225 UZK-IA, soweit sich aus den begleitenden Dokumenten und aus der Buchführung die Ausfuhr der Ware eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt,
- Ausgangsvermerk auf Grund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung im Ausfallverfahren,
- Ausgangsvermerk auf Grund einer rückwirkenden Ausfuhranmeldung nach Artikel 337 UZK-IA und
- Ausgangsvermerk auf Grund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung bei vorheriger ganz oder teilweise unrichtiger Ausfuhranmeldung.

Ausgewählte Sonderfälle

Erfolgt die Versendung in ATLAS-Ausfuhr, gelten grundsätzlich die Nachweisanforderungen hieran (Ausgangsvermerk bzw. Alternativausgangsvermerk). Wichtig ist jedoch die Kenntnis der folgenden ausgewählten Sonderfälle:

Sonderfall: Lieferung in Freihäfen

In einem Freihafen ausgeführte Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden sind wie steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln, wenn die Gegenstände bei Ausführung der Lieferungen in das Drittlandgebiet außerhalb bestimmter Gebiete (Freihäfen, Gewässer und Watten zw. der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie) gelangen. Da eine Ausfuhr nicht vorliegt, kann kein Ausfuhrnachweis geführt werden. Es genügt, dass der Unternehmer die vorbezeichneten Voraussetzungen glaubhaft macht. Auch das Fehlen des buchmäßigen Nachweises ist in diesen Fällen zur Vermeidung von unbilligen Härten nicht zu beanstanden. Eine entsprechende Regelung ist für die Fälle des Freihafen-Veredelungsverkehrs und der Freihafenlagerung nicht erforderlich, weil in diesen Fällen keine steuerbaren Lieferungen vorliegen.

Sonderfall: Postsendungen

Für Postsendungen gelten nach Abschnitt 6.9. des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses Besonderheiten. Hier kommen als Ausfuhrnachweise in Betracht:

- **Versendungsbelege, und zwar**

- der Einlieferungsbeleg für eingeschriebene Briefsendungen einschließlich eingeschriebener Päckchen, für Briefe mit Wertangabe und für gewöhnliche Briefe mit Nachnahme sowie der Einlieferungsschein für Filiakunden bzw. die Einlieferungsliste (Auftrag zur Beförderung Ausland) für Vertragskunden für Postpakete (Wertpakete und gewöhnliche Postpakete). Die Bescheinigung wird erteilt auf Einlieferungsbelegen bzw. -scheiden, im Einlieferungsbuch, auf Belegen des Absenders, die im Aufdruck mit dem Einlieferungsbeleg bzw. -schein, der Einlieferungsliste oder dem Einlieferungsbuch im Wesentlichen übereinstimmen, und - bei gewöhnlichen Postpaketen - auch auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen,
- die Versandbestätigung für gewöhnliche Päckchen auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen;

- **andere Belege, und zwar:**

Zum einen die von der Ausfuhrzollstelle mit Dienststempelabdruck und von der Ausgangszollstelle mit einem Dienststempelabdruck, der den Namen der Zollstelle und das Datum enthält, versehene und dem Beteiligten zurückgegebene bzw. zurückgesandte Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) im Ausfall- und Sicherheitskonzept (siehe Abschnitt 6.2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Der Anmelder ist jedoch von der Vorlage einer schriftlichen Ausfuhranmeldung nach Artikel 141 Abs. 4 UZK-DA unter Einschränkung des Artikels 142 UZK-DA insbesondere in folgenden Fällen befreit:

- bei Postsendungen (Briefsendungen und Postpakete), die zu kommerziellen Zwecken bestimmte Waren enthalten, bis zu einem Wert von 1 000 €;
- bei Postsendungen mit Waren zu nichtkommerziellen Zwecken;
- bei Briefsendungen.

In diesen Fällen kann deshalb der Ausfuhrnachweis **nicht** mit Hilfe der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) geführt werden.

Zum anderen die leicht nachprüfbaren innerbetrieblichen Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung. Dieser Nachweis kommt bei der Ausfuhr von Gegenständen in gewöhnlichen Briefen, für die eine Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder eine

Ausfuhrkontrollmeldung nicht erforderlich ist, in Betracht. Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass bei diesen Ausfuhrsendungen der Ausfuhrnachweis weder nach Ziffer 1 noch nach Ziffer 2 geführt werden kann.

Erfolgt die Versendung in ATLAS-Ausfuhr vgl. oben.

Sonderfall: Kurierdienste

Für den Fall, dass die Ware durch einen Kurierdienst (sog. tracking and tracing) versendet wird, sind für den Ausfuhrnachweis an die schriftliche Auftragserteilung an den Kurierdienst die gleichen Anforderungen zu stellen wie an einen Posteinlieferungsschein. Im Einzelnen sollen folgende Angaben vorhanden sein:

- Name und Anschrift des Ausstellers des Belegs
- Name und Anschrift des Absenders
- Name und Anschrift des Empfängers
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge der beförderten Gegenstände
- Tag der Einlieferung der beförderten Gegenstände beim Unternehmer

Aus Vereinfachungsgründen kann bzgl. der Angaben zur handelsüblichen Bezeichnung, Menge und Wert der beförderten Gegenstände auf die Rechnung des Auftraggebers durch Angabe der Rechnungsnummer verwiesen werden, wenn auf dieser die Nummer des Versendungsbelegs angegeben ist. Überwacht ein Transportunternehmen den Sendungsverlauf elektronisch, wird für Zwecke des Ausfuhrnachweises nicht zwischen den Leistungen von Kurierdiensten und anderen Transportunternehmen (Spediteure/ Frachtführer) unterschieden. Erfolgt die Versendung in ATLAS-Ausfuhr vgl. oben.

Sonderfall: Druckerzeugnisse

Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und sonstige Druckerzeugnisse werden vielfach als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt oder als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt in besonderem Beutel („M“-Beutel) in das Drittlandgebiet versandt. Bei diesen Sendungen kann der Ausfuhrnachweis nicht durch Versendungsbelege geführt werden. Die Ausfuhr kann deshalb durch leicht nachprüfbare innerbetriebliche Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung nachgewiesen werden. Innerbetriebliche Versendungsunterlagen können sein:

- bei Lieferungen von Büchern in das Drittlandgebiet

- Auslieferungslisten oder Auslieferungskarteien mit Versanddaten, nach Nummern oder alphabetisch geordnet;

- Durchschriften von Rechnungen oder Lieferscheinen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet;
- Postausgangsbücher oder Portobücher;

- bei Lieferungen von Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen periodisch erscheinenden Druckschriften in das Drittlandgebiet

- Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten mit Versanddaten – in der Regel nur bei geringer Anzahl von Einzellieferungen –;
- Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten ohne Versanddaten – bei Massenversand häufig erscheinender Zeitschriften –, und zwar entweder in Verbindung mit Strichvermerken auf den Karteikarten oder in Verbindung mit maschinell erstellten Aufklebeadressen;
- Durchschriften von Rechnungen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet;
- Postausgangsbücher oder Portobücher – nicht bei Massenversand –.

Die bezeichneten Versendungsunterlagen können unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 5 und des § 147 Abs. 2 AO auch auf Datenträgern geführt werden.

Der Zusammenhang zwischen den jeweiligen Lieferungen und den dazugehörigen Entgelten soll durch Verweisungen zwischen den Versendungsunterlagen und der Finanzbuchhaltung leicht nachprüfbar nachgewiesen werden. Dazu dienen in der Regel die Nummern oder die Daten der Rechnungen oder der Lieferscheine, die auf den Debitorenkonten und auf den Auslieferungslisten, Auslieferungskarteien oder sonstigen Versendungsunterlagen zu vermerken sind. Zulässig ist auch jedes andere System gegenseitiger Hinweise, sofern es die leichte Nachprüfbarkeit gewährleistet.

Werden Bücher, Zeitungen und Zeitschriften von einem Vertreter des Unternehmers, z.B. von einem sog. Auslieferer, gelagert und auf Weisung des Unternehmers an Abnehmer im Drittlandgebiet versendet, kann der Unternehmer die Ausfuhr in der Regel durch eine Ausfuhrbestätigung seines Lieferers oder des Vertreters, die auf innerbetrieblichen Versendungsunterlagen beruhen kann, nachweisen. Es bestehen keine Bedenken, Ausfuhrbestätigungen des versendenden Vertreters auch ohne Angabe des Tages der Versendung als ausreichenden Ausfuhrnachweis anzuerkennen, wenn nach der Gesamtheit der beim Unternehmer vorliegenden Unterlagen kein ernstlicher Zweifel an der Ausfuhr der Gegenstände besteht. Die Ausfuhrbestätigung des versendenden Vertreters kann auch auf elektronischem Weg übermittelt werden; bei einer elektronischen Übermittlung der Ausfuhrbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Ausstellers begonnen hat.

Erfolgt die Versendung der genannten Druckerzeugnisse in ATLAS-Ausfuhr vgl. oben.

Sonderfälle Warenverkauf über den Ladentisch an Touristen (tax free)

Unter bestimmten Voraussetzungen gilt für Verkäufe von Unternehmern an Reisende aus Staaten außerhalb der Europäischen Union (Drittländer), dass diese „Ausfuhrlieferungen“ steuerfrei sind. Man spricht dann vom sogenannten „Export über den Ladentisch“ bzw. von Lieferungen im „nichtkommerziellen Reiseverkehr“. Wenn der Käufer im Drittlandgebiet ansässig ist und die Ware innerhalb von drei Monaten nach Kauf in das Drittlandgebiet gelangt, kann den Unternehmern eine Steuerbefreiung gewährt werden. Allerdings ist eine unmittelbare Erstattung durch die Finanzämter an die Käufer nicht möglich. Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) wurde die zeitlich befristete Einführung einer Wertgrenze für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr eingeführt. Danach werden Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr mit Wirkung zum 1. Januar 2020 erst ab einem Gesamtwert der Lieferung einschließlich Umsatzsteuer von 50 Euro von der Umsatzsteuer befreit. Die Wertgrenze entfällt zum Ende des Jahres, in dem das bereits in Vorbereitung befindliche IT-Verfahren zur automatisierten Erteilung der Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigungen in Deutschland in den Echtbetrieb geht. Das Bundesfinanzministerium hat hierzu in einem BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2019 -III C 3 -S 7133/19/10002:004 (2019/1055631) Stellung genommen und erläutert in einem Merkblatt vom 10. Januar 2020 wie diese Steuerbefreiung und ein „Preisnachlass“ in Höhe der Umsatzsteuer umgesetzt werden kann. Auch hat es die nötigen Formulare bereitgestellt. Sie finden die Schreiben auf unserer Homepage unter www.ihk-muenchen.de > Service > Recht und Steuern > Steuern > Umsatzsteuer > Warenverkehr mit Drittstaaten.

Buchnachweise

Wie bereits ausgeführt ist weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhr, dass der Unternehmer den Buchnachweis führt. Hierzu muss regelmäßig aufgezeichnet werden:

- handelsübliche Bezeichnung und Menge des Liefergegenstands einschließlich bei Fahrzeugen die Fahrzeug-Identifikationsnummer
- Name und Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers
- Tag der Lieferung oder Lohnveredelung
- vereinbartes Entgelt oder bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung
- Art und Umfang einer Be- oder Verarbeitung vor der Ausfuhr
- Tag der Ausfuhr

- Bei Anmeldung im elektronischen Ausfuhrverfahren ATLAS die Movement Reference Number (MRN)
- soweit die Ware vom Unternehmer selbst geliefert wird und der Abnehmer **kein ausländischer Abnehmer** ist, ist ergänzend aufzuzeichnen:
 - die Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer selbst
 - der Bestimmungsort

In den Fällen, in denen die Ware vom ausländischen Abnehmer selbst oder durch seinen Beauftragten (Spediteur) abgeholt und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird, ist ergänzend aufzuzeichnen:

- Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers
- Erwerbszweck

Weitere Einzelheiten finden sich unter 6.10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) der Finanzverwaltung.

Wichtig zu beachten für den **Zeitpunkt** des Buchnachweises ist Folgendes:

Aus dem Grundsatz, dass die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein müssen, ergibt sich, dass die erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen werden müssen. Der Unternehmer muss den buchmäßigen Nachweis der steuerfreien Ausfuhrlieferung bis zu dem Zeitpunkt führen, zu dem er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für die Ausfuhrlieferung zu übermitteln hat (vgl. BFH-Urteil vom 28. 8. 2014, V R 16/14, BStBl 2015 II S. 46). Der Unternehmer kann fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen eines rechtzeitig erbrachten Buchnachweises bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen ergänzen oder berichtigen (BFH-Urteil vom 28. 5. 2009, V R 23/08, BStBl 2010 II S. 517). Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtigt, kann die Ausfuhrlieferung gleichwohl steuerfrei sein, wenn auf Grund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen hierfür vorliegen (BFH-Urteil vom 28. 5. 2009, V R 23/08, BStBl 2010 II S. 517).

Hinweis zu gefälschten Ausfuhrnachweisen:

Nachdem dies lange unklar war, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) auf Vorlage des BFH am 21. Februar 2008 (Rs. C-271/06) entschieden, dass der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht entgegensteht, wenn die Befreiungsvoraussetzungen zwar nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch bei

Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wegen der vom Abnehmer vorgelegten gefälschten Nachweise für die Ausfuhr nicht erkennen konnte. Diese Frage war lange unklar, weil eine entsprechende Regelung im deutschen Umsatzsteuerrecht, anders als im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen, nicht ausdrücklich existiert. Hergeleitet wird dies aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des europäischen Gemeinschaftsrechts. Der praktische Anwendungsbereich wird - dies sei betont - allerdings eher gering sein, da allenfalls in Einzelfällen davon auszugehen sein wird, dass die Voraussetzungen für einen Fall des Vertrauensschutzes nach der genannten Rechtsprechung vorliegen. Weiter ist zu beachten, dass sich die Entscheidung auf Ausfuhrdokumente in Papierform bezieht. Die neuen elektronischen Ausfuhrbestätigungen waren nicht Entscheidungsgegenstand. Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Abschnitt 6.5. Absatz 6 übernommen.

Exkurs Rechnungsstellung

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass ergänzend zu den allgemeinen Rechnungsangaben sich auf Rechnungen über Ausfuhren ein Hinweis auf die Steuerbefreiung befinden muss. Dabei ist auch der Grund der Steuerbefreiung zumindest in umgangssprachlicher Form zu nennen. Beispiele für die Formulierung eines solchen Hinweises können sein:

**"Steuerfreie Ausfuhrlieferung/tax free export" oder
"Steuerfreier Export/tax free export".**

Weitere Informationen zum IT-ATLAS-Verfahren Ausfuhr erhalten Sie unter www.zoll.de.

Hinweis:

Dieses Merkblatt dient als erste Orientierungshilfe und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden. Die Veröffentlichung von Merkblättern ist ein Service der Industrie- und Handelskammer und kann eine Steuer- und Rechtsberatung im Einzelfall nicht ersetzen.

IHK für München und Oberbayern
Ihr Kontakt: Katja Reiter
Stand: Januar 2024