

## Überblick Umsatzsteuer

Nach einer Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen wurde im Jahr 2006 durch 1.512 Prüfer in 97.417 Umsatzsteuersonderprüfungen ein Mehrergebnis von € 1,4 Mrd. erzielt. Nach der Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 16,0 % auf 19,0 % zum 1. Januar 2007 ist von einem weiteren Ansteigen der Mehrergebnisse auszugehen. Sehr häufig fallen in Umsatzsteuersonderprüfungen Nachzahlungen an, weil auf der Leistungsseite die gegebenenfalls für die Steuerfreistellung und auf der Eingangsseite die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Dokumentations- und Nachweispflichten nicht ausreichend erfüllt wurden.

Wir möchten im Hinblick auf ausgewählte Risiken beim Vorsteuerabzug und neuere Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu den Nachweisen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen Hinweise geben, die vermeidbaren Nachzahlungen durch Betriebs- und Umsatzsteuersonderprüfungen vorbeugen.

### 1. Fax-, E-Mail- und Onlinerechnungen

Im Wirtschaftsleben verbreitet sich die Zustellung von Rechnungen per Fax oder E-Mail bzw. das Bereithalten der Rechnungen für den Online-Abwurf zur Druck- und Portokostenersparnis immer mehr. Grundsätzlich ist aus derartigen Rechnungen auch der Vorsteuerabzug möglich, jedoch hat das Bundesministerium der Finanzen aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung zusätzlich zu den Mindestinhalten des § 14 Abs. 4 UStG weitere Voraussetzungen an die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges geknüpft.

Per Mail übermittelte oder zum Online-Abwurf bereit gestellte Rechnungen müssen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieterakkreditierung nach Signaturgesetz versehen sein. Bei der Rechnungsprüfung muss durch den Rechnungsempfänger auch die Signatur überprüft werden. Rechnung im Sinne des Gesetzes ist in diesem Fall auch **nur** die signierte Datei, die übermittelt oder abgerufen wurde – sie ist entsprechend den allgemeinen Aufbewahrungsfristen aufzubewahren und wird bei einer Betriebsprüfung geprüft; ein Ausdruck auf Papier erfüllt dagegen die Anforderungen nicht.

Per Telefax übermittelte Rechnungen berechtigen nach R 184a UStR nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie von einem Standard-Telefax an ein Standard-Telefax übermittelt werden. Andere Übertragungstechniken unter Einschluss von Computer-Telefax oder Fax-Server sind nur zulässig, wenn die Anforderungen an elektronisch übermittelte Rechnungen erfüllt sind, d.h. eine qualifizierte elektronische Signatur vorliegt. Es kann dabei unter Umständen Schwierigkeiten bereiten nachzuweisen, dass bei einer per Telefax empfangenen Rechnung auch der Absender ein Standard-Telefax verwendet hat. Daher sollte regelmäßig einer Papierrechnung bzw. – bei Vorliegen der technischen Voraussetzungen – einer elektronisch übermittelten Rechnung mit qualifizierter elektronischer Signatur der Vorzug gegeben werden.

### 2. Umschreiben von Rechnungen

Gelegentlich sollen für Zwecke des Vorsteuerabzuges die Leistungsbeziehungen auch nachträglich durch eine entsprechende Rechnungsstellung umgestaltet werden. Der Eintritt in einen Vertrag ist umsatzsteuerlich unproblematisch, so lange durch den Leistenden der Ver-

trag noch nicht erfüllt wurde. Ist die Leistung jedoch bereits erbracht, scheidet eine Vertragsübernahme regelmäßig aus – der ursprüngliche Auftraggeber bleibt zunächst Leistungsempfänger und kann sich (bei bestehender Vorsteuerabzugsberechtigung) eine ausgewiesene Vorsteuer abziehen.

Wird die fertige Leistung an einen Dritten weitervermittelt, liegen zwei separate Leistungen vor, nämlich die Leistung an den Ersterwerber und dessen Leistung an den Dritten. Eine verkürzte Rechnungsstellung vom Leistenden an den Dritten führt zur Versagung des Vorsteuerabzuges beim Dritten, da dieser nicht Leistungsempfänger ist. Zur Sicherung des Vorsteuerabzuges ist es erforderlich, jeweils eine Rechnung für jede Leistungsbeziehung zu stellen.

### 3. Subunternehmer und freie Mitarbeiter

Arbeitet ein Unternehmen häufiger mit wechselnden freien Mitarbeitern bzw. Subunternehmern zusammen, so ist gesondert zu prüfen, ob der Mitarbeiter bzw. Subunternehmer nicht etwa ein Kleinunternehmer gem. § 19 UStG ist. Ist dies der Fall, ist auch eine eventuell in der Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da der Verzicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung nur vor dem Finanzamt erklärt werden kann, nicht aber stillschweigend durch einen Umsatzsteuerausweis auf der Rechnung.

Besteht daher die Möglichkeit, dass ein freier Mitarbeiter bzw. ein Subunternehmer ein Kleinunternehmer ist, muss sich der Unternehmer hinsichtlich der Kleinunternehmereigenschaft vergewissern – vorzugsweise schriftlich. Ein Gutgläubenschutz besteht nicht.

### 4. Rechnungsanschrift

Zu den Mindestinhalten einer Rechnung gehören unter anderem auch die korrekte Adresse des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers. Die Anschrift eines Postfachs, einer Großkundenadresse oder die Anschrift einer von mehreren Zweigniederlassungen, Betriebsstätten und Betriebsteilen reicht dabei aus.

Problematisch ist es jedoch, wenn ein Dritter mit der Inempfangnahme von Rechnungen beauftragt wird, wie es in der Regel bei Verwaltern der Fall ist. Im postalischen Adressenfeld werden dabei häufig Zusätze wie „z. Hd.“ oder „c/o“ verwandt. Verfügt der Leistungsempfänger unter dieser Anschrift nicht über eine Niederlassung oder Betriebsstätte, muss seine Identifikation aus den übrigen Rechnungsangaben leicht und eindeutig feststellbar sein: dies bedeutet regelmäßig, dass die vollständige Anschrift des Leistungsempfängers in der Rechnung enthalten sein muss. Fehlt diese Angabe, kann die Vorsteuer nicht abgezogen werden.

Eine fehlerhafte Adressierung birgt auch für den Leistenden ein Umsatzsteuerrisiko. Wird ein unzutreffender Leistungsempfänger in der Rechnung genannt (z.B. nur der Verwalter einer Gewerbeimmobilie ohne Hinweis auf den Eigentümer bzw. die Eigentümergemeinschaft), so schuldet der leistende Unternehmer zum einen die Umsatzsteuer, die aus seiner Leistung entsteht. **Zusätzlich** wird wegen der unzutreffenden Adressierung gem. § 14c Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG Umsatzsteuer fällig, so dass zwei Mal Umsatzsteuer zu zahlen wäre. Die gelegentlich so genannte Strafsteuer läßt sich jedoch vermeiden, wenn aus der fehladressierten Rechnung durch den Empfänger kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde – dazu bedarf es jedoch des Nachweises durch den Leistenden.

## 5. Kleinbetragsrechnungen

Die Erleichterungsvorschrift für Rechnungen über Kleinbeträge des § 33 S. 1 UStDV ist zum 1. Januar 2007 für Rechnungen bis € 150,00 anwendbar, nachdem vorher insbesondere die Preisentwicklung bei Kraftstoffen die angestrebte Vereinfachung häufig vereitelte. Zu beachten ist allerdings, dass die Grenze von € 150,00 absolut ist, d.h. auch ein geringfügiges Überschreiten führt dazu, dass der gesetzliche Mindestinhalt einer Rechnung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zwingend erforderlich ist. Soweit Registrierkassen bei Tankstellen oder in Einzelhandelsgeschäften nur die für Kleinbetragsrechnungen notwendigen Angaben auf dem Kassenschein erfassen, muss bei € 150,00 übersteigenden Rechnungsbeträgen eine gesonderte Rechnung unter Einbeziehung der Anschrift des Leistungsempfängers angefordert werden.

Die häufig anzutreffenden Quittungen auf dem schnell verblässenden Thermopapier müssen nach Abschn. 190b UStR auf Normalpapier kopiert werden, das über den gesamten Aufbewahrungszeitraum (zehn Jahre) lesbar bleibt. Es ist nicht erforderlich, die ursprüngliche Thermopapierrechnung aufzubewahren.

## 6. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Der EuGH hat mit Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen in der letzten Zeit mehrere Urteile gefällt, die den Umfang der Dokumentations- und Prüfungspflichten für Unternehmer präzisieren.

Im Teleos-Urteil (EuGH vom 27.09.2007, Az: C-409/04) wurde für Abholfälle (Lieferklausel EXW – ex works) bestimmt, dass bei Vorliegen ordnungsgemäß ausgefüllter CMR-Frachtbriefe der Lieferant über ernsthafte und gründliche Untersuchungen in Bezug auf den Erwerber und ggfs. den Spediteur hinaus keinen erhöhten Nachweispflichten unterliegt, was die tatsächliche Ausfuhr der gelieferten Gegenstände aus dem Inland anbetrifft. Im verhandelten Fall hatte der Erwerber die gelieferten Gegenstände nicht aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet ausgeführt, gleichwohl aber Ausfuhrnachweise gefälscht und dem Lieferer vorgelegt. Bei einem vom Erwerber begangenen Betrug, von dem der Lieferer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, kann der Lieferer nicht zur Umsatzsteuer herangezogen werden, wenn er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um einen Betrug zu erkennen. Ein lückenloser Nachweis des Grenzübertritts kann in den Fällen der Abholung regelmäßig nicht gelingen.

Ebenfalls in einem Betrugsfall hat der EuGH am 21.02.2008 (Netto Supermarkt, Az: C-271/06) entschieden, dass der Lieferer zwar hohe Anforderungen an die eigene Belegprüfung erfüllen muss, aber dann auf die Rechtmäßigkeit der steuerfreien Ausfuhr vertrauen darf, wenn er selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, dass die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren. Es verstieße gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Umsatzsteuer aufzuerlegen.

In einer Nachfolgeentscheidung zu einem weiteren EuGH-Urteil vom 27.09.2007 (Albert Collée, C-146/05) hat der BFH am 06.12.2007 entschieden, dass die Finanzverwaltung bei einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung nicht die Befreiung von

der Umsatzsteuer versagen darf, nur weil kein formell richtiger Liefernachweis erbracht wurde. Die Regelungen des § 6a Abs. 3 UStG und § 17 a und c UStG bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat. Liegt dieser Nachweis nicht vor, so ist im Grundsatz davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Steht jedoch aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllt sind, ist für die Lieferung auch trotz eines fehlenden laufenden und unmittelbaren Buchnachweises die Befreiung zu gewähren. Dieser Beweis ist aber vollumfänglich vom Lieferer zu führen; das Finanzamt ist nicht verpflichtet, im Rahmen von Amtshilfeabkommen im Bestimmungsland Auskünfte über den innergemeinschaftlichen Charakter der Lieferungen einzuholen und sich beim Finanzamt des Empfängers die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestätigen zu lassen (EuGH vom 27.09.2007, Twoh International B.V., Az: C-184/05).

## 7. Fazit

Es bleibt festzuhalten, dass die Beachtung der Formvorschriften im Bereich der Umsatzsteuer für die Unternehmen von immenser Bedeutung ist, da sich bei Nichterfüllung erhebliche Nachforderungen der Umsatzsteuersonderprüfer bzw. Betriebsprüfer ergeben können. Im Rahmen des Risikomanagements bzw. zur Risikominimierung kann nur empfohlen werden, die Belegprüfung sorgfältig vorzunehmen und etwaige fehlerhafte oder unvollständige Rechnungen, Belege und Nachweise an die jeweiligen Lieferer, Spediteure oder Erwerber mit der Aufforderung zu Nachbesserung oder Neuausstellung zurückzugeben.

Kiel, 30. Mai 2008

Steffen Falk Schott, StB