

# Steuerbefreiung der Ausfuhr

## Grundsätzliches

Dem Bestimmungslandprinzip folgend ist auch die Ausfuhr von Gegenständen in das Nicht-EU-Ausland (Drittlandsgebiet) umsatzsteuerfrei. Im Unterschied zur innergemeinschaftlichen Lieferung ist es dabei unerheblich, ob die Waren an ein Unternehmen oder an eine Privatperson geliefert werden.

## Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Wird die Ware vom Lieferer selbst ins Drittland befördert oder versendet (**direkte** Ausfuhr), so ist die Steuerbefreiung unabhängig davon zu gewähren, wo der Abnehmer ansässig ist. Als Lieferkonditionen werden dann üblicherweise C- oder D-Klauseln verwendet. Auch Ausfuhren an Inländer mit Warenbewegung in das Drittlandsgebiet sind bei Nachweis der Warenbewegung steuerfrei.

Wird die Ware hingegen vom Abnehmer befördert oder versendet (**indirekte** Ausfuhr, Abholfall), so kommt als weitere Voraussetzung hinzu, dass der **Abnehmer** seinen **Sitz im Ausland** (EU-Ausland oder Drittland) hat. Als Lieferklauseln kommen dann regelmäßig EXW oder F-Klauseln mit Angabe eines Übergabeorts im Abgangsland der Lieferung zur Anwendung.

Demnach sind **drei Kriterien** kumulativ zu erfüllen, um eine Lieferung als Ausfuhr zu befreien:

1. die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen (Lieferung),
2. die physische Verbringung der Gegenstände nach Orten außerhalb der EU und
3. die Auslandsansässigkeit des Erwerbers im Fall der indirekten Ausfuhr.

Diese Kriterien stellen die **materiellen** Voraussetzungen für die Befreiung einer Ausfuhrlieferung dar und sind **objektiv** nachzuweisen. Die von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Nachweispflichten können im Hinblick auf das zur innergemeinschaftlichen Lieferung ergangene „Collée“-Urteil des EuGH, bloß formelle Voraussetzungen. In Anbetracht der systematischen Gemeinsamkeiten zwischen Ausfuhr und innergemeinschaftlicher Lieferung würde eine Differenzierung in Bezug auf die rechtliche Bedeutung der Nachweiserfordernisse dem Neutralitätsprinzip eindeutig zuwider laufen. So

haben sowohl der BFH als auch der BGH gleichlautend entschieden, dass eine Ausfuhrlieferung auch dann steuerfrei ist, wenn trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen der Ausfuhr erfüllt sind. In der Praxis wird der Objektivbeweis aber nur durch buchmäßige Aufzeichnungen und Belege gelingen können.

1. Wie bei der innergemeinschaftlichen Lieferung sollte das ausführende Unternehmen in Zweifelsfällen auf einen vorübergehenden Sicherheitseinbehalt der MwSt drängen. Das gilt insbes. dann, wenn die Verbringung in das Drittland dem Abnehmer überlassen wird.

2. Nur die Lieferung desjenigen kann als Ausfuhr befreit werden, dem die Warenbewegung ins Drittlandsgebiet zuzurechnen ist („bewegte“ Lieferung). Diese Person ist nicht notwendigerweise auch der Ausführer im Sinne des Zollrechts, was typischerweise im Ausfuhrreihengeschäft praktische Bedeutung erlangt. Letztlich hängt das damit zusammen, dass das Umsatzsteuerrecht auf schuldrechtliche Beziehungen abstellt, und nicht, wie das Zollrecht, auf reale bzw. objektive Tatumstände. Insoweit ist das Umsatzsteuerrecht auch deutlich störanfälliger als das Zollrecht.

## **Grundprinzipien der Nachweisführung und Vertrauensschutz**

Für die Annahme einer steuerfreien Ausfuhrlieferung muss feststehen, dass der Gegenstand aufgrund des Versands oder der Beförderung in das Drittlandsgebiet gelangt ist. Dabei ist es unerheblich, ob der Gegenstand im Abgangsland der Lieferung noch be- oder verarbeitet wird und erst danach zum Abnehmer oder zu dessen Abnehmer transportiert wird. Da ausgeführte Waren die Zollgrenzen der EU überqueren, kann sich das ausführende Unternehmen im Unterschied zum Lieferer einer innergemeinschaftlichen Lieferung regelmäßig auf behördliche Dokumente stützen. Die Voraussetzungen sind nachzuweisen, wobei die Ausgestaltung der Nachweiserfordernisse wie auch bei der innergemeinschaftlichen Lieferung den einzelnen Mitgliedstaaten überlassen ist, Art. 131 MwStSystRL bzw. § 6 Abs. 4 UStG.

Auch für den Fall der Ausfuhrlieferung hat der EuGH dargelegt, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer nationalen Befugnisse maßvoll vorgehen und die allgemeinen Grundsätze der **Rechtssicherheit** und der **Verhältnismäßigkeit** beachten müssen, die neben der steuerlichen **Neutralität** zu den Grundprinzipien des gemeinsamen MwSt-Systems gehören.

Der EuGH argumentiert dabei im Wesentlichen analog zur innergemeinschaftlichen Lieferung.

Er bejaht im Ergebnis den **Vertrauensschutz**, wenn zwar die Voraussetzungen für die Ausfuhrbefreiung objektiv nicht vorliegen, der Lieferer dies aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns infolge der Fälschung der ihm vorgelegten Nachweise nicht hätte erkennen können, beispielsweise bei Fälschung der ihm vorgelegten Nachweise. Diese Rechtsprechung zum Vertrauensschutz bezieht sich auf Ausfuhrdokumente in Papierform, nicht aber auf das mittlerweile i.d.R. verpflichtende elektronische Ausfuhrverfahren.

Im Unterschied zur innergemeinschaftlichen Lieferung kann der Vertrauensschutz allerdings nur im **Billigkeitswege** reklamiert werden. Neben einem Erlass im Erhebungsverfahren, § 227 AO, kommt dabei auch der Billigkeitserlass bereits im Festsetzungsverfahren in Betracht, § 163 AO. Kann der Lieferer darlegen, alle ihm zumutbaren Sorgfaltspflichten erfüllt zu haben, so ist das Verwaltungsermessen hinsichtlich der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme auf Null reduziert.