

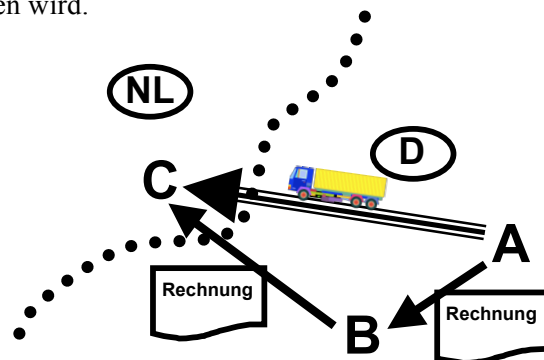
## Die Umsatzsteuer – unterschätzt und risikobehaftet

Dipl.-Finanzw. Joachim Metzner

Der „klassische“ Verkauf eines Produktes an einen Kunden in Deutschland stellt im Regelfall kein Problem dar: Der Verkäufer berechnet Mehrwertsteuer, der Käufer – sofern es sich um ein Unternehmen handelt – zieht den entsprechenden Betrag als Vorsteuer ab. Ähnlich hat sich – nach Einführung des Binnenmarktes vor knapp 10 Jahren – auch der Verkauf an einen Kunden in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder der Kauf von einem Lieferanten in einem anderen Mitgliedstaat der EU entwickelt: Innerhalb Deutschlands wird Umsatzsteuer berechnet, Verkäufe an Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten sind steuerfrei und bei einem Kauf von einem Lieferanten mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat wird die Erwerbsteuer angemeldet. Aus dieser auf ein Minimum reduzierten Beachtung der steuerlichen Vorschriften resultiert offensichtlich auch die „Lockerheit“ bei etwas aufwändigeren Geschäften. Dies gilt insbesondere für grenzüberschreitende Reihengeschäfte, d.h. für Verkäufe zwischen mindestens drei Unternehmen, bei denen der Gegenstand von dem ersten Verkäufer an den letzten Käufer gelangt und bei denen zumindest eine Grenze (EU- oder Drittlandsgrenze) überschritten wird.

### Beispiel:

Das Unternehmen A mit Sitz in Deutschland verkauft an B mit Sitz in Deutschland. Dieser verkauft wiederum an C mit Sitz in den Niederlanden. B weist A an, die Ware direkt an C auszuliefern.



Als ehemaligem Betriebsprüfer der Bundeszollverwaltung ist mir noch sehr geläufig, wie bei unserer Tätigkeit die umsatzsteuerlichen Transaktionen „abgehakt“ wurden: „Brauchen wir nicht zu prüfen, kann ja als Vorsteuer abgezogen werden.“ Der Kollege von der Steuerverwaltung tat die gleichen grenzüberschreitenden Sachverhalte im Regelfall mit dem Kommentar ab „Das hat was mit Zoll zu tun, davon verstehe ich nichts!“ Über viele Jahre hat sich dadurch eine „Nebelzone“ gebildet, die schlichtweg nicht geprüft worden ist. Diese Zeiten sind jetzt vorbei. Denn seit einiger Zeit bildet die Zollverwaltung die Umsatzsteuerprüfer in Sachen Zoll aus und die Zollprüfer werden in umsatzsteuerlichen Fragen von der Steuerverwaltung geschult. Nicht zuletzt werden auch die innergemeinschaftlichen Nachprüfungsersuchen dazu beitragen, etwas Licht ins Dunkel der umsatzsteuerlichen Vorschriften zu bringen.

### **Wo liegt nun das wirkliche Problem?**

Bis vor einiger Zeit galt in Deutschland – etwas vereinfacht gesagt – der Grundsatz, dass z.B. die Steuerfreiheit für eine Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung für alle Umsätze im Rahmen eines Reihengeschäftes galt. Dies hatte zur Folge, dass bei einer Ausfuhrlieferung eines Unternehmens in der Reihe alle Umsatzgeschäfte der beteiligten Parteien ohne Berechnung von Umsatzsteuer abgerechnet wurden. Diese Regelung ist aber bereits seit mehreren Jahren abgeschafft worden. Es hat nur keiner gemerkt! Sobald ein Verkauf nur den Anschein einer Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftlichen Lieferung hat, wird von den meisten Unternehmen auch heute noch großzügig auf die Berechnung von Umsatzsteuer verzichtet. Dies kann aber katastrophale Folgen haben. Denn tatsächlich ist nur noch einer der Umsätze in der Reihe steuerfrei; alle anderen sind steuerpflichtig, in Deutschland also überwiegend mit 16% belastet. Das alleine wäre ja noch erträglich, die Frage ist aber, wo der Umsatz steuerpflichtig ist. Bei genauer Betrachtung stellt sich dann zur Überraschung der beteiligten Parteien häufig heraus, dass z.B. ein deutsches Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig geworden ist und dieses Unternehmen seinem niederländischen Kunden hätte niederländische Umsatzsteuer berechnen müssen. Dazu muss sich das deutsche Unternehmen natürlich umsatzsteuerlich in den Niederlanden (und morgen in Frankreich, übermorgen in Griechenland usw.) registrieren lassen oder einen Fiskalvertreter beauftragen.

Schauen wir uns die Sache mit den grenzüberschreitenden Reihengeschäften einmal etwas detaillierter an:

#### **Allgemeines**

Die umsatzsteuerlichen Vorschriften enthalten eine allgemeine Regelung für „Reihengeschäfte“ und eine spezielle Regelung für „innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte“. Reihengeschäfte sind – wie vorstehend schon ausgeführt – die Geschäfte, bei denen mehrere Unternehmer Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand ausführen und der Gegenstand vom ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Abnehmer gelangt. Für einen speziellen Fall dieser Reihengeschäfte, nämlich für den Fall, dass drei Unternehmer mit Sitz in drei Mitgliedstaaten Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und der erste oder zweite Unternehmer den Gegenstand an den letzten Unternehmer ausliefert, gibt es die Sonderregelung der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte.

#### **Reihengeschäfte**

Wenden wir uns vorerst einmal den „normalen“ Reihengeschäften zu. Für diese Geschäfte ist gegenüber den früheren Regelungen eine weitere Besonderheit dazugekommen: Die Frage, ob und ggf. wo eine Steuerpflicht entsteht, wird u.a. dadurch beeinflusst, wer die Ware (selbst) befördert oder wer – und das dürfte wohl der Regelfall sein – den Spediteur beauftragt (umsatzsteuerlich

handelt es sich im letztgenannten Fall um eine sog. „Versendung“). Für jedes einzelne Verkaufsgeschäft (umsatzsteuerlicher Begriff: „Lieferung“) muss nun geprüft werden, ob es sich um die Versandungslieferung, eine sog. „bewegte Lieferung“, um eine der Versandungslieferung vorangehende oder eine ihr nachfolgende Lieferung handelt. Je nach Sachverhalt ergibt sich daraus der „Ort der Lieferung“. Anhand des o.g. Beispiels sollen folgende Varianten beurteilt werden:

*A beauftragt den Spediteur*

In diesem Fall ist der Verkauf (die „Lieferung“) von A an B die bewegte Lieferung mit der Folge, dass nur diese Lieferung steuerfrei sein kann und die Lieferung des B an C eine nachfolgende ruhende Lieferung ist. Bei der bewegten Lieferung gilt der umsatzsteuerliche Grundsatz, dass der Ort der Lieferung dort ist, wo die Versendung beginnt, also in Deutschland. Damit ist dieser Umsatz steuerbar, das heißt, er unterliegt den steuerlichen Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Sind alle tatsächlichen und formellen Voraussetzungen (USt-ID-Nrn., Verbringungsnachweis usw.) erfüllt, ist dieser Umsatz hier aber steuerfrei, da es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt. Für die nachfolgende ruhende Lieferung gilt, dass der Ort der Lieferung dort ist, wo die Versendung endet. Im hier zu beurteilenden Beispiel also in den Niederlanden. Das wiederum hat zur Folge, dass der deutsche Käufer/Verkäufer B in den Niederlanden steuerpflichtig wird, denn eine ruhende Lieferung kann nicht steuerfrei sein. B muss seinem Kunden C also niederländische Umsatzsteuer berechnen und diese natürlich in den Niederlanden abführen. Dazu muss sich B entweder selbst in den Niederlanden umsatzsteuerlich registrieren lassen, dort Umsatzsteuervoranmeldungen und eine jährliche Umsatzsteuererklärung abgeben oder er muss einen sog. „Fiskalvertreter“ beauftragen, der die erforderliche Abwicklung für ihn übernimmt.

*B beauftragt den Spediteur*

a) Als – widerlegbarer – Grundsatz gilt hier, dass die Lieferung des A an B die bewegte Lieferung darstellt. Kommt dieser Grundsatz zum Tragen, ist das Ergebnis das Gleiche wie unter vorstehendem Abs. 1.

b) B kann jedoch nachweisen (wie auch immer?!), dass er in der Kette nicht als Abnehmer des A, sondern als Verkäufer an B auftritt. Dies wäre z.B. denkbar, wenn B ab Werk A kauft, aber frei Haus C verkauft. In diesem Fall überwiegt seine Funktion als Verkäufer gegenüber der eines Käufers. Kann er dies nachweisen, ist die Lieferung durch ihn – also der Verkauf an C – die bewegte Lieferung. Ort dieser Lieferung ist Deutschland (Beginn der Versendung). Dies hat zur Folge, dass der Verkauf von B an C (sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen) die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist. B berechnet somit ohne Umsatzsteuer an C und C meldet in den Niederlanden einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb an. Der Verkauf von A an B ist eine der bewegten Lieferung vorangehende ruhende Lieferung, bei der der Ort der Lieferung ebenfalls dort ist, wo die Versendung beginnt. Der Verkauf von A an B ist deshalb in Deutschland

steuerbar und – da keine Steuerbefreiung vorliegt – dort auch steuerpflichtig. A muss B somit deutsche Umsatzsteuer berechnen.

*C beauftragt den Spediteur*

In diesem Fall ist die Lieferung des B an C die bewegte Lieferung. Es ergeben sich somit die gleichen Folgen wie im Fall 2. b).

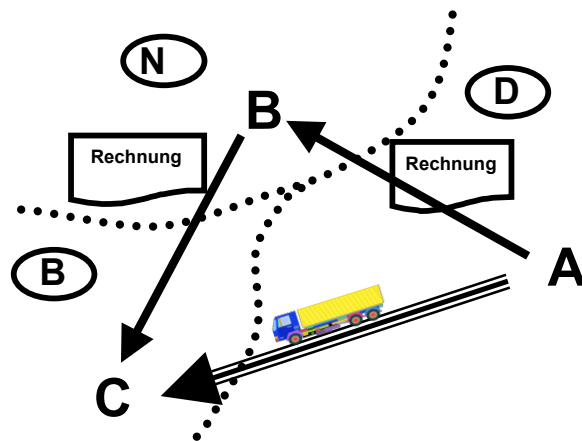
### Dreiecksgeschäfte

Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei Mitgliedstaaten ein Umsatzgeschäft über denselben Gegenstand abschließen und der Gegenstand vom ersten an den letzten Unternehmer gelangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der letzte Abnehmer den Gegenstand nicht abholt oder abholen lässt. Somit dürfen nur A oder B den Spediteur beauftragen.

Die umsatzsteuerlichen Folgen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

#### Beispiel:

A mit Sitz in Deutschland verkauft an B mit Sitz in den Niederlanden. B verkauft an C mit Sitz in Belgien; B weist A an, die Ware direkt an C auszuliefern.



Bei diesem Sachverhalt ist es unerheblich, ob A oder B den Spediteur beauftragt. Wichtig ist lediglich, dass nicht C als Auftraggeber für den Spediteur auftritt. Unter dieser Voraussetzung ist der Fall wie folgt zu lösen:

A tätigt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an B. A berechnet somit keine Umsatzsteuer an B. Grundsätzlich müsste B nun den Erwerb in Belgien versteuern. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn

- jeder der Beteiligten eine Umsatzsteuer-ID-Nr. seines Landes verwendet und
- C die Umsatzsteuer auf seinen Einkaufspreis in Österreich anmeldet (separate Anmeldeposition in der Umsatzsteuervoranmeldung).

In diesem Fall gilt der innergemeinschaftliche Erwerb durch B in Belgien als versteuert.

Die hier dargestellten Umsatzgeschäfte sind – wie den meisten Unternehmen bewusst sein wird – noch relativ einfache Sachverhalte. Besonders kompliziert wird es vor allem dann, wenn noch mehr Unternehmen zwischengeschaltet sind und ggf. auch noch Lohnveredelungen stattfinden. Spätestens dann werden die umsatzsteuerlichen Folgen nur noch nach praktischer Durchführbarkeit beurteilt. Den später im Unternehmen auftauchenden Umsatzsteuerprüfer wird dies aber nicht beeindrucken: Er beurteilt die abgewickelten Geschäfte nach den gesetzlichen Regelungen. Hat das Unternehmen keine Umsatzsteuer abgeführt, obwohl der Umsatz steuerpflichtig war, wird der entsprechende Betrag gnadenlos nachgefordert werden. Hat das Unternehmen dagegen Vorsteuer geltend gemacht, obwohl der Umsatz steuerfrei war, kann dagegen davon ausgegangen werden, dass das Finanzamt diese Vorsteuerbeträge zurückfordert. Plötzlich ist die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor geworden; und das mit 16%! Fazit: Jedes Kaufgeschäft – und insbesondere grenzüberschreitende Reihengeschäfte – sollten vor der Abrechnung genau auf ihre umsatzsteuerlichen Konsequenzen geprüft werden.