

Steuerbefreiung im internationalen Handel

BRENNPUNKT STEUERN Grenzüberschreitende Lieferungen grundsätzlich von Mehrwertsteuer befreit

LAURENT LATTMANN

Handelsunternehmen, die international tätig sind, kennen die Problematik: Grenzüberschreitende Lieferungen sind von der Mehrwertsteuer (MwSt.) befreit, müssen aber den Steuerbehörden des jeweiligen Ausfuhrlandes nachgewiesen werden. Gelingt der Nachweis nicht, unterliegen sie der Mehrwertsteuer. Was in der Theorie einfach und nachvollziehbar klingt, scheint in der Praxis zusehends zum Thema zu werden.

Worum geht es?

Weltweit sind die nationalen Mehrwertsteuergesetzgebungen darauf ausgerichtet, die Lieferung von Gegenständen innerhalb eines bestimmten Landes zu besteuern. Der Export von Waren ist von der Steuer grundsätzlich befreit, da sie im Bestimmungsland konsumiert und dort besteuert werden. Im Gegenzug erheben die Zollbehörden auf der Einfuhr von Gegenständen die Mehrwertsteuer, um den Konsum im Inland zu besteuern.

Damit Warenexporte von der Mehrwertsteuer im Abgangsland befreit werden, muss der Lieferant nachweisen, dass die Waren das Territorium verlassen haben. Er tut dies in der Regel mit den von den Zollbehörden ausgestellten Exportpapieren. Im Digitalzeitalter wird der Papiernachweis nach und nach durch elektronische Ausfuhrdokumente ersetzt. Fehlen die elektronischen oder die auf Papier erhaltenen Exportdokumente, wird die Steuerbefreiung grundsätzlich nicht gewährt und die Mehrwertsteuer auf dem erzielten Verkaufserlös nachträglich mit Verzugszinsen erhoben. Exportorientierte oder im Ausland tätige Handelsunternehmen sind deshalb gut beraten, die Zolldokumente während der handelsrechtlichen Aufbewahrungsfrist in der von den Steuerbehörden geforderten Form aufzubewahren.

Andere Länder, gleiche Sitten

In der Schweiz wurde im geltenden Mehrwertsteuergesetz der Grundsatz der Beweismittelfreiheit verankert. Damit können mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen für Warenexporte die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, auch wenn sie die zollamtlichen Ausfuhrbelege nicht vorweisen können. Die Eidg. Steuerverwaltung darf die Steuerbefreiung nicht mehr von der Vorlage bestimmter Dokumente abhängig machen. Der Europäische Gerichtshof kam vor kurzem zum gleichen Schluss und befand, die Steuerbefreiung von Exportlieferungen aus der EU dürfe nicht von der Vorlage bestimmter Dokumente abhängig gemacht werden. Trotzdem garantiert in der Praxis das Vorweisen von Zolldokumenten die Steuerbefreiung, während andere Nachweise von den Steuerbehörden zwar anerkannt werden müssen, Diskussionen mit dem Prüfer aber vorhersehbar sind.

Schwieriger gestaltet sich der Nachweis der Steuerbefreiung für Warenliefe-



BILD: IRIS C. RITTER

Laurent Lattmann: «Gelingt der Nachweis der Grenzüberschreitung nicht, unterliegt die Lieferung der Mehrwertsteuer.»

rungen innerhalb der EU. Mangels Zollgrenzen im EU-Binnenmarkt können Lieferanten nicht auf Dokumente zurückgreifen, die von den Zollbehörden der involvierten Mitgliedstaaten ausgestellt werden, sondern müssen den Nachweis auf eine andere Art und Weise erbringen. Konkret wird bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen die Steuerbefreiung nur gewährt, wenn der Lieferant nachweist, dass die Waren das Abgangsland tatsächlich verlassen haben, der Abnehmer über eine Mehrwertsteuernummer eines anderen EU-Staates verfügt, die Waren für unternehmerische Zwecke erworben worden sind und der Kauf im Bestimmungsland der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Konkret hat der Lieferant die Mehrwertsteuernummer seines Abnehmers aufzuzeichnen, ihre Richtigkeit und Gültigkeit zu überprüfen und nachzuweisen, dass die Ware das Gebiet des Abgangslandes verlassen hat. Wurde die Ware vom Lieferanten selbst oder von einem durch ihn beauftragten Spediteur befördert, reichen die Transportpapiere (Frachtbrief wie Airwaybill, CMR) und die Empfangsbestätigung des Abnehmers als Nachweis aus.

Schwieriger ist die Situation für den Lieferanten, wenn der Abnehmer die Waren bei ihm abholt, denn in diesem Fall verfügt er über keinen zweifelsfreien Nachweis des Transports. In solchen Fällen hat der Abnehmer eine schriftliche Bestätigung abzugeben, in der er bestätigt, die Ware auch tatsächlich in ein anderes EU-Land zu transportieren. Fehlt diese Bestätigung, droht die Versagung der Steuerbefreiung und damit die Erhebung der Mehrwertsteuer im Abgangsland.

Deutschland verschärft

Seit dem 1. Januar muss in Deutschland, mit einer Übergangsfrist von drei Monaten, der Nachweis für steuerfreie innerge-

meinschaftliche Lieferungen bei Beförderungs- bzw. Versandungslieferungen und Abhollieferungen über eine Gelangensbestätigung erbracht werden. Damit müssen Lieferanten für Lieferungen ab Deutschland nicht nur in Abholfällen von ihrem Abnehmer eine Empfangsbestätigung verlangen, sondern neuerdings auch dann, wenn sie die Ware selbst transportieren und die Beförderung durch andere Dokumente belegen könnten. Den bisher geforderten Transportnachweisen spricht das deutsche Recht neu die Beweiskraft ab und anerkennt nur noch die neue Gelangensbestätigung als Nachweis. Fehlt dieses Dokument im Rahmen einer Steuerkontrolle in Deutschland, wird die Steuerbefreiung versagt und die deutsche Umsatzsteuer erhoben.

Komplikationen zu erwarten

Was auf den ersten Blick nach einer Vereinfachung aussieht, erweist sich bei näherer Betrachtung als Verschärfung der bisherigen Praxis, denn die Steuerbefreiung hängt nur noch von einem einzigen Dokument ab. In der Praxis sind Komplikationen zu erwarten, beispielsweise bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften, bei denen die Ware von Deutschland aus in andere EU-Staaten geliefert wird. In solchen Fällen müsste meist ein Zwischenhändler die Gelangensbestätigung abgeben, obwohl er die Ware im Bestimmungsland nie erhält und möglicherweise nicht einmal in den Transport der Ware eingebunden ist. Es ist fraglich, ob die Zwischenhändler bereit und befugt sind, solche Bestätigungen zu unterzeichnen.

Auch im Bereich der Warenexporte aus Deutschland verschärft der deutsche Gesetzgeber die Gangart, indem zukünftig die Steuerbefreiung nur noch gewährt werden soll, wenn elektronischen Zolldokumente vorliegen. Andere Exportnachweise werden seit dem 1. Januar nicht mehr anerkannt. Diese Verschärfungen sind angesichts der jüngsten Gerichtsurteile in Deutschland und vom Europäischen Gerichtshof, die die Steuerbefreiung bei Exporten und innergemeinschaftlichen Lieferungen von der Vorlage bestimmter Dokumente explizit für unzulässig erklärt haben, unverständlich.

Schweizer Unternehmen, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen ab Deutschland tätigen oder ihre für den EU-Markt bestimmten Waren über Deutschland einführen, müssen neu Gelangensbestätigungen von ihren EU-Abnehmern einfordern, um eine Nachbelastung zu vermeiden.

Von diesen neuen Nachweisvorschriften nicht betroffen sind Schweizer Unternehmen, die ihre deutsche Umsatzsteuernummer als Zwischenhändler für die Abwicklung von Dreiecksgeschäften einsetzen, da nicht sie, sondern ihre Lieferanten die innergemeinschaftliche Lieferung ausführen.

Laurent Lattmann, Treuhänder mit eidg. FA, Tax Partner, www.taxpartner.ch