

# Güter- beförderungen – Einschneidende Änderungen per 1. Januar 2010

## 1 Einleitung

### 1.1 Das MWST-Paket 2010

Am 12. Februar 2008 hat der Rat der Europäischen Union beschlossen, die derzeit geltende Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 (im Folgenden MwStSystRL genannt) mit Wirkung vom 1. Januar 2010 zu ändern<sup>1</sup>. Die Änderungen betreffen in erster Linie den Ort der Dienstleistung sowie den Mechanismus der umgekehrten Steuerschuldnerschaft (sog. Reverse-Charge-Verfahren).

Von der Richtlinienänderung sind auch die Güterbeförderungsleistungen betroffen. Schweizer Transport- und Speditionsunternehmen sollten sich deshalb rechtzeitig mit den Neuerungen vertraut machen, um ab 1. Januar 2010 ihre Transaktionen korrekt abwickeln zu können.

### 1.2 Systemwechsel

Die MwStSystRL in der heute geltenden Fassung sieht als Grundregel vor, dass Dienstleistungen – vorbehaltlich anderslautender Bestimmungen – am Sitz des leistenden Unternehmers als erbracht gelten (sog. Unternehmerortsprinzip).

Ab 1. Januar 2010 gilt es grundsätzlich zu unterscheiden zwischen Leistungen an Steuer-



**Felix Geiger**  
Rechtsanwalt,  
MWST-Experte FH  
Partner VAT Consulting AG  
Basel/Zürich  
Ehemaliges Mitglied der  
Expertenkommission MWSTG  
felix.geiger@vat-consulting.ch

pflichtige (B2B-Bereich) und Leistungen an Nichtsteuerpflichtige (B2C-Bereich). Für den B2B-Bereich sieht die MwStSystRL neu als Grundregel vor, dass Dienstleistungen – vorbehaltlich anderslautender Bestimmungen – am Sitz des Leistungsempfängers als erbracht gelten (sog. Empfängerortsprinzip). Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige gelten – vorbehaltlich anderslautender Bestimmungen – wie bis anhin am Sitz des leistenden Unternehmers als erbracht.

Daneben sieht die neue, ab 1. Januar 2010 geltende MwStSystRL (im Folgenden neu-MwStSystRL genannt) diverse von den Grundregeln abweichende Spezialregelungen vor<sup>2</sup>.

### 1.3 Auswirkungen für Unternehmer mit Sitz ausserhalb der EU

Es wird sich in der Praxis zeigen müssen, ob das neue duale System mit seiner Unterscheidung

<sup>1</sup> Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Febr. 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung.

<sup>2</sup> s. dazu REGINE SCHLÜCKEBIER, MWST-Paket zum 1.1.2010: Auch Schweizer Unternehmen sind betroffen, SteuerRevue Nr. 4/2009, 270 ff.

<sup>3</sup> s. dazu Ziff. 2.1.2.2.

<sup>4</sup> Die Umsatzsteuer kann CH im Vorsteuer-Vergütungsverfahren oder – sofern er in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst ist – in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend machen.

zwischen Leistungen an Steuerpflichtige und Leistungen an Nichtsteuerpflichtige tatsächlich zu der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung führen wird.

Insbesondere für Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (wie z. B. der Schweiz) bringt die neu-MwStSystRL jedoch neue Rechtsunsicherheiten. Dies hängt damit zusammen, dass Art. 59a neu-MwStSystRL den Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen gestattet, bei Dienstleistungen, deren Leistungsort sich gemäss den Art. 44, 45, 56 und 59 bestimmt, a) vom Inland ins Drittland zu verlagern, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Drittland erfolgt, oder b) vom Drittland ins Inland zu verlagern, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Inland erfolgt.

Im Folgenden werden am Beispiel der Güterbeförderungsleistungen die Auswirkungen des Systemwechsels dargestellt. Auf die Problematik, wer Steuerschuldner ist, soll in diesem Beitrag nicht im Detail eingegangen werden.

## 2 Gegenüberstellung bisherige – neue EU-Regelung

### 2.1 Bisherige Regelung

#### 2.1.1 Nationale Güterbeförderungen

Gemäss Art. 46 MwStSystRL gilt als Ort einer Beförderungsleistung grundsätzlich der Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet. Demzufolge unterliegen rein nationale Güterbeförderungen – vorbehaltlich der Ausnahmeregelung zu den Vor- und Nachlauftransporten<sup>3</sup> – der Umsatzsteuer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderungsleistung bewirkt wird.

## Inhaltsübersicht

### I Einleitung

- 1.1 Das MWST-Paket 2010
- 1.2 Systemwechsel
- 1.3 Auswirkungen für Unternehmer mit Sitz ausserhalb der EU

### 2 Gegenüberstellung bisherige – neue EU-Regelung

- 2.1 Bisherige Regelung
- 2.2 Regelung ab 1.1.2010

### 3 Ausblick auf das neue Schweizer MWSTG (gültig ab 1.1.2010)

### 4 Fazit

## Beispiel:

Der Schweizer Unternehmer CH beauftragt den deutschen Spediteur DE, bei seinem Lieferanten in Bonn Ware abzuholen und zu seinem Kunden nach Bielefeld zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von DE gilt in Deutschland als erbracht und unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer. In der Folge hat DE dem CH deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen<sup>4</sup>.

#### 2.1.2 Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen

##### 2.1.2.1 Haupttransport

Anders verhält es sich bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung. Als solche gilt jede Beförderung von Gegenständen, bei der Abgangs- und Ankunftsart in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen (Art. 48 Abs. 1 MwStSystRL). In diesen Fällen richtet sich die Besteuerung der Güterbeförderungsleistung nach dem sog. Abgangsortprinzip, d. h. die

innergemeinschaftliche Güterbeförderung gilt grundsätzlich an dem Ort als erbracht, an dem die Güterbeförderung beginnt (Art. 47 Abs. 1 MwStSystRL).

Der Auftraggeber hat jedoch die Möglichkeit, den Ort der Leistung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlagern, indem er eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden USt-IdNr.) verwendet, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangsorts erteilt worden ist (Art. 47 Abs. 2 MwStSystRL). Diese Regelung hat den Vorteil, dass durch die Verwendung unterschiedlicher USt-IdNr. die Verrechnung von Umsatzsteuer, die regelmässig die Steuerpflicht des Leistungserbringers auslöst, vermieden werden kann.

### Beispiel:

Der Schweizer Unternehmer CH ist in den Niederlanden für umsatzsteuerliche Zwecke registriert. Er beauftragt den deutschen Spediteur DE, bei seinem Lieferanten in Bonn Ware abzuholen und zu seinem Kunden nach Paris zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von DE gilt in Deutschland (= Abgangsort) als erbracht und unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer. In der Folge hat DE dem CH deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Verwendet CH hingegen seine niederländische USt-IdNr., so gilt die innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung in den Niederlanden als erbracht. In der Folge hat DE dem CH eine Rechnung ohne Umsatzsteuer auszustellen; auf der Rechnung ist auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinzuweisen. CH hat die niederländische Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren abzuführen.

### 2.1.2.2 Vor- und Nachlauftransporte

Der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt ist eine Beförderung von Gegenständen, bei der Abgangs- und Ankunftsort im Gebiet ein und desselben Mitgliedstaates liegen, wenn diese Beförderung unmittelbar mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung zusammenhängt (Art. 49 MwStSystRL). Mit anderen Worten kann für einen Vor- oder Nachlauftransport zu einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung der Dienstleistungsort vom Ort, in dem die Beförderungsstrecke liegt, in einen anderen Mitgliedstaat verlagert werden, wenn der Leistungsempfänger die ihm von diesem Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet. Der Nachweis des unmittelbaren Zusammenhangs mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung kann mittels der im Transport- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Dokumente (z. B. Frachtbrief) geführt werden, wenn sich daraus der Abgangs- und der Bestimmungsort der Gesamtbeförderung ergibt.

### Beispiel:

Der Schweizer Spediteur CH ist in Italien für umsatzsteuerliche Zwecke registriert. Er erhält den Auftrag, Ware in Rotterdam abzuholen und nach München zu transportieren. Er beauftragt den niederländischen Transporteur NL mit dem Transport von Rotterdam nach Berlin und den deutschen Transporteur DE mit dem Transport von Berlin nach München. Die Güterbeförderungsleistung von NL gilt in den Niederlanden (= Abgangsort) als erbracht und unterliegt somit der niederländischen Umsatzsteuer. In der Folge hat NL dem CH niederländische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Verwendet CH hingegen seine italienische USt-IdNr., so gilt die innergemeinschaftliche

<sup>5</sup> s. dazu Ziff. 2.1.1.

Güterbeförderungsleistung in Italien als erbracht. In der Folge hat NL dem CH eine Rechnung ohne Umsatzsteuer auszustellen; auf der Rechnung ist auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinzuweisen. CH hat die italienische Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren abzuführen. Der Transport von DE steht mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung im Zusammenhang. Verwendet CH auch gegenüber DE seine italienische USt-IdNr., so gilt der Transport von Berlin nach München in Italien als erbracht. In der Folge hat DE dem CH eine Rechnung ohne Umsatzsteuer auszustellen; auf der Rechnung ist auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinzuweisen. CH hat die italienische Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren abzuführen.

### **Beispiel:**

Der deutsche Unternehmer DE beauftragt den Schweizer Spediteur CH, bei seinem Lieferanten in Basel Ware abzuholen und zu seinem Kunden nach München zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von CH gilt teilweise in Deutschland als erbracht. Da aber die Güterbeförderung mit einer Einfuhr im Zusammenhang steht, ist der auf den deutschen Streckenanteil entfallende Transport von der Steuer befreit. Die Transportkosten sind in die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr einzubeziehen.

### **2.1.3 Internationale Güterbeförderungen**

Als internationale Güterbeförderungen im Sinne der nachstehenden Ausführungen gelten Gütertransporte von einem Drittstaat (z. B. Schweiz) in die EU oder umgekehrt. Diese gelten nach der Grundregel für Güterbeförderungsleistungen<sup>5</sup> dort als erbracht, wo der Transport bewirkt wird (Art. 46 MwStSystRL). Allerdings greift eine Steuerbefreiung Platz, wenn die Beförderungsleistungen – wie auch die Nebentätigkeiten zur Beförderung – in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen (Art. 146 Abs. 1 Bst. e MwStSystRL).

Die Besteuerung der Güterbeförderungsleistung erfolgt bei der Einfuhr des Transportguts in die EU, indem die Transportkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden (Art. 86 Abs. 1 Bst. b MwStSystRL).

## **2.2 Regelung ab 1.1.2010**

### **2.2.1 Güterbeförderungsleistungen im B2B-Bereich**

Ab dem 1. Januar 2010 fallen Güterbeförderungsleistungen, die an Steuerpflichtige erbracht werden, unter die neue Grundregel im B2B-Bereich. In der Folge gelten Güterbeförderungsleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich grundsätzlich dort als erbracht, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden Güterbeförderungsleistungen an eine Betriebsstätte des Unternehmers erbracht, so gilt der Sitz der Betriebsstätte als Ort der Dienstleistung (Art. 44 neu-MwStSystRL). Bei den Güterbeförderungsleistungen im B2B-Bereich gilt es somit nicht mehr zu unterscheiden zwischen nationalen, innergemeinschaftlichen und internationalen Güterbeförderungsleistungen. Die Möglichkeit, durch Verwendung einer USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates den Dienstleistungsort zu verlagern, entfällt. Sind der Frachtführer/Spediteur und der Auftraggeber in demselben Mitgliedstaat ansässig, hat die Rechnungsstellung somit immer mit Umsatzsteuer zu erfolgen.

Handelt es sich beim Auftraggeber um ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat, gilt es jeweils zu prüfen, ob der Mitgliedstaat, in dem die Güterbeförderung tatsächlich bewirkt wird, von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, den Dienstleistungsort ins Inland, d. h. in die EU zu verlagern<sup>6</sup>.

### Beispiel:

Der Schweizer Unternehmer CH beauftragt den deutschen Spediteur DE, bei seinem Lieferanten in Bonn Ware abzuholen und zu seinem Kunden nach Bielefeld zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von DE gilt gemäss der neuen Grundregel am Sitz von CH, d. h. in der Schweiz als erbracht und unterliegt somit nicht der deutschen Umsatzsteuer. Aus Schweizer Sicht (geltendes Recht<sup>7</sup>) gilt die Güterbeförderungsleistung in Deutschland als erbracht. Die Güterbeförderungsleistung wird somit weder in Deutschland noch in der Schweiz besteuert. Die tatsächliche Nutzung oder Auswertung der Beförderungsleistung erfolgt jedoch in Deutschland, wo der Transport tatsächlich bewirkt wird. Es gilt somit zu prüfen, ob Deutschland von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, für den hier zur Diskussion stehenden Fall den Ort der Leistung von der Schweiz nach Deutschland zu verlagern.

## 2.2.2 Güterbeförderungsleistungen im B2C-Bereich

### 2.2.2.1 Nationale Güterbeförderungen

Güterbeförderungsleistungen, die an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, gelten auch nach dem 1. Januar 2010 grundsätzlich dort als erbracht, wo die Güterbeförderung tatsächlich bewirkt wird (Art. 49 neu-MwStSystRL).

Demzufolge unterliegen nationale Güterbeförderungen wie bis anhin der Umsatzsteuer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderungsleistung bewirkt wird.

### Beispiel<sup>8</sup>:

Der deutsche Privatmann DE beauftragt das Schweizer Zügelunternehmen CH, seinen Hausrat in Karlsruhe abzuholen und an seine neue Wohnadresse in Hamburg zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von CH gilt gemäss der neuen Sonderregel für Güterbeförderungsleistungen im B2C-Bereich in Deutschland als erbracht und unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer. Demzufolge hat sich CH in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen und eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

### 2.2.2.2 Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen

Auch mit Bezug auf innergemeinschaftliche Güterbeförderungen wird im B2C-Bereich an der bisherigen Regelung festgehalten. Somit gilt die innergemeinschaftliche Güterbeförde-

<sup>6</sup> s. dazu Ziff. 1.3.

<sup>7</sup> Zum neuen MWSTG: vgl. Ausführungen unter Ziff. 3

<sup>8</sup> Die Auftragserteilung an CH könnte gegen die für den Strassengütertransport noch geltende Kabotageregelung verstossen, die jedoch nicht Gegenstand dieses Beitrags ist.

<sup>9</sup> s. dazu Ziff. 2.2.2.1.

<sup>10</sup> Da es sich beim neu-MWSTG um ein Bundesgesetz handelt, muss dieses dem fakultativen Referendum unterstellt werden. Es ist davon auszugehen, dass die Referendumsfrist unbenutzt ablaufen wird.

<sup>11</sup> Lediglich bei Personenbeförderungsleistungen wird weiterhin darauf abgestellt, wo der Transport bewirkt wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. e neu-MWSTG).

rungsleistung an dem Ort als erbracht, an dem die Güterbeförderung beginnt (Art. 50 neu-MwStSystRL).

Eine Bestimmung, wonach Vor- und Nachlauftransporte umsatzsteuerlich gleich zu behandeln sind wie der Haupttransport, findet sich in der neu-MwStSystRL nicht mehr. Demzufolge sind solche Beförderungsleistungen neu eigenständig zu beurteilen. Allerdings empfiehlt es sich auch hier, die MWST-Gesetze der jeweiligen Mitgliedstaaten zu konsultieren.

### Beispiel:

Der deutsche Privatmann DE beauftragt das Schweizer Zügelunternehmen CH, seinen Hausrat in Karlsruhe abzuholen und an seine neue Wohnadresse in Rom zu transportieren. Die Güterbeförderungsleistung von CH gilt gemäss der neuen Sonderregel für Güterbeförderungsleistungen im B2C-Bereich in Deutschland (= Abgangsort) als erbracht und unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer. Demzufolge hat sich CH in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen und eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

#### 2.2.2.3 Internationale Güterbeförderungen

Internationale Güterbeförderungen gelten nach der Grundregel für Güterbeförderungsleistungen<sup>9</sup> dort als erbracht, wo der Transport bewirkt wird (Art. 49 neu-MwStSystRL). Stehen internationale Güterbeförderungen – wie auch Nebentätigkeiten zur Beförderung – in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen, so sind sie grundsätzlich von der Steuer befreit (Art. 146 Abs. 1 Bst. e MwStSystRL).

Bei der Einfuhr des Transportguts in die EU werden die Kosten bis zum ersten inlän-

dischen Bestimmungsort in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen (Art. 86 Abs. 1 MwStSystRL).

### 3 Ausblick auf das neue Schweizer MWSTG (gültig ab 1.1.2010)

Am 12. Juni 2009 haben die beiden Räte das revidierte Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (im Folgenden neu-MWSTG genannt) gutgeheissen. Im neu-MWSTG, welches am 1. Januar 2010 in Kraft treten wird<sup>10</sup>, ist vorgesehen, dass in Anlehnung an das revidierte EU-Recht Güterbeförderungsleistungen neu dort als erbracht gelten, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Bei Fehlen eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ist der Wohnort oder der Ort des üblichen Aufenthaltes des Empfängers massgeblich (Art. 8 Abs. 1 neu-MWSTG)<sup>11</sup>.

Eine Unterscheidung zwischen B2B-Leistungen und B2C-Leistungen ist im neu-MWSTG – im Unterschied zur neu-MwStSystRL – nicht vorgesehen. Somit gelten Güterbeförderungsleistungen, die beispielsweise an eine Privatperson mit Wohnsitz im Ausland erbracht werden, im Ausland als erbracht und unterliegen nicht der Schweizer Mehrwertsteuer. Dies gilt selbst für den Fall, dass der Transport ausschliesslich in der Schweiz bewirkt wird.

Es ist zu begrüssen, dass der Gesetzgeber für den zwischenunternehmerischen Bereich eine Regelung getroffen hat, welche EU-kompatibel ist. Damit sollten Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen vermieden werden können. Im B2C-Bereich sind jedoch aufgrund des unterschiedlichen Lösungsansatzes Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen vorprogrammiert.

#### **4 Fazit**

Aufgrund des Gesagten wird klar, dass sich insbesondere das Transport- und Speditions-gewerbe in naher Zukunft mit einschneidenden Änderungen konfrontiert sieht. Hier gilt es, bis Ende dieses Jahres die umsatzsteuerlichen Folgen, die sich aus den unterschiedlichen Güterbeförderungssachverhalten ergeben, zu kennen, die notwendigen Systemanpassungen vorzunehmen und das Personal entsprechend zu schulen, um einen reibungslosen Übergang vom alten zum neuen System sicherzustellen.

Es wird sich zeigen, ob sich die Mitgliedstaaten durch die Revision des Schweizer MWSTG davon abhalten lassen, für Güterbeförderungsleistungen, die an Steuerpflichtige mit Sitz in der Schweiz erbracht werden, von der Möglichkeit der Ortsverlagerung Gebrauch zu machen, wenn der Transport in der EU bewirkt wird. Sollten einzelne Mitgliedstaaten von dieser Option Gebrauch machen, hätte dies für Schweizer Transport- und Speditionsunternehmen, welche international tätig sind, gravierende Konsequenzen.