

► IWB SCHWERPUNKT:
Belgien

- 702 **Bilanzierung von Betriebsstätten**
Dr. Björn Heidecke und Maximilian von Perger
- 710 **Der fiktive Zinsabzug in Belgien**
Dirk De Wolf
- 716 **Nachweis der Mehrwertsteuerbefreiung für den Export in Belgien**
Johan De Ridder
- 720 **Unternehmenssteuerreform III in der Schweiz**
Fabian Streule und Dr. Jürg Altorfer
- 728 **Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 3 ErbStG**
EuGH, Urteil vom 8. 9. 2016 - Rs. C-479/14, Hünnebeck
Michael Schütz
- 698 Kurznachrichten: u. a. mit dem Urteil des FG Köln zur möglichen Änderung der Lohnsteueranmeldung nach bestandskräftig durchgeführter Veranlagung eines beschränkt Steuerpflichtigen
- 700 Umsatzsteuer international: u. a. mit dem BFH-Beschluss zur fortbestehenden Ablehnung des Nachreichens von Rechnungen in elektronischer Form für die Vorsteuervergütung

Nachweis der Mehrwertsteuerbefreiung für den Export in Belgien

Änderungen infolge des neuen EU-Zollkodexes

Johan De Ridder*

Zum 1. 5. 2016 traten in der Europäischen Union die Regelungen des neuen Zollkodexes in Kraft. Die Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG wurde nach dem Inkrafttreten des Zollkodexes jedoch nicht geändert. Dies hat zur Folge, dass die mehrwertsteuerlichen Grundsätze des Im- und Exports unverändert anwendbar bleiben. Trotzdem ergibt sich in Belgien eine wichtige Änderung hinsichtlich des Nachweises eines von der Mehrwertsteuer freigestellten Exports von Waren.¹

I. Neue Definition des Begriffs Exporteur in Zollangelegenheiten

Der alte Zollkodex wurde durch den neuen Unionszollkodex (VO (EU) Nr. 952/2013 – UZK) ersetzt.² Im UZK findet sich u. a. eine neue Definition des Begriffs „Exporteur“. Für Zollangelegenheiten regelt Art. 1 (19) der Delegierten Verordnung Nr. 2015/2446 vom 28. 7. 2015, dass Personen, die nicht im EU-Zollgebiet ansässig sind, fortan nicht mehr als „Exporteur“ klassifiziert werden können.

Dies bedeutet, dass der in der Zollanmeldung genannte Exporteur nun in der EU ansässig sein muss. Verkauft indes ein nicht in der EU ansässiges Unternehmen Waren aus seinem Lager in Belgien für den Export, darf dieses Unternehmen in der Zollanmeldung grundsätzlich nicht als „Exporteur“ angeführt werden. Als Folge dieser strenger zollrechtlichen Regelung kann es nun in bestimmten Kaufsituationen dazu kommen, dass der zollrechtliche Exporteur und der mehrwertsteuerliche Exporteur nicht länger übereinstimmen.

II. Mehrwertsteuerbefreiung für den Export

Im Mehrwertsteuerrecht wird die Lieferung von Waren, die durch den Verkäufer oder auf Rechnung des Verkäufers bzw. durch oder auf Rechnung eines nicht im Versandmitgliedstaat ansässigen Käufers an einen Ort außerhalb der Europäischen Union versandt oder befördert werden, von der Mehrwertsteuer freigestellt (Art. 39 § 1 Abs. 1 und 2 belgMwSt; Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b RL 2006/112/EG). Diese Freistellung bleibt weiterhin vollumfänglich bestehen.

Diese Freistellung knüpft nach belgischem Recht indes an strenge formale Beweisvoraussetzungen an. So muss der Verkäufer der Waren zu jeder Zeit die Dokumente in seinem Besitz haben, aus denen sich die Authentizität des Exports ergibt. Außerdem muss er diese Dokumente auf Ersuchen der mit der Kontrolle beauftragten Behörde jederzeit vorlegen können.

Zollrechtlicher und mehrwertsteuerlicher Exporteur können auseinanderfallen

Freistellung bleibt unverändert erhalten

* Johan De Ridder, LL.M., ist Advocaat bei KOCKS & PARTNERS, Brüssel.

¹ Belgische Generalverwaltung für das Steuerwesen, Beschluss vom 20. 5. 2016 – BTW Nr. E.T.129.169 unter www.fisconetplus.be.

² VO (EU) Nr. 952/2013 vom 9. 10. 2013, ABI EU 2013 Nr. L 269 S. 1.

Bei diesen Dokumenten handelt es sich u. a. um „Bestellscheine, Beförderungsdokumente, die Zahlungsbelege und die Ausfuhranmeldung“ (Art. 3 Königlicher Erlass Nr. 18). Im Hinblick auf die Nachweispflicht des Bestehens eines Anspruchs auf Freistellung vertritt die belgische Behörde den Standpunkt, dass der Lieferant, der die Waren unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung gem. Art. 39 § 1 Abs. 1 oder 2 belgMwStG verkauft hat, auf der Zollanmeldung als „Exporteur“ zu nennen ist (Administratives Mehrwertsteuer-Handbuch vom 1. 2. 2012, Nr. 265, B). Wie bereits dargestellt, kann indes ein nicht in der EU ansässiges Unternehmen fortan nicht mehr „Exporteur“ im zollrechtlichen Sinn sein. Dies bedeutet, dass es sich, wenn es von Belgien aus für den Export bestimmte Waren verkauft, nicht mehr auf die Zollanmeldung als Nachweismittel für die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung berufen kann.

Für Drittstaaten-Exporteure entfällt ggf. die Zollanmeldung als Nachweismittel in Belgien

III. Anpassung der belgischen Beweisregelung

Aufgrund der ausschlaggebenden Rolle, die die belgischen Behörden der Bezeichnung „Exporteur“ auf der Zollanmeldung für den Nachweis der Mehrwertsteuerbefreiung beimisst, drängte sich eine Neugestaltung der belgischen Regelungen nach Einführung des neuen Zollkodexes förmlich auf. Um nun die Ausfuhranmeldung als Nachweis für die Mehrwertsteuerbefreiung nicht zu verlieren, haben sich die belgische Zoll- und Akzisenverwaltung und die belgische Steuerverwaltung geeinigt, dass der mehrwertsteuerliche Exporteur (Name und MwSt.-Nummer) in Zukunft **stets gesondert** auf der Zollanmeldung zu melden ist. „Dies gilt auch in denjenigen Fällen, in denen der zollrechtliche Exporteur und der mehrwertsteuerrechtliche Exporteur übereinstimmen.“³

Der mehrwertsteuerliche Exporteur ist auf der Zollanmeldung anzugeben

Konkrete Folge davon ist nun, dass der Verkäufer, der sich auch in Zukunft auf die Angaben auf der Zollanmeldung als Nachweis für eine Mehrwertsteuerbefreiung berufen möchte, **zweimal** auf der Zollanmeldung als Exporteur anzuführen ist: einmal als zollrechtlicher Exporteur und einmal als mehrwertsteuerlicher Exporteur. Diese formelle Verpflichtung beschränkt sich nicht allein auf nicht in der EU ansässige Unternehmen, sondern gilt fortan **allgemein**.

Angabepflicht gilt für alle Unternehmen, nicht nur solche aus Drittstaaten

Beispiel 1  Ein deutsches Unternehmen verkauft seine Waren aus einem Lager in Belgien an einen Kunden in der Schweiz. Übernimmt das deutsche Unternehmen die Beförderung der Waren, ist es unter zollrechtlichen Gesichtspunkten als Exporteur anzusehen und muss somit auf der Zollanmeldung als solcher genannt werden. Zusätzlich ist das Unternehmen auch als mehrwertsteuerlicher Exporteur auf den Zolldokumenten zu benennen.

Beispiel 2  Exportiert ein Schweizer Verkäufer Waren vom Antwerpener Hafen aus an einen Abnehmer in den USA, kann dieser infolge der Regelungen des neuen Zollkodexes grundsätzlich nicht mehr als zollrechtlicher Exporteur auftreten. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht hingegen bleibt das schweizerische Unternehmen Exporteur, der zum Zweck der Mehrwertsteuerbefreiung als mehrwertsteuerlicher Exporteur auf den Zolldokumenten anzugeben ist.

Konkret muss eine belgische Zollanmeldung stets diese Informationen beinhalten:

- Name, Adresse und EORI-Nummer des Exporteurs (EORI steht für „Economic Operators' Registration and Identification“; diese Nummer dient den Zollbehörden zur eindeutigen Identifizierung der Marktteilnehmer sowie anderer Personen) sind in Feld 2 der Zollanmeldung anzugeben;

Pflichtinhalte der Zollanmeldung

³ Belgische Steuerverwaltung, Beschluss vom 20. 5. 2016 - BTW Nr. E.T.129.169.

- ▶ Feld 44 der Zollanmeldung muss den Namen und die Mehrwertsteuernummer des Verkäufers beinhalten, der sich auf die Befreiung von der Mehrwertsteuer beruft. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuernummer können daher die folgenden Fälle eintreten:
 - „die BE-Nummer des in Belgien oder im Ausland ansässigen Lieferanten“;
 - „die Mehrwertsteuernummer des nicht in Belgien ansässigen Lieferanten, die diesem durch einen anderen EU-Mitgliedstaat als Belgien zuerkannt wurde, wenn der Lieferant nicht verpflichtet ist, sich in Belgien mehrwertsteuerlich zu registrieren“ (Belgisches Finanzministerium, Rundschreiben Nr. 4/2003, Rn. 82);
 - „keine Mehrwertsteuernummer, wenn der Lieferant außerhalb der EU ansässig ist und zudem auch in keinem anderen EU-Mitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert ist“ (Rundschreiben Nr. 4/2003, Rn. 81).

IV. Empfehlung

Pflichtnachweis des Exports bzw. der Exportabsicht

Möchte man in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung für Exporte i. S. des Art. 39 § 1 Abs. 1 oder 2 belgMwStG, Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b RL 2006/112/EG kommen, ist die tatsächliche Ausfuhr der Waren aus der EU nachzuweisen. Beide Regelungen nennen indes den Versand bzw. die Beförderung aus der EU als Voraussetzung der Mehrwertsteuerbefreiung. Der Nachweis der Absicht des Verkäufers, die Waren zu exportieren bzw. der Nachweis des guten Glaubens des Verkäufers, der sich auf diese Absicht beruft, reichen nach belgischer Rechtsprechung nicht aus.⁴

Es ist daher wichtig, dass die tatsächliche Ausfuhr von Waren durch eine umfangreiche Dokumentation, aus der sich die Vornahme des Exports ergibt, nachgewiesen werden kann. Zu dieser Dokumentation gehören u. a. Bestellscheine, Beförderungsdokumente, die Zahlungsbelege sowie vor allem die Ausfuhranmeldung.

Doppelte und formal korrekte Angabe des Exporteurs beachten

Der Beschluss der belgischen Steuerverwaltung zur Angabe des „mehrwertsteuerrechtlichen Exporteurs“ und des „zollrechtlichen Exporteurs“ erscheint zwar nur als ein Detail, kann indes bei Nichtbeachtung schwerwiegende Folgen haben. Ein Verkäufer, der Exporte von Belgien aus durchführt, sollte daher die Zolldokumente korrekt ausfüllen und den mehrwertsteuerlichen Exporteur explizit nennen.

V. Weitere mehrwertsteuerliche Auswirkungen des neuen EU-Zollkodexes

Privilegiertes Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung

Aus belgischer Sicht ergeben sich aus dem neuen EU-Zollkodex noch weitere mehrwertsteuerliche Folgen im Hinblick auf das „Umwandlungsverfahrens unter zollamtlicher Überwachung“. Dieses Verfahren ermöglicht es, bestimmte Waren unter Zollbefreiung zu importieren. Hierbei werden Waren unmittelbar verarbeitet und dann gegen Entrichtung des für verarbeitete Produkte geltenden Zolls in den freien Handel gebracht (Art. 130 EU-Zollkodex a. F.). Dieses Verfahren ist indes erst nach Erhalt einer Zollbewilligung anwendbar.

Dies galt in Belgien bislang als definitiver Import

In Belgien wurde die Überführung von Waren im Rahmen dieses Verfahrens unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten bislang als ein definitiver Import gewertet. In der Folge war die Mehrwertsteuer auf diesen Import im Fall einer den zollrechtlichen Regelungen unterfallenden Überführung von Waren stets unmittelbar fällig. Das „Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung“ ist nach belgischer Gesetzgebung nicht denjenigen Fällen zuzuordnen, für die das belgische Mehrwertsteuergesetz die folgende Ausnahmeregelung vorsieht: So gelten bestimmte Importe von Waren erst ab dem Moment als erfolgt, ab dem sie keiner besonderen Zollregelung mehr unterfallen (Art. 23, §§ 4–5 belgMwStG).

⁴ Vgl. u. a. Finanzgericht Antwerpen, Urteil vom 13. 12. 1999 - Act. Voorinfo, Nr. 369.3; Finanzgericht Gent, Urteil vom 22. 11. 2005 - Fisc. Nr. 1020,12.

Der neue Zollkodex regelt indes, dass die „Zollregelung über das Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung mit der Zollregelung über die aktive Veredelung zusammenzulegen ist und fortan eine einheitliche Zollregelung gebildet werden soll“ (VO (EU) Nr. 952/2013, Erwägungsgrund 50).

Auf Grundlage des neuen Zollkodexes beschloss die belgische Behörde, dass fortan auch unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten das „Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung“ der allgemeinen Zollregelung über die aktive Veredelung unterfallen soll.⁵ Konkret bedeutet dies, dass das Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Aufsicht zu einem Nichterhebungsverfahren wird – mit der Folge, dass jetzt bei der Einfuhr von Waren gemäß diesem Verfahren keine Mehrwertsteuer mehr fällig wird. Die Import-Mehrwertsteuer ist nun zu dem Zeitpunkt fällig, in dem die Zollregelung durch das Inverkehrbringen der Waren aufgehoben wird. Die Import-Mehrwertsteuer ist dabei in demjenigen Mitgliedstaat zu entrichten, in dem die Waren den Zollregelungen nicht mehr unterliegen (Art. 71 RL 2006/112/EG).

Im Rahmen dieses Verfahrens wird Mehrwertsteuer jetzt später fällig

Beispiel 3  Ein deutsches Unternehmen führt Waren aus China über den Antwerpener Hafen ein. Die Waren werden bei Ankunft wegen der vorgesehenen weiteren Verarbeitung in Deutschland dem Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung zugeordnet. In Anwendung dieser Zollregelung musste bisher die Mehrwertsteuer in Belgien abgeführt werden. Seit dem 1. 5. 2016 klassifiziert die belgische Behörde dieses Verfahren aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Nichterhebungsverfahren. Die Mehrwertsteuer ist daher erst im Moment der Aufhebung der Zollregelung beim deutschen Zoll in Deutschland abzuführen.

FAZIT

Die zollrechtlichen und mehrwertsteuerlichen Regelungen sind eng miteinander verwoben. Die Einführung des neuen EU-Zollkodexes hat daher in Belgien auch unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten Auswirkungen. Mit dem Beschluss vom 20. 5. 2016 setzte die belgische Steuerbehörde daher auch einige Änderungen in Kraft. In diesem Beschluss verweist sie zum einen darauf, dass der Zollkodex eine neue Definition des Begriffs des „Exporteurs“ enthält. Diese neue Definition hat zur Folge, dass der zollrechtliche und der mehrwertsteuerliche Exporteur nicht mehr zwingend übereinstimmen. Aus diesem Grund ist der mehrwertsteuerliche Exporteur seit dem 1. 5. 2016 stets im Feld 44 der Zollanmeldung einzutragen. Dies gilt selbst in den Fällen, in denen der mehrwertsteuerliche und der zollrechtliche Exporteur doch übereinstimmen. Zudem regelt der Beschluss, dass in Anwendung der neuen Regelungen des Zollkodexes das „Umwandlungsverfahren unter zollamtlicher Überwachung“ auch aus mehrwertsteuerlicher Sicht fortan als Nichterhebungsverfahren zu werten ist. Folglich ist bei einem Warenimport, der diesem Verfahren unterfällt, zukünftig auch keine Mehrwertsteuer geschuldet. Die Import-Mehrwertsteuer ist nun zu dem Zeitpunkt fällig, in dem die Zollregelung durch Inverkehrbringen der Waren aufgehoben wird.

AUTOR

Johan De Ridder, LL.M.,

ist Advocaat bei der Kanzlei KOCKS & PARTNERS in Brüssel. Er betreut dort die im internationalen Kontext auftauchenden Themen im Steuerrecht, im Gesellschafts- und Handelsrecht sowie im Insolvenzrecht. Neben der spezialisierten Beratung liegt sein Schwerpunkt auf der Prozessführung in gerichtlichen Verfahren (Litigation).

⁵ Belgische Steuerverwaltung, Beschluss vom 20. 5. 2016 - BTW Nr. E.T.129.169.