



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Risiken im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 2019 - 0276

Bonn, den 9. Mai 2022

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Gegenstand und Anlass der Prüfung	8
2	Umfang der Prüfung	9
3	Ziele und Folgen der Regelung	9
4	Rechtliche Grundlagen	10
4.1	Steuerbefreiung bei Lieferungen in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers	10
4.2	Wegfall der Steuerbefreiung bei Auslagerung	10
4.3	Antrags- und Bewilligungsverfahren	11
4.4	Aufzeichnungspflichten und Gesamtschuldnerschaft des Lagerhalters	11
4.5	Erklärungspflichten	12
4.5.1	Steuerfreie Lieferungen in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers	12
4.5.2	Steuerpflichtige Auslagerungsumsätze	12
4.5.3	Keine Erklärungspflichten des Lagerhalters	14
5	Ausgabe von Prüfhinweisen	14
6	Prüfungsfeststellungen	15
6.1	Umsätze mit Umsatzsteuerlagern nicht maschinell zu ermitteln	15
6.2	Vom BMF dem Rechnungsprüfungsausschuss mitgeteilte Umsätze unzutreffend	15
6.3	Anzahl der Umsatzsteuerlager weiterhin unbekannt	16
6.4	Bewertung der Regelung durch die Wirtschaftsverbände und die Länder	16
6.5	Verantwortung auf die Länder abgewälzt	17

6.6	Mehrere strafrechtliche Ermittlungen	17
6.7	Wirtschaftliches Bedürfnis häufig nicht vorhanden	18
6.8	Viele Fehleintragungen	18
7	Würdigung und Empfehlungen	19
7.1	Aufwand und Schaden größer als Nutzen	19
7.2	Vollzug der Regelung verbessern	20
8	Stellungnahme des BMF	20
9	Abschließende Würdigung	21

Abkürzungsverzeichnis

A

a. a. O. *am angegebenen Ort*

B

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl *Bundessteuerblatt*

E

EU *Europäische Union*

I

i. V. m. *in Verbindung mit*

K

Kz. *Kennziffer*

M

Mio. *Millionen*

Mrd. *Milliarden*

P

PAB *Prüfungsamt des Bundes*

PHW *Prüfhinweis*

R

Rechnungsprüfungsausschuss *Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages*

U

UStG *Umsatzsteuergesetz*

USt-IdNr. *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer*

0 Zusammenfassung

Seit dem Jahr 2004 können Unternehmer im Inland sogenannte Umsatzsteuerlager betreiben. Darin können bestimmte Waren umsatzsteuerfrei gehandelt werden. Die Ware wird dabei nicht bewegt. Wird die Ware aus dem Umsatzsteuerlager entnommen (Auslagerung), fällt Umsatzsteuer an.

Der Bundesrechnungshof untersuchte mit Unterstützung des Prüfungsamtes des Bundes (PAB) Berlin in den Jahren 2011 und 2012, wie die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung anwendete und in welchem Umfang Unternehmer die Regelung nutzten. Dabei stellte er erhebliche Mängel beim Vollzug der Regelung fest. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) kannte die tatsächliche Anzahl der Umsatzsteuerlager nicht. Es hatte bisher auch nicht geprüft, ob die mit der Regelung verfolgten Ziele erreicht worden waren. Der Bundesrechnungshof zeigte Handlungsempfehlungen auf und empfahl dem BMF, die Regelung zu evaluieren. Er berichtete hierzu in seinen Bemerkungen 2013 („Regelung zu den Umsatzsteuerlagern muss überprüft werden“).

Das BMF erklärte gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages (Rechnungsprüfungsausschuss), dass die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerlager trotz ihrer geringen Anzahl nicht unerheblich sei. Es sprach sich dafür aus, die Regelung beizubehalten. Der Rechnungsprüfungsausschuss forderte das BMF im Mai 2018 auf, gemeinsam mit den Ländern darauf hinzuwirken, den Vollzug der Regelung zu verbessern.

Mit dieser Kontrollprüfung untersuchte der Bundesrechnungshof, was das BMF seitdem unternommen hat. Außerdem befasste er sich erneut mit der Frage, welche praktische Bedeutung der Umsatzsteuerlagerregelung zukommt und ob daran festgehalten werden sollte. Der Bundesrechnungshof stellte Folgendes fest:

- 0.1 Die Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern konnten immer noch nicht maschinell ermittelt werden. Die Empfehlung des Bundesrechnungshofes, hierfür zusätzliche Kennziffern (Kzn.) in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen, setzte das BMF bisher nicht um (Tz. 6.1).
- 0.2 Das BMF konnte nicht zutreffend feststellen, welche wirtschaftliche Bedeutung die Umsatzsteuerlagerregelung hat. Die Umsätze, die es bei den Ländern erfragt und dem Rechnungsprüfungsausschuss mitgeteilt hatte, waren unvollständig und nicht aussagekräftig (Tz. 6.2).
- 0.3 Dem BMF war die tatsächliche Anzahl der Umsatzsteuerlager auch weiterhin nicht bekannt. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes wurden bundesweit weniger als 50 Umsatzsteuerlager bewilligt, von denen im Jahr 2021 noch 13 aktiv waren. In den meisten Umsatzsteuerlagern wurde Mineralöl eingelagert. Die Empfehlung des Bundesrechnungshofes, eine maschinell auswertbare Kennzeichnung der

Umsatzsteuerlager (z. B. im Grundinformationsdienst) einzuführen, setzte das BMF bisher nicht um (Tz. 6.3).

- 0.4 Verschiedene Wirtschaftsverbände sprachen sich dafür aus, die Umsatzsteuerlagerregelung beizubehalten. Sie wiesen das BMF aber auch darauf hin, dass die Steuerbefreiung für viele Unternehmer nicht notwendig sei. Die Länder sprachen sich mehrheitlich dafür aus, die Regelung beizubehalten, zwei Länder sprachen sich für eine Abschaffung aus (Tz. 6.4).
- 0.5 Das BMF gab die Verantwortung für die Umsetzung des Beschlusses des Rechnungsprüfungsausschusses aus Mai 2018 an die Länder weiter. Es selbst unternahm in dieser Angelegenheit wenig (Tz. 6.5).
- 0.6 Gegen 42 % aller Lagerhalter, denen ein Umsatzsteuerlager bewilligt wurde, wurde strafrechtlich ermittelt. Die Strafverfahren betrafen überwiegend die der Auslagerung nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen. Die tatsächlichen Abnehmer der Ware waren regelmäßig unbekannt. Die Abnehmer und die Lagerhalter waren Teil einer Betrugs-kette (Tz. 6.5).
- 0.7 Für die meisten Lagerhalter lag der größte Nutzen der Umsatzsteuerlagerregelung im Liquiditätsvorteil. Das wirtschaftliche Bedürfnis, Waren mehrfach ohne Warenbewegung zu handeln, war oftmals nicht vorhanden (Tz. 6.7).
- 0.8 Bei den Auslagerungsumsätzen und Vorsteuerbeträgen, die Unternehmer in ihrer Umsatzsteuererklärung erklärten, handelte es sich überwiegend um Fehleintragungen. Die Eintragungen waren in sich unschlüssig. Die Beträge waren in falschen Kzn. erfasst. Die Finanzämter korrigierten die Fehleintragungen nicht, obwohl die IT-Systeme hierzu Prüfhinweise ausgaben (Tz. 6.8).
- 0.9 Der Bundesrechnungshof empfahl dem BMF, die Umsatzsteuerlagerregelung abzuschaffen. Die wirtschaftliche Bedeutung sah er als nicht nachgewiesen an. Nach seiner Bewertung waren der Aufwand und der Schaden durch diese Regelung erheblich größer als ihr Nutzen für die wenigen Wirtschaftsbeteiligten, die die Steuerbefreiung zutreffend anwendeten (Tz. 7.1).
- 0.10 Sollte das BMF trotz allem an der Umsatzsteuerlagerregelung festhalten, müsse es den Verwaltungsvollzug verbessern. Der Bundesrechnungshof wiederholte seine Empfehlung, eine aussagekräftige Verkennzifferung der Umsätze und eine maschinell auswertbare Erfassung der Umsatzsteuerlager (z. B. im Grundinformationsdienst) einzuführen. Außerdem sollte das BMF der hohen Anzahl von Fehleintragungen entgegenwirken. Hierfür sollte es die bestehenden Prüfhinweise inhaltlich verbessern und ergänzen (Tz. 7.2).
- 0.11 Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass die Länder sich mehrheitlich für eine Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung ausgesprochen hätten. Auch das BMF wolle nicht mehr an der Regelung festhalten. Grund dafür seien einerseits die

wenigen Umsatzsteuerlager, andererseits die geforderten zusätzlichen Erklärungs-
pflichten der Unternehmer und die geforderten zusätzlichen Kontrollen durch die
Verwaltung. Die BMF werde dem Gesetzgeber in einem der nächsten Gesetzesvorha-
ben eine Streichung der Umsatzsteuerlagerregelung vorschlagen (Tz. 8).

- 0.12 Das BMF will die Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung zügig auf den Weg
bringen und damit der wichtigsten Empfehlung des Bundesrechnungshofes nachkom-
men. Der Bundesrechnungshof wird verfolgen, ob das BMF seine Ankündigung im
Laufe des Jahres umsetzt und behält sich andernfalls eine Berichterstattung an das
Parlament vor (Tz. 9).

1 Gegenstand und Anlass der Prüfung

Seit dem Jahr 2004 können Unternehmer im Inland sogenannte Umsatzsteuerlager betreiben. Lieferungen bestimmter Gegenstände können steuerfrei sein, wenn diese in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden oder sich dort befinden. Ziel der Regelung sollte u. a. sein, die Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmer zu verbessern.

Der Bundesrechnungshof untersuchte mit Unterstützung des PAB Berlin in den Jahren 2011 und 2012, wie die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung anwendete und in welchem Umfang Unternehmer die Regelung nutzten. Dabei stellte er erhebliche Mängel beim Vollzug der Regelung fest. Das BMF kannte die tatsächliche Anzahl der Umsatzsteuerlager nicht. Es hatte bisher auch nicht geprüft, ob die mit der Regelung verfolgten Ziele erreicht worden waren. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes gab es seinerzeit bundesweit lediglich 20 bewilligte Umsatzsteuerlager.

Der Bundesrechnungshof beanstandete, dass die Finanzämter bei der Bewilligung der Umsatzsteuerlager und im weiteren Besteuerungsverfahren nicht die Sorgfalt erkennen ließen, die eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug erfordert. Er hielt es für dringend geboten, die Defizite beim Vollzug der Regelung zu beseitigen und zeigte hierzu Handlungsempfehlungen auf. Das BMF sollte prüfen, ob eine maschinell auswertbare Kennzeichnung der Umsatzsteuerlager (z. B. im Grundinformationsdienst) eingeführt werden könne und ob eine aussagekräftigere Verkennzifferung in der Umsatzsteuererklärung in Betracht komme. Außerdem empfahl der Bundesrechnungshof, die Steuerbefreiung zu evaluieren. Er berichtete hierzu in seinen Bemerkungen 2013 („Regelung zu den Umsatzsteuerlagern muss überprüft werden“).¹

Der Rechnungsprüfungsausschuss forderte das BMF im Juli 2014 auf, die Genehmigungs- und Kontrollpraxis für Umsatzsteuerlager deutlich zu verbessern, um der Gefahr von Steuerausfällen entgegenzuwirken. Darüber hinaus sollte es prüfen, ob durch die Regelung die Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmer verbessert würde, und das Umsatzvolumen der Umsatzsteuerlager in die Evaluierung einbeziehen. Das BMF berichtete dem Rechnungsprüfungsausschuss im März 2018, dass mit der Umsatzsteuerlagerregelung in den Jahren 2014 bis 2016 insgesamt 47,1 Mrd. Euro bewirkt worden seien. Die wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerlager sei daher trotz ihrer geringen Anzahl nicht unerheblich. Die Steuerbefreiung sei außerdem erforderlich und gerechtfertigt, um Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmer zu vermeiden. Das BMF sprach sich für eine Beibehaltung der Regelung aus. Unklar blieb dagegen, ob das BMF eine maschinell auswertbare Kennzeichnung der Umsatzsteuerlager und eine aussagekräftigere Verkennzifferung in der Umsatzsteuererklärung plante. In seinem Beschluss vom 18. Mai 2018 forderte der Rechnungsprüfungsausschuss das BMF auf, gemeinsam mit den Ländern darauf hinzuwirken, den Vollzug der Regelung zu verbessern.

¹ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes Nummer 75, Bundestagsdrucksache 18/111 vom 9. Dezember 2013.

Mit dieser Kontrollprüfung untersuchten wir, was das BMF aufgrund des Beschlusses des Rechnungsprüfungsausschusses unternommen hat. Zudem prüften wir erneut, welche praktische Bedeutung der Umsatzsteuerlagerregelung zukommt und ob daran festgehalten werden sollte.

Unsere Feststellungen fassten wir in der Prüfungsmitteilung vom 14. Dezember 2021 zusammen. Hierzu nahm das BMF mit Schreiben vom 14. März 2022 Stellung. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme stellen wir unser Prüfungsergebnis nachfolgend abschließend fest.

2 Umfang der Prüfung

Wir forderten im Oktober 2019 in allen Ländern folgende Informationen an:

- alle aktuell genehmigten Umsatzsteuerlager,
- alle Umsatzsteuerlager, die seit dem Jahr 2011 widerrufen wurden und
- alle Steuerfälle der Jahre 2011 bis 2018, in denen die Unternehmer in den Umsatzsteuererklärungen Angaben zu Auslagerungsumsätzen gemacht hatten (Kzn. 852, 853 oder 466).

Im November 2019 erörterten wir den Sachstand mit dem BMF und nahmen Einsicht in die Fachakten. Im Anschluss daran sahen wir in vier Ländern die Akten von insgesamt 22 Unternehmen ein, die ein Umsatzsteuerlager betrieben oder betrieben hatten. Außerdem prüften wir in weiteren 47 Steuerfällen aus zwei Ländern, ob die Angaben der Unternehmer zu Auslagerungsumsätzen zutreffend waren. Aufgrund der Corona-Pandemie konnten wir unsere örtlichen Erhebungen erst im September 2021 abschließen.

3 Ziele und Folgen der Regelung

Seit dem Jahr 1995 können die EU-Mitgliedstaaten eine Steuerbefreiung für Lieferungen in ein Umsatzsteuerlager sowie für Lieferungen innerhalb eines Umsatzsteuerlagers einführen (Artikel 154 ff. Mehrwertsteuersystemrichtlinie). Die Einzelheiten können die Mitgliedstaaten festlegen. Das BMF erörterte die Frage der Einführung einer Umsatzsteuerregelung bereits im Jahr 1995 mit Unternehmensverbänden. Diese sahen für eine derartige Regelung damals kein besonderes Bedürfnis.

Nach der Gesetzesbegründung aus dem Jahr 2003 führte die Abwicklung von Umsätzen, bei denen die Ware nicht bewegt wird, bei bestimmten Fallkonstellationen in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten. Durch die Umsatzsteuerlagerregelung sollte die Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen inländischen Unternehmer, insbesondere von Lagerhaltern, verbessert werden. Der Betrieb eines Umsatzsteuerlagers ist außerdem in bestimmten Branchen

Zulassungsbedingung für die Teilnahme an internationalen Warenterminbörsen.² Ähnliche Regelungen gibt es u. a. in den Niederlanden und in Belgien.

Die Regelung stellt eine Erleichterung für Unternehmer dar, die Lieferungen erbringen, bei denen die Ware nicht bewegt wird. Für Unternehmer, die Waren in einem Umsatzsteuerlager erwerben, ergibt sich ein Liquiditätsvorteil. Sie müssen die Umsatzsteuer auf die Eingangsleistung, die sie unmittelbar an den Verkäufer zu zahlen hätten und anschließend im Wege des Vorsteuerabzugs vom Finanzamt zurückerhalten würden, nicht vorfinanzieren. Für im Ausland ansässige Unternehmer hat die Regelung zur Folge, dass sie sich im Inland nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen müssen, wenn sie im Inland nur Gegenstände in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers liefern.

4 Rechtliche Grundlagen

4.1 Steuerbefreiung bei Lieferungen in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers

Lieferungen bestimmter Gegenstände an einen anderen Unternehmer sind steuerfrei, wenn der Gegenstand der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich bereits in einem solchen befindet (§ 4 Nummer 4a Buchstabe a Umsatzsteuergesetz, UStG, i. V. m. Anlage 1 zum UStG). Dabei kann es sich um ein Umsatzsteuerlager des Lieferers oder eines Dritten handeln. Die Steuerfreiheit gilt entsprechend für den Abnehmer beim innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Einfuhr (§ 4b Nummer 2 UStG, § 5 Absatz 1 Nummer 4 UStG). Die Steuerbefreiung gilt auch dann, wenn der Gegenstand der Lieferung in ein anderes im Inland belegenes Umsatzsteuerlager befördert oder versendet wird.

Begünstigt sind beispielsweise Mineralöle, einige Metalle oder bestimmte chemische Erzeugnisse. Die Gegenstände dürfen nicht für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht sein. Damit soll sichergestellt werden, dass ein Endverbrauch weitgehend ausgeschlossen ist.

Im Ausland ansässige Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers ausführen, müssen sich im Inland nicht umsatzsteuerlich registrieren lassen. Sie können sich im Inland durch einen Fiskalvertreter vertreten lassen (§ 22a Absatz 1 UStG).

4.2 Wegfall der Steuerbefreiung bei Auslagerung

Mit der endgültigen Herausnahme des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager (Auslagerung) entfällt die Steuerbefreiung für die vorangegangene Lieferung bzw. den voran-

² Zum Beispiel für die Teilnahme am Handel mit Metallen bei der London Metal Exchange (LME).

gegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die Einfuhr. Gleiches gilt, wenn die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegfallen, z. B. wenn die Bewilligung vom Finanzamt widerrufen wird (§ 4 Nummer 4a Buchstabe a Satz 4 UStG).

Schuldner der Umsatzsteuer ist der Auslagerer, d. h. derjenige, der die Auslagerung veranlasst hat (§ 13a Absatz 1 Nummer 6 UStG). Ist der Lieferer Auslagerer, muss er in der Rechnung Umsatzsteuer gesondert ausweisen. Der Abnehmer kann die Umsatzsteuer für die Auslagerung als Vorsteuer abziehen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG).³ Das gilt auch für den Fall, dass der Abnehmer die Umsatzsteuer als Auslagerer selbst schuldet.⁴

4.3 Antrags- und Bewilligungsverfahren

Das Finanzamt muss ein Umsatzsteuerlager schriftlich bewilligen (§ 4 Nummer 4a Satz 6 UStG). Dafür muss der Lagerhalter die ordnungsgemäße Verwaltung des Lagers gewährleisten können. Außerdem muss ein wirtschaftliches Bedürfnis für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers bestehen. Ein solches wirtschaftliches Bedürfnis kann regelmäßig angenommen werden, wenn die eingelagerten Gegenstände mehrfach ohne Warenbewegung umgesetzt werden sollen (z. B. an Warenterminbörsen).⁵

Sind die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, kann das Finanzamt eine erteilte Bewilligung mit Wirkung für die Zukunft widerrufen.

4.4 Aufzeichnungspflichten und Gesamtschuldnerschaft des Lagerhalters

Der Lagerhalter muss Bestandsaufzeichnungen über die ein- und ausgelagerten Gegenstände führen. Außerdem muss er den Namen, die Anschrift und die inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des auslagernden Unternehmers oder dessen Fiskalvertreters aufzeichnen (§ 22 Absatz 4c Satz 2 UStG).

Zeichnet der Lagerhalter die inländische USt-IdNr. des auslagernden Unternehmers oder dessen Fiskalvertreters nicht oder nicht zutreffend auf, kann er als Gesamtschuldner für die vom Auslagerer geschuldete Umsatzsteuer in Haftung genommen werden (§ 13a Absatz 1 Nummer 6 UStG).

³ Schreiben des BMF vom 28. Januar 2004, BStBl I 2004, Seite 242, Beispiel 11.

⁴ Schreiben des BMF vom 28. Januar 2004, a. a. O., Beispiel 12.

⁵ Schreiben des BMF vom 28. Januar 2004, a. a. O., Tz. 7.

4.5 Erklärungspflichten

4.5.1 Steuerfreie Lieferungen in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers

Die Umsatzsteuererklärung sieht für steuerfreie Umsätze in oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers keine eigene Kz. vor. Der Lieferer muss diese Umsätze in Zeile 68 der Umsatzsteuererklärung erklären. In Kz. 237 (Zeile 71) wird die Summe der vorher erklärten steuerfreien Umsätze gebildet. In Kz. 237 fließen u. a. auch die steuerfreien Ausfuhrlieferungen ein.

Abbildung 1

Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug

Zeilen 66 bis 71 der Umsatzsteuererklärung 2018.

66	b) Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (z. B. nach § 4 Nr. 1 Buchst. a, 2 bis 7 UStG)	
67	Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG)	
68	Umsätze nach § UStG	
69	Umsätze im Sinne des Offshore-Steuerabkommens, des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut und des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere	
70	Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG	
71	Summe der Zeilen 67 bis 70	237

Quelle: BMF, Muster der Umsatzsteuererklärung 2018.

4.5.2 Steuerpflichtige Auslagerungsumsätze

Lieferer als Auslagerer

Ist der Lieferer Auslagerer, muss er die Auslagerungsumsätze zusammen mit seinen übrigen steuerpflichtigen Umsätzen in den Zeilen 36 bis 45 der Umsatzsteuererklärung eintragen.⁶ Die Auslagerungsumsätze des Lieferers werden nicht separat erfasst.

⁶ Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2018, BMF-Schreiben vom 11. Oktober 2017, Gz. III C 3 -S 7344/17/10002, BStBl 2017 I, 1350; Seite 2, Erläuterungen zu den Zeilen 36 bis 45: „Es sind auch die Lieferungen bei der Auslagerung von Gegenständen aus einem Umsatzsteuerlager einzutragen, wenn dem liefernden Unternehmer die Auslagerung zuzurechnen ist.“

Abbildung 2

Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben

Zeilen 36 bis 45 der Umsatzsteuererklärung 2018.

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	EUR	Steuer	Ct
37					
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
38	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 19 %	177			
	Unentgeltliche Wertabgaben				
39	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG zu 19 %	178			
40	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG . . . zu 19 %	179			
	Umsätze zum ermäßigten Steuersatz				
41	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 7 %	275			
	Unentgeltliche Wertabgaben				
42	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG zu 7 %	195			
43	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG . . . zu 7 %	196			
44					
45	Umsätze zu anderen Steuersätzen	155	156		

Quelle: BMF, Muster der Umsatzsteuererklärung 2018.

Abnehmer als Auslagerer

Ist der Abnehmer Auslagerer, muss er die Auslagerungsumsätze und die darauf entfallende Umsatzsteuer in den Kzn. 852 und 853 erklären. Einen Vorsteuerabzug kann er in Kz. 466 geltend machen.

Abbildung 3

Steuerschuldner bei Auslagerung und abziehbare Vorsteuerbeträge

Zeilen 88 bis 90 und 121 bis 126 der Umsatzsteuererklärung 2018.

F. Steuerschuldner bei Auslagerung (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG)		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Steuer	
			EUR	Ct
88	Lieferungen, die der Auslagerung vorangegangen sind (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG)	852	853	,
90	Summe	(zu übertragen in Zeile 154)		

J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)			Steuer	
			EUR	Ct
121				
122	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)	320		,
123	Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)	761		,
124	Entstandene Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)	762		,
125	Vorsteuerabzug für die Steuer, die der Abnehmer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG)	466		,
126	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)	467		,

Quelle: BMF, Muster der Umsatzsteuererklärung 2018.

4.5.3 Keine Erklärungspflichten des Lagerhalters

Der Lagerhalter muss die Umsätze, die innerhalb seines Umsatzsteuerlagers ausgeführt werden, nicht in seiner Umsatzsteuererklärung erfassen. Er muss Umsätze nur erklären, wenn er selbst Lieferer ist oder als Auslagerer Steuer schuldet.

5 Ausgabe von Prüfhinweisen

Die IT-Systeme geben verschiedene Prüfhinweise (PHW) aus, um die Finanzämter auf mögliche Fehleintragungen zu Umsatzsteuerlagern hinzuweisen. Die PHW haben Verfügungscharakter und sollen dazu beitragen, dass die Finanzämter die Sachverhalte gleichmäßig besteuern. Die Bediensteten in den Finanzämtern müssen diese vollständig, sorgfältig und sachgerecht bearbeiten.

6 Prüfungsfeststellungen

6.1 Umsätze mit Umsatzsteuerlagern nicht maschinell zu ermitteln

Anhand der zur Verfügung stehenden Kzn. ließ sich der Umfang von Umsätzen im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern nicht maschinell ermitteln. Aus den in Kz. 852 eingetragenen Umsätzen konnten keine Rückschlüsse auf den Umfang der Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern gezogen werden. Die Kz. bildet ausschließlich die Höhe der Auslagerungsumsätze ab, für die der Abnehmer die Steuer schuldet. Bei den Eintragungen in Kz. 852 handelte es sich außerdem überwiegend um Fehleintragungen (siehe Tz. 6.8).

Der Bundesrechnungshof empfahl dem BMF in seiner vorherigen Prüfung, eine aussagekräftigere Verkennzifferung der Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern einzuführen. Das BMF änderte die Verkennzifferung nicht.

6.2 Vom BMF dem Rechnungsprüfungsausschuss mitgeteilte Umsätze unzutreffend

Das BMF teilte dem Rechnungsprüfungsausschuss im März 2018 mit, dass die steuerfreien Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern in den Jahren 2014 bis 2016 insgesamt 28,3 Mrd. Euro, die steuerpflichtigen 18,9 Mrd. Euro betragen hätten. Dazu holte es vorab Informationen bei den Ländern ein. Es forderte die Länder auf, „die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 4a UStG mit Bezugnahme auf die Höhe der Umsätze, die mit der Umsatzsteuerlagerregelung bewirkt werden, erneut zu evaluieren“. Es machte keine klaren Vorgaben, welche Umsätze die Länder mitteilen sollen und wie sie diese ermitteln sollen.

Nur neun Länder teilten dem BMF Umsätze mit. Davon teilten zwei Länder steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze, fünf Länder nur steuerpflichtige Umsätze und zwei Länder nur steuerfreie Umsätze mit.

Die Länder ermittelten die Umsätze unterschiedlich. Sie wiesen das BMF mehrfach auf die fehlende maschinelle Auswertbarkeit hin. Die von den Ländern mitgeteilten Beträge variieren in ihrer Höhe deutlich. Manche Länder teilten dem BMF die Summe der Umsätze aller Unternehmer in ihrem Zuständigkeitsbereich mit, die diese in Kz. 852 erklärt hatten. Andere Länder teilten keine Umsätze mit, da in ihrem Zuständigkeitsbereich keine Umsatzsteuerlager bekannt seien oder die Lagerhalter keine Umsätze in den Kzn. 237 oder 852 erklärt hätten. Teilweise war unklar, wie die Länder die mitgeteilten Umsätze ermittelt hatten.

Das BMF hinterfragte die Angaben der Länder nicht.

6.3 Anzahl der Umsatzsteuerlager weiterhin unbekannt

Auf unsere Anforderung hin (vgl. Tz. 2) teilten uns die Länder Informationen zu 37 Lagerhaltern mit. Danach verfügten 14 Lagerhalter im Oktober 2019 über ein bewilligtes Umsatzsteuerlager. 23 Lagerhaltern wurde die Bewilligung seit dem Jahr 2011 widerrufen oder sie nutzten das Umsatzsteuerlager nicht mehr aktiv.

Die Anzahl bewilligter und widerrufener Umsatzsteuerlager in den Ländern konnte nicht maschinell ausgewertet werden. Die Länder ermittelten die Anzahl der Umsatzsteuerlager personell. Einige Länder griffen auf finanzamtsinterne oder landesweite Aufzeichnungen zurück. Sie behelfen sich dabei mit eigenen Lösungen. Andere Länder ermittelten die Anzahl aus der Erinnerung einzelner Bediensteter. Ein Land teilte keine Informationen zur Anzahl bewilligter und widerrufener Umsatzsteuerlager mit, da „das Merkmal USt-Lager nicht ausgewertet werden kann“.

Bei unseren Erhebungen stellten wir fest, dass die von den Ländern ermittelte Anzahl der Umsatzsteuerlager nicht zutreffend war. In zwei Ländern wurden uns bei unseren Erhebungen vier weitere Umsatzsteuerlager bekannt, die in den Übersichten der Länder nicht enthalten waren. Ein Land, das uns gegenüber keine Angaben zur Anzahl der Umsatzsteuerlager machte, informierte das BMF im Januar 2018 darüber, dass in seinem Zuständigkeitsbereich zwei Umsatzsteuerlager bekannt seien.

Nach unseren Feststellungen wurde mindestens 43 Unternehmen der Betrieb eines Umsatzsteuerlagers bewilligt. Mehr als zwei Drittel der Umsatzsteuerlager standen im Zusammenhang mit der Herstellung, dem Handel und der Lagerung von Mineralöl. In zehn Umsatzsteuerlagern wurden Metalle gelagert. 13 Lagerhalter verfügten noch über ein genehmigtes Umsatzsteuerlager. In elf Umsatzsteuerlagern wurde Mineralöl gelagert, in zwei Umsatzsteuerlagern Metalle. Die übrigen Umsatzsteuerlager wurden widerrufen oder der Lagerhalter hat seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt.

6.4 Bewertung der Regelung durch die Wirtschaftsverbände und die Länder

Das BMF evaluierte die Umsatzsteuerlagerregelung zusammen mit den Ländern. Es ging dabei auch der Frage nach, ob eine geringe Anzahl bewilligter Umsatzsteuerlager rechtfertige, an der Steuerbefreiung festzuhalten. Es holte dazu Informationen mehrerer Wirtschaftsverbände ein.

Die Wirtschaftsverbände sprachen sich für eine Beibehaltung der Regelung aus. Sie wiesen u. a. auf die Notwendigkeit eines Umsatzsteuerlagers hin, um an internationalen Warenterminbörsen wie der London Metal Exchange (LME) agieren zu können. Die Regelung werde von den Unternehmen genutzt, um Liquiditätsnachteile durch die Vorfinanzierung von Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen zu vermeiden.

Ein Wirtschaftsverband informierte das BMF darüber, dass nach seiner Ansicht keine Notwendigkeit bestehe, im Ausland ansässige große und mittelständische Mineralölunternehmen von der umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht zu befreien. Diese seien ohnehin für umsatzsteuerliche Zwecke im Inland registriert.

Die Länder schlossen sich der Einschätzung der Wirtschaftsverbände an und sprachen sich mehrheitlich dafür aus, die Regelung beizubehalten. Zwei Länder sprachen sich dafür aus, die Regelung abzuschaffen.

6.5 Verantwortung auf die Länder abgewälzt

Im April 2014 forderte das BMF die Länder auf, „hinsichtlich der Aufforderung des Rechnungsprüfungsausschuss zu der Genehmigungs- und Kontrollpraxis das Erforderliche zu veranlassen“.

Einige Länder erließen Rundverfügungen und Erlasse, in denen sie den Finanzämtern konkrete Handlungsanweisungen vorgaben. So sollten beispielsweise die für die Lagerhalter zuständigen Finanzämter aus zwei Ländern einmal jährlich prüfen, ob die Voraussetzungen für den Betrieb eines Umsatzsteuerlagers noch vorliegen. Ein Land sah Prüfungen in regelmäßigen Abständen vor.

Im Januar 2019 bat das BMF die Länder „aufgrund des Beschlusses des Rechnungsprüfungsausschusses [...] nochmals um Prüfung und ggf. Veranlassung weiterer Maßnahmen“. Zur praktischen Umsetzung verwies es auf bereits erlassene Rundverfügungen einzelner Länder. Weiter unternahm das BMF nichts.

6.6 Mehrere strafrechtliche Ermittlungen

Im April 2014 fragte das BMF die Länder an, ob bei der Anwendung der Regelung Umsatzsteuerbeträge festgestellt worden seien, die es rechtfertigen könnten, die Steuerbefreiung abzuschaffen. Daraufhin teilten fünf Länder dem BMF insgesamt sieben Fälle mit, in denen strafrechtlich gegen die Lagerhalter ermittelt wurde. Aus Sicht der Länder rechtfertigte jedoch keiner dieser Fälle eine Abschaffung der Steuerbefreiung. Lediglich ein Land stufte die Regelung als tendenziell betrugsanfällig ein. Im Oktober 2015 teilte das BMF dem Rechnungsprüfungsausschuss u. a. mit, dass Umsatzsteuerbetrügereien, die eine Abschaffung der Steuerbefreiung rechtfertigen könnten, nicht bekannt seien.

In der Folgezeit informierten die Länder das BMF fortlaufend über Fälle, in denen strafrechtlich gegen Lagerhalter ermittelt wurde. Zu Beginn unserer Prüfung waren dem BMF insgesamt 14 Strafverfahren aus sechs Ländern bekannt. Wir sahen die Steuerakten der Lagerhalter ein, denen in vier Ländern ein Umsatzsteuerlager bewilligt worden war. Gegen mindestens vier weitere Lagerhalter liefen strafrechtliche Ermittlungen.

Insgesamt wurde somit gegen mindestens 18 Lagerhalter strafrechtlich ermittelt. Dies entsprach 42 % aller Lagerhalter, denen nach unserer Kenntnis ein Umsatzsteuerlager bewilligt worden war. Wir konnten nicht ausschließen, dass auch in anderen Ländern strafrechtlich gegen weitere Lagerhalter ermittelt wurde.

Die Strafverfahren betrafen überwiegend die der Auslagerung nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen, die als steuerfrei behandelt wurden. Die tatsächlichen Abnehmer waren dabei regelmäßig unbekannt. Die Abnehmer und der Lagerhalter waren Teil einer Betrugs-kette. Die Auslagerungen wurden nicht der Umsatzsteuer unterworfen. In keinem der von uns eingesehenen Fälle nahm das Finanzamt den Lagerhalter als Gesamtschuldner in Anspruch.

6.7 Wirtschaftliches Bedürfnis häufig nicht vorhanden

Unsere Erhebungen zeigten, dass für die meisten Lagerhalter der größte Nutzen der Umsatzsteuerlagerregelung im Liquiditätsvorteil lag. Das wirtschaftliche Bedürfnis, Waren mehrfach ohne Warenbewegung zu handeln, war in den von uns eingesehenen Fällen oftmals nur nebensächlich oder war gar nicht erfüllt. In mehreren Fällen wurden die Waren in das Umsatzsteuerlager eingelagert und unmittelbar nach dem ersten Verkauf ausgelagert.

6.8 Viele Fehleintragungen

Auf unsere Anforderung hin (vgl. Tz. 2) teilten uns die Länder 12 974 Steuerfälle mit, in denen Unternehmer in den Jahren 2011 bis 2018 Angaben zu Umsatzsteuerlagern gemacht hatten. Steuerfälle, in denen die Finanzämter Fehleintragungen bereits korrigiert hatten, waren darin nicht enthalten. Wir werteten die Daten der Länder aus und stellten Folgendes fest:

Die erklärten Auslagerungsumsätze, für die der Abnehmer als Auslagerer die Umsatzsteuer schuldet (Kz. 852), beliefen sich auf insgesamt 35,5 Mrd. Euro. Die darauf entfallende erklärte Umsatzsteuer (Kz. 853) belief sich auf 6,7 Mrd. Euro, die insgesamt abgezogenen Vorsteuerbeträge in Kz. 466 auf 7,7 Mrd. Euro.

Die Daten der Länder erschienen bereits auf den ersten Blick überwiegend unplausibel. Die Eintragungen waren in sich unschlüssig (z. B. Vorsteuer ohne Auslagerungsumsätze) oder betrafen branchenfremde Unternehmer (z. B. Rechtsanwälte, Physiotherapeuten). So erklärte beispielsweise ein Unternehmen der öffentlichen Hand (Stadtwerke) im Jahr 2015 Vorsteuerbeträge in Kz. 466 in Höhe von mehr als 345 Mio. Euro, aber keine Auslagerungsumsätze. Das Finanzamt korrigierte die Fehleintragung nicht.

In 86 % aller uns mitgeteilten Steuerfälle wurden Vorsteuerbeträge in Kz. 466 geltend gemacht, aber keine Auslagerungsumsätze und Umsatzsteuer in Kzn. 852 und 853 erklärt. In diesen Fällen wurde ein PHW ausgegeben (vgl. Tz. 5). Wir sahen 30 solcher Steuerfälle ein. In

allen untersuchten Fällen handelte es sich um Fehleintragungen. Die Vorsteuerbeträge waren in einer falschen Kz. erfasst. In mehr als der Hälfte der eingesehenen Fälle war weder im IT-System noch in den Steuerakten dokumentiert, ob und wie der Bedienstete im Finanzamt den Hinweis abschließend aufgeklärt hatte. In mehr als einem Viertel der eingesehenen Fälle erkannte der Bedienstete die Fehleintragung und dokumentierte sie als solche, berichtigte sie aber nicht.

Die Länder informierten das BMF mehrfach über eine Vielzahl an Fehleintragungen.

7 Würdigung und Empfehlungen

7.1 Aufwand und Schaden größer als Nutzen

Die Zielsetzung, die der Gesetzgeber mit der Einführung der Umsatzsteuerlagerregelung im Jahr 2004 verfolgte, erfüllte sich nach unserer Ansicht nicht. Weder war diese Regelung aus Wettbewerbsgründen für die Wirtschaft offensichtlich erforderlich noch war sie so ausgestaltet, dass die Finanzverwaltung die Betrugsanfälligkeit effektiv bekämpfen konnte. In Anbetracht der sehr geringen Anzahl bewilligter Umsatzsteuerlager, dem notwendigen hohen Aufwand beim Verwaltungsvollzug und der weiterhin unklaren wirtschaftlichen Bedeutung empfehlen wir dem BMF, nicht weiter an der Regelung festzuhalten.

Wir bezweifelten zudem, dass den Umsatzsteuerlagern heute auch nur annähernd eine wirtschaftliche Bedeutung in dem Umfang zukam, wie der nicht belastbare vom BMF im Jahr 2018 dem Rechnungsprüfungsausschuss genannte Gesamtumsatz der Jahre 2014 bis 2016 in Höhe von 47,1 Mrd. Euro suggerieren mochte.

Für die meisten Lagerhalter lag der größte Nutzen der Umsatzsteuerlagerregelung im Liquiditätsvorteil. Soweit das BMF ein wirtschaftliches Bedürfnis für die Umsatzsteuerlagerregelung darin sah, Liquiditätsnachteile durch die Vorfinanzierung von Umsatzsteuer auf Eingangsleistung zu vermeiden, war nicht nachvollziehbar, warum dieser Liquiditätsvorteil nur Unternehmen dieser bestimmten Branchen zugutekommen sollte. Lieferer und Abnehmer von Waren, die mehrfach ohne Warenbewegung umgeschlagen werden, konnten die umsatzsteuerliche Entlastung auch durch die regulären umsatzsteuerlichen Regelungen und den damit verbundenen Vorsteuerabzug erreichen.

Die Umsatzsteuerlagerregelung war, wie die anteilig hohen Betrugsfälle zeigen, missbrauchsanfällig. Eine effektive Kontrolle der Regelungen war daher zwingend notwendig. De facto war eine umsatzsteuerliche Prüfung aber nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand und nur lückenhaft möglich, da seit Jahren u. a. entsprechende Kzn. in der Umsatzsteuererklärung fehlten.

Im Ergebnis waren der Aufwand und der Schaden der Umsatzsteuerlagerregelung erheblich größer als der Nutzen für die wenigen Wirtschaftsbeteiligten, die die Steuerbefreiung zutreffend anwendeten.

7.2 Vollzug der Regelung verbessern

Wir wiesen darauf hin, dass das BMF den Verwaltungsvollzug so bald wie möglich verbessern musste, wenn es trotz unserer Empfehlung an der Regelung festhalten wollte. Insoweit verwiesen wir erneut auf die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes aus dem Jahr 2012. Sie galten uneingeschränkt fort, da die Defizite nicht behoben worden waren.

Die Umsatzsteuerlager mussten angesichts ihrer Missbrauchsanfälligkeit steuerlich identifizierbar sein. Die Umsätze in und innerhalb der Umsatzsteuerlager mussten auswertbar sein.

Wir empfahlen deshalb erneut,

- eine maschinell auswertbare Erfassung bzw. Kennzeichnung der Umsatzsteuerlager (z. B. im Grundinformationsdienst) einzuführen und
- eine aussagekräftigere Verkennzifferung der Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern in der Umsatzsteuererklärung einzuführen.

Die PHW verfehlten ihr Ziel, wenn die zuständigen Stellen den Sachverhalten nicht nachgingen und Fehleintragungen nicht korrigierten. Die ausgegebenen PHW waren nicht leicht verständlich und machten nicht deutlich, dass die Eintragung insgesamt unplausibel war. Eine verständliche Darstellung und eine Handlungsanweisung erleichterte es dem Bediensteten, den Sachverhalt rechtlich zutreffend zu würdigen.

Wir empfahlen daher außerdem, die ausgegebenen PHW zu Umsatzsteuerlagern inhaltlich zu verbessern und um eine verständliche Handlungsanweisung zu ergänzen.

8 Stellungnahme des BMF

Das BMF teilte mit, dass die Länder sich mehrheitlich für eine Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung ausgesprochen hätten. Auch das BMF wolle nicht mehr an der Regelung festhalten. Grund dafür seien einerseits die wenigen Umsatzsteuerlager, andererseits die geforderten zusätzlichen Erklärungspflichten der Unternehmer und die geforderten zusätzlichen Kontrollen durch die Verwaltung.

Das BMF werde dem Gesetzgeber in einem der nächsten Gesetzesvorhaben eine Streichung der Umsatzsteuerlagerregelung vorschlagen.

9 Abschließende Würdigung

Das BMF will die Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung zügig auf den Weg bringen und damit unserer wichtigsten Empfehlung nachkommen. Wir werden verfolgen, ob das BMF seine Ankündigung im Laufe des Jahres umsetzt und behalten uns andernfalls eine Berichterstattung an das Parlament vor.

Korn

Dr. Bieber

Beglaubigt: Hupertz, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.