

S. 2993

Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer

Grundsätze und Besonderheiten

Luca Wenke *

Gelangt ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in den freien Wirtschaftsverkehr der Europäischen Union, führt dies regelmäßig zur Entstehung von Einfuhrumsatzsteuer (EUST). Fraglich ist sodann, ob und von wem die EUST als Vorsteuer abgezogen werden darf. Die Praxiserfahrung zeigt, dass in diesem Kontext häufig Probleme auftauchen. Der hiesige Beitrag erläutert die zu erfüllenden Voraussetzungen, beleuchtet Besonderheiten und zeigt auf, weshalb ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt für Gestaltungspotenzial hinsichtlich des Abzugs der EUST als Vorsteuer sorgt.

Lippross/Janzen, UStAE Aktuell, Abschnitt 15.8 UStAE, NWB KAAAH-72175

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Einfuhr im Inland

Ausweislich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG stellt die Einfuhr von Gegenständen im Inland einen in Deutschland steuerbaren Vorgang dar.

Die Verwirklichung des umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestands setzt voraus, dass sog. Nicht-Unionsware in das Inland verbracht wird und dieser Vorgang hier steuerbar ist, d. h. die Nicht-Unionsware in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wird (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 2 Satz 1 UStAE). Ein bloßes Verbringen von Nicht-Unionsware in das Inland ist mithin nicht ausreichend, um den umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestand zu erfüllen, wenn im Inland beispielsweise lediglich eine Einlagerung in ein Zolllager erfolgt. Vielmehr ist entscheidend, dass ein Gegenstand aus dem Drittland in das Inland gelangt und hier auch grundsätzlich der Besteuerung unterliegt, d. h. im Regelfall eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Nicht von Bedeutung ist, ob die einführende Person als Unternehmer i. S. des § 2 UStG anzusehen ist, d. h. auch Nichtunternehmer können durch die Anmeldung einer Einfuhr zum Schuldner der EUST werden.

Überführung in den freien Verkehr

Für die Auslegung des Begriffs „Inland“ ist die Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG heranzuziehen, worunter das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland zu verstehen ist, jedoch ohne Berücksichtigung der im Gesetz genannten Ausnahmegebiete (z. B. Insel Helgoland).

Definition Inland

Liegt eine im Inland steuerbare Einfuhr vor, ist zu prüfen, ob einer der in § 5 UStG aufgeführten Steuerbefreiungstatbestände zur Anwendung kommt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich bei der Einfuhr grundsätzlich um einen steuerpflichtigen Vorgang.

Steuerbefreiung bei der Einfuhr?

Als Bemessungsgrundlage ist bei einer Einfuhr auf den Wert des eingeführten Gegenstands nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert abzustellen, gegebenenfalls erhöht um etwaige in § 11 Abs. 3 UStG aufgeführte Hinzurechnungen. Der Steuersatz richtet sich nach den allgemeinen Regelungen des § 12 UStG.

BMG und Steuersatz

S. 2994

* Dipl.-Finanzwirt, M.A. Luca Wenke ist angestellter Steuerberater bei RSM Ebner Stolz in Hamburg.

Sinn und Zweck der Erhebung von EUST ist insbesondere die umsatzsteuerliche Gleichstellung von importierten Gegenständen mit Inlandswaren. Während der Verkauf von Gegenständen innerhalb Deutschlands regelmäßig einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang auslöst, ist die Ausfuhr von Gegenständen im Drittland häufig von einer etwaigen ausländischen Umsatzsteuer befreit, sodass eine unbesteuerte Einfuhr nicht selten zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Sinn und Zweck der EUST

Der Einfuhrumsatzbesteuerung unterliegen lediglich Gegenstände, nicht jedoch Dienstleistungen. Für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen von im Drittland ansässigen Unternehmen entsteht damit grundsätzlich keine EUST. Allerdings können Kosten für Dienstleistungen in bestimmten Fällen in die zollwertrechtliche Bewertung einer Ware einfließen und damit (indirekt) EUST auslösen (beispielsweise Lizenzgebühren, vgl. Art. 71 Abs. 1 Buchst. c UZK).

Grds. keine EUST auf Dienstleistungen

II. Abzug der EUST als Vorsteuer

Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG die entstandene EUST als Vorsteuer abziehen, wenn die Gegenstände für sein Unternehmen im Inland eingeführt worden sind. Darüber hinaus sind die Ausschlussgründe des § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG sowie die Privilegierung (Rückausnahme) nach § 15 Abs. 3 UStG zu beachten.

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

1. Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Für den Abzug der EUST als Vorsteuer ist es zunächst erforderlich, dass es sich um eine Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG handelt. Mit dieser Regelung wird zum Ausdruck gebracht, dass lediglich die inländische (deutsche) EUST in Deutschland als Vorsteuer abgezogen werden darf. Mithin darf im EU-Ausland angefallene EUST nicht gegenüber der deutschen Finanzverwaltung zum Abzug gebracht werden.

Deutsche EUST

2. Entstandene EUST

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG regelt, dass die EUST für Gegenstände, die für das Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, bereits mit ihrer Entstehung abzugsfähig ist. Die Entstehung der EUST richtet sich nach den Vorschriften des Unionszollkodex (UZK). Unter entsprechender Anwendung des Art. 77 UZK entsteht die EUST mit Überführung von einfuhrabgabepflichtigen Nicht-Unionswaren in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr.

EUST muss entstanden sein

3. Unternehmereigenschaft und Zuordnung zum Unternehmen

Die EUST kann nur von einem Unternehmer i. S. des § 2 UStG als Vorsteuer geltend gemacht werden. Kleinunternehmer sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Sie können Einfuhrumsatzsteuerbeträge aber unter den allgemeinen weiteren Voraussetzungen als Vorsteuer zum Abzug bringen, wenn sie nach § 19 Abs. 2 UStG fristgerecht zur Regelbesteuerung optieren.

Unternehmer i. S. des § 2 UStG

Für die Frage des Leistungsbezugs für das Unternehmen gelten im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG für den Abzug der EUST die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 15.2c UStAE (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 13 UStAE).

Leistungsbezug für das Unternehmen

Bei der Einfuhr eines Gegenstands, der ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet wird, besteht daher ein vollständiges Zuordnungsgebot zum Unternehmen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE). Wird ein eingeführter einheitlicher Gegenstand (beispielsweise Pkw) gar nicht bzw. zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt, besteht ein Zuordnungsver-

Zuordnungsgebot, -verbot und -wahlrecht

S. 2995 bot zum Unternehmen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStAE). Bei der Einfuhr eines einheitlichen Gegenstands, der sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, besteht ein Zuordnungswahlrecht, wenn sich die unternehmerische Nutzung auf mindestens 10 % beläuft (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b UStAE).

4. Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr

Hinsichtlich des Abzugs der EUSt ist ein Vorsteuerabzug nur bei dem Unternehmer zulässig, der im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 4 Satz 2 UStAE). Maßgebend sind somit nicht die Verhältnisse im Zeitpunkt des Grenzübertritts, sondern bei Anmeldung zur Überführung in die Überlassung zum freien Verkehr. Für die Zwecke der Verschaffung der Verfügungsmacht ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Zeitpunkt der Lieferung nach der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung (§ 3 Abs. 6 bis 8 UStG) zu ermitteln (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 4 Satz 4 UStAE). Diese Ansicht steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 24.4.1980 - V R 52/73, BStBl 1980 II S. 615).

Innehaben der Verfügungsmacht

Ortsbestimmung maßgebend für Verfügungsmacht

Beispiel 1:

Der deutsche Unternehmer DE aus Ulm erwirbt einen Pkw von dem Schweizer Autohändler CH zum Zwecke des Wiederverkaufs. DE holt den Pkw in der Schweiz bei CH ab und befördert ihn anschließend nach Ulm. DE überführt den Pkw im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in Deutschland in den freien Verkehr und entrichtet die anfallenden Einfuhrabgaben.

Einfuhr durch Abnehmer

Lösung: DE verwirklicht den Tatbestand der Einfuhr im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG durch Überführung des Pkw (Nicht-Unionsware) in den freien Verkehr. In Ermangelung einer einschlägigen Steuerbefreiung handelt es sich bei der Einfuhr um einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang.

Abnehmer hat Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr

Daneben liegt eine Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1 UStG von CH an DE vor. Für die Bestimmung des Lieferorts ist auf § 3 Abs. 6 UStG abzustellen. Demnach ist der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung des Liefergegenstands (Pkw) beginnt, d. h. in der Schweiz. Eine Ortsverlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland kommt nicht Betracht, da CH als Lieferant nicht der Schuldner der EUSt ist.

Da die Lieferung des Pkw an DE aus umsatzsteuerlicher Sicht bereits in der Schweiz erfolgt ist, besitzt DE im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Pkw, sodass nur er zum Abzug der EUSt berechtigt ist.

Beispiel 2:

In Abwandlung zum Beispiel 1 lässt CH den Pkw im fremden Namen, aber auf eigene Rechnung (indirekte Vertretung) in den freien Verkehr überführen.

Einfuhr durch Lieferanten

Lösung: Wie im Beispiel 1 liegt eine umsatzsteuerpflichtige Einfuhr vor. Ebenfalls erfolgt eine Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1 UStG von CH an DE. Für die Bestimmung des Lieferorts kommt im Unterschied zum Beispiel 1 die gegenüber § 3 Abs. 6 UStG vorrangige Norm des § 3 Abs. 8

Lieferant hat Verfügungsmacht

UStG zur Anwendung (vgl. § 3 Abs. 5a UStG), da CH als Lieferant Schuldner der EUST ist. Demnach gilt der Lieferort als im Inland gelegen.

Vor dem Hintergrund, dass die Lieferung und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht erst im Inland an DE erfolgt, hat CH als Lieferant im Zeitpunkt der Einfuhr im Inland noch die Verfügungsmacht über den Pkw. Nach Auffassung der Finanzverwaltung steht der Abzug der EUST in den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG nur dem Lieferer zu, wenn er den Gegenstand zur eigenen Verfügung im Inland zur Überlassung zum freien Verkehr abfertigt und danach an seinen Abnehmer liefert (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 5 Satz 1 UStAE). Aus diesem Grund ist CH als abzugsberechtigte Person anzusehen. Ein Abzug der EUST als Vorsteuer durch DE ist daher nicht möglich.

Praxishinweis:

Da der Zollanmelder gem. Art. 170 Abs. 2 UZK grundsätzlich in der EU ansässig sein muss, ergibt sich für nicht in der EU ansässige Lieferanten (hier CH) regelmäßig, dass sie sich eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen indirekten Vertreters bedienen müssen. Bei der indirekten Vertretung handelt der Vertreter (häufig ein Zollagent) im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Vertretenen (Lieferanten). Im Fall der indirekten Vertretung werden gem. Art. 77 Abs. 3 UZK sowohl der Vertretene (Lieferer) als auch der Vertreter (sein Beauftragter) zum Zollschuldner.

Nicht in der EU ansässige Lieferanten: indirekte Vertretung erforderlich

Nicht entscheidend für den Vorsteuerabzug ist, wer die EUST entrichtet hat und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat (Abschnitt 15.8 Abs. 4 Satz 8 UStAE). Personen, die lediglich an der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne über den Gegenstand verfügen zu können (z. B. Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter, Zolllagerbetreiber), sind auch dann nicht abzugsberechtigt, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen (vgl. BFH-Urteil v. 11.11.2015 - V R 68/14, BStBl 2016 II S. 720; Abschnitt 15.8 Abs. 5 Satz 3 UStAE). Der Unternehmer kann die EUST auch dann als Vorsteuer abziehen, wenn sein Beauftragter (z. B. der Spediteur, der Frachtführer oder der Handelsvertreter) Schuldner der EUST ist (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 7 Satz 1 UStAE).

Vorsteuerabzug: Schuldner der EUST irrelevant

5. Nachweis der Entstehung

Die Voraussetzungen für den Abzug der EUST als Vorsteuer hat der Unternehmer aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen. Als ausreichender Beleg für die entstandene EUST ist ein zollamtlicher Beleg anzusehen, insbesondere der Einfuhrabgabenbescheid (vgl. Abschnitt 15.11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStAE). Ist ein Beauftragter des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers Schuldner der EUST, ist der Abzug davon abhängig, dass sich der Unternehmer den betreffenden zollamtlichen Beleg oder einen zollamtlich bescheinigten Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug ausändigen lässt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 7 Sätze 2 und 3 UStAE).

Zollamtlicher Beleg als Nachweis

Praxishinweis:

Nach dem Unionsrecht ist es erforderlich, dass der Unternehmer ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzt, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist (vgl. Art. 178 Buchst. e MwStSystRL). Diese Voraussetzung ist allerdings weder ausdrücklich aus der nationalen gesetzlichen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG noch aus dem UStAE im einschlägigen Abschnitt 15.8 ersichtlich. Unter Berufung auf das nationale Recht dürfte der Abzug der EUST daher auch erfolgsversprechend sein, wenn der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer nicht in den Einfuhrdokumenten aufgelistet ist, jedoch insbesondere die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr innehat und auch die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Unionsrecht strenger
als nationales Recht

III. Besonderheiten

1. Vermietung

Bei der Einfuhr eines Gegenstands, den der Unternehmer im Inland vermietet, ist nicht der Mieter, sondern der Vermieter zum Abzug der EUST berechtigt (vgl. auch BFH-Urteil v. 24.4.1980 - V R 52/73, BStBl 1980 II S. 615). Gleiches gilt, wenn der Gegenstand geliehen oder aufgrund eines ähnlichen Rechtsverhältnisses zur Nutzung überlassen wird (vgl. BFH-Urteil v. 16.3.1993 - V R 65/89, BStBl 1993 II S. 473).

Mieter hat grds. keine
Verfügungsmacht

S. 2997

Beispiel 3:

Unternehmer CH aus der Schweiz vermietet eine Maschine an den deutschen Unternehmer D für eine Dauer von drei Monaten. Der Mietvertrag sieht keine Regelungen bezüglich eines etwaigen Eigentumsübergangs (beispielsweise Kaufoption) zugunsten des Mieters vor. Mieter D meldet den Gegenstand zur Überlassung in den freien Verkehr an.

Vermietung über
die Drittlandsgrenze
und EUST

Lösung: In besonderen Fällen kann die Vermietung einer Maschine aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Lieferung begründen. Insbesondere mangels Kaufoption ist die Vermietung im Beispielsfall jedoch als sonstige Leistung einzustufen (vgl. Abschnitt 3.5 Abs. 5 Sätze 7 und 1 UStAE). Dem Mieter D wurde daher keine Verfügungsmacht über die Maschine verschafft, sodass CH im Zeitpunkt der Einfuhr weiterhin die Verfügungsmacht innehat. In der Konsequenz steht dem Mieter D kein Recht auf Vorsteuerabzug aus der anfallenden EUST zu. Stattdessen ist CH als Vermieter zum Abzug der EUST berechtigt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 9 UStAE). Als Nachweis der Entstehung der EUST sollte sich CH den zollamtlichen Beleg von D aushändigen lassen.

Nur Vermieter ab-
zugsberechtigt

Praxishinweis:

Hinsichtlich der Vermietung der Maschine erbringt CH eine sonstige Leistung in Form einer Nutzungsüberlassung, die gem. § 3a Abs. 2 UStG als beim Leistungsempfänger D in Deutschland als ausgeführt gilt, und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig ist. Es kommt allerdings zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger D, sodass sich für CH aus der Vermietung keine umsatzsteuerliche Regist-

Vorsteuervergü-
tungsverfahren
grds. erforderlich

rierungspflicht in Deutschland ergibt (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 UStG). Der Abzug der EUSt kann daher nur im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens erfolgen, sofern keine anderweitigen Tätigkeiten eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht des CH in Deutschland begründen.

2. Incoterm DDP, aber die Einfuhr erfolgt im Namen und auf Rechnung des Abnehmers

Nicht selten wird die Lieferkondition „DDP“ (delivered duty paid) vereinbart. Dies führt dazu, dass der Lieferant die einzuführende Ware „verzollt und versteuert“ an seinen Kunden liefern muss. Nichtsdestotrotz kommt es nach der Erfahrung des Verfassers in der Praxis manchmal zu der Situation, dass die Zollanmeldung – entgegen der vereinbarten Lieferkondition – im Namen und auf Rechnung des Abnehmers erfolgt. Dies ist wohl auch darauf zurückzuführen, dass beispielsweise ein Spediteur bei der Anmeldung einer Einfuhr für einen nicht in der EU ansässigen Lieferanten als indirekter Vertreter agieren müsste und dadurch gesamtschuldnerisch mit dem Lieferanten für die Zollschuld eintreten würde.

Tatsächlicher Sachverhalt kann Incoterm DDP widersprechen

Beispiel 4:

Der deutsche Unternehmer DE aus Ulm erwirbt einen Pkw vom Schweizer Autohändler CH zum Zwecke des Wiederverkaufs unter der Lieferkondition „DDP“. Der Spediteur S transportiert den Pkw im Auftrag des CH aus der Schweiz nach Ulm. Die Zollanmeldung wird durch S im Namen und auf Rechnung des Abnehmers DE abgegeben, nachdem dieser sich hiermit für einverstanden erklärte.

Vertreter mit Vertretungsmacht

Lösung: Die Überführung des Pkw in den freien Verkehr im Inland stellt eine in Deutschland steuerpflichtige Einfuhr dar. Daneben liegt eine Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1 UStG von CH an DE vor. Für die Bestimmung des Lieferorts ist auf § 3 Abs. 6 UStG abzustellen. Demnach ist der Ort der Lieferung dort, wo die Versendung des Liefergegenstands (Pkw) beginnt, d. h. in der Schweiz. Eine Ortsverlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland kommt nicht Betracht, da CH als Lieferant nicht der Schuldner der EUSt ist. Auf Basis der Lieferkondition „DDP“ wäre CH als Lieferant zwar Schuldner der EUSt. Unabhängig von den Lieferkonditionen ist jedoch maßgeblich, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der EUSt ist (vgl. Abschnitt 3.13 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Dies ist DE, da der Spediteur S im Rahmen seiner Vertretungsmacht die Zollanmeldung im Namen und auf Rechnung des DE abgegeben hat. Da die Lieferung des Pkw an den DE aus umsatzsteuerlicher Sicht bereits in der Schweiz erfolgt ist, besitzt DE im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Pkw, sodass nur er zum Abzug der EUSt berechtigt ist. Die der Lieferung zugrunde gelegte Lieferklausel ist insoweit als zivilrechtliche Verpflichtung unbeachtlich (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 4 Satz 6 UStAE).

Lieferkondition unerheblich

Abnehmer ist abzugsberechtigt

S. 2998

Beispiel 5:

In Abwandlung zum Beispiel 4 nimmt der Spediteur S die Zollanmeldung im Namen und auf Rechnung des DE vor, ohne über dessen Zustimmung zu verfügen.

Lösung: Liegt keine Vollmacht des Abnehmers vor, handelt der Vertreter (Spediteur) ohne Vertretungsmacht. Hierdurch wird S gem. Art. 19 Abs. 1 UZK zum alleinigen Schuldner der Einfuhrabgaben gem. Art. 77 Abs. 3 UZK. Nichtsdestotrotz ist das Handeln des S dem CH für die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG zuzurechnen. Ausweislich des Gesetzeswortlauts kommt es bei Gelangen des Liefergegenstands aus dem Drittlandsgebiet in das Inland zu einer Ortsverlagerung in das Inland, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der EUST ist. In der Konsequenz liegt in diesem Fall eine in Deutschland steuerbare Lieferung vor. Dies hat zur Folge, dass CH als Lieferer dem Abnehmer DE erst im Inland die Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand verschafft hat, sodass CH zum Abzug der EUST als Vorsteuer berechtigt ist.

Vertreter ohne Vertretungsmacht schuldet Einfuhrabgaben
Lieferant hat Verfügungsmacht

Merke:

Für die Frage, ob die Lieferung eines Gegenstands aus dem Drittlandsgebiet in das Inland nach § 3 Abs. 8 UStG der deutschen Umsatzsteuer unterliegt, können vereinbarte Lieferkonditionen unerheblich sein. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen, ob der Lieferant oder sein Beauftragter Schuldner der EUST ist und es dadurch zu einer Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland kommt.

Tatsächlicher Sachverhalt geht Lieferkondition vor

3. Reihengeschäft

Gelangt der Liefergegenstand im Rahmen eines Reihengeschäfts aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ist für die Zwecke der Verfügungsmacht ebenfalls der Zeitpunkt der Lieferung nach der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung (§ 3 Abs. 6 bis 8 UStG) zu ermitteln (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 4 Sätze 4 und 5 UStAE).

Verfügungsmacht bei Reihengeschäften

Beispiel 6:

A mit Sitz in Großbritannien verkauft einen Schrank an B, B verkauft dasselbe Möbelstück an C. Das Möbelstück wird direkt aus Großbritannien zu C nach Deutschland transportiert. Die bewegte Lieferung ist die Lieferung von A an B.

- a) A oder sein Beauftragter führt ein.
- b) B oder sein Beauftragter führt ein.
- c) C oder sein Beauftragter führt ein.

Drei beteiligte Unternehmer: nachfolgende Lieferung ist unbewegt

Lösung:

a) A führt eine bewegte Lieferung aus und ist Schuldner der EUST. In der Folge liegt ein Fall des § 3 Abs. 8 UStG vor, sodass der Lieferort als im Inland gelegen gilt. Vor dem Hintergrund, dass die Lieferung und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht erst im Inland an B erfolgt, hat A als Lieferant im Zeitpunkt der Einfuhr im Inland noch die Verfügungsmacht über das Möbelstück (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 5 Satz 1 UStAE). A ist daher zum Abzug der EUST als Vorsteuer berechtigt.

Abfertigung durch A: A hat Verfügungsmacht

b) Hinsichtlich der Lieferung von A an B ist der Ort nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen, da A als Lieferant nicht die EUSt schuldet. Folglich ist der Lieferort in Großbritannien, da dort die Beförderung beginnt. Im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr hat B die Verfügungsmacht über das eingeführte Möbelstück, weil die Lieferung von A an ihn bereits in Großbritannien und seine Lieferung an C als nachfolgend ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG erst mit der Übergabe des Möbelstücks an C im Inland als ausgeführt gilt. B wurde daher bereits die Verfügungsmacht verschafft, bevor das Möbelstück in Deutschland eingeführt wird. B hat daher die Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr und ist zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt (vgl. auch Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 2 Sätze 4 bis 6 UStAE).

Abfertigung durch
B: B hat Verfügungsmacht

c) Die Lieferung von B an C ist als nachfolgend ruhende Lieferung anzusehen. Maßgebend für den Übergang der Verfügungsmacht auf C ist daher gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG der Ort am Ende der Beförderung (in Deutschland). Da B dem C Nicht-Unionsware unverzollt und unversteuert überträgt, kann denkllogisch jedoch erst die Erlangung der Verfügungsmacht durch C und anschließend die Einfuhr erfolgen. Daher kann nur C zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt sein (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1 Sätze 13 und 16 UStAE).

Abfertigung durch
C: C hat Verfügungsmacht

B führt eine nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfreie Lieferung aus, da seine Lieferung in der Lieferkette der Einfuhr durch den Abnehmer C vorausgeht (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1 Sätze 12 und 15 UStAE). Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch B ist allerdings ein Nachweis darüber, dass der Folgeabnehmer (C) das Möbelstück zur Überlassung zum freien Verkehr abgefertigt hat (§ 4 Nr. 4b Satz 2 UStG). Nach Auffassung der Finanzverwaltung braucht sich ein ausländischer Unternehmer nicht in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke zu registrieren, wenn er (lediglich) nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfreie Lieferungen ausführt (vgl. BMF-Schreiben v. 28.1.2004, BStBl 2004 I S. 242, Anlage 2, Beispiel 33).

§ 4 Nr. 4b UStG:
Steuerbefreiung für
der Einfuhr voran-
gehende Lieferun-
gen

Beispiel 7:

Wie Beispiel 6, aber die bewegte Lieferung ist die Lieferung von B an C.

- a) A oder sein Beauftragter führt ein.
- b) B oder sein Beauftragter führt ein.
- c) C oder sein Beauftragter führt ein.

Drei beteiligte Un-
ternehmer: Voran-
gehende Lieferung
ist unbewegt

Lösung:

a) A ist zwar Lieferant und schuldet die EUSt. Allerdings kommt die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG nur in Betracht, wenn der Unternehmer, dem die bewegte Lieferung zuzurechnen ist, die EUSt schuldet (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 15 Satz 1 UStAE). Stattdessen ist A die vorangehend ruhende Lieferung zuzuordnen, die nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG als am Abgangsort in Großbritannien als ausgeführt gilt. Zum Zeitpunkt der Einfuhr im Inland hat A daher keine Verfügungsmacht mehr. Hinsichtlich der bewegten Lieferung von B an C ist der Ort nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen und befindet sich am Abgangsort (Großbritannien). Im Zeitpunkt der Einfuhr hat C die Verfügungsmacht, weil die Lieferung von B an ihn bereits in Großbritannien als ausgeführt gilt. Folglich ist C unter den weiteren Voraussetzungen zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt (vgl. Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 Rz. 413 Bsp. 2).

Abfertigung durch
A: C hat Verfügungsmacht

b) Lieferort der (bewegten) Lieferung des B an C ist nach § 3 Abs. 8 UStG Deutschland, da B als Lieferant der Beförderungslieferung zugleich Schuldner der EUSt ist. Die erste Lieferung (A an B) ist eine ruhende Lieferung. Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Großbritannien als aus-

Abfertigung durch
B: B hat Verfügungsmacht

geführt (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderung vorangeht. Im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr hat B die Verfügungsmacht über das eingeführte Möbelstück, weil die Lieferung von A an ihn bereits in Großbritannien und seine Lieferung an C erst nach der Einfuhr im Inland als ausgeführt gilt. Die angefallene EUST kann daher von B als Vorsteuer abgezogen werden (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 3 Sätze 7 bis 11 UStAE).

c) Hinsichtlich der Lieferung von B an C ist der Ort nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen, da B als Lieferant nicht die EUST schuldet. Folglich ist der Lieferort in Großbritannien, da dort die Beförderung beginnt. Im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr hat C die Verfügungsmacht über das eingeführte Möbelstück, weil die Lieferung von B an ihn bereits in Großbritannien als ausgeführt gilt. Folglich ist C unter den weiteren Voraussetzungen zum Abzug der EUST als Vorsteuer berechtigt.

Abfertigung durch
C: C hat Verfügungs-
macht

4. Kommissionsgeschäft

Ein (Verkaufs-)Kommissionsgeschäft liegt ausweislich des § 383 HGB vor, wenn ein Unternehmer (Kommissionär) es gewerbsmäßig für einen anderen Unternehmer (Kommittenten) übernimmt, im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Kommittenten insbesondere Ware zu verkaufen. Für umsatzsteuerliche Zwecke wird nach § 3 Abs. 3 UStG zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung fingiert. Im Fall eines (Verkaufs-)Kommissionsgeschäfts wird mithin zunächst eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär und anschließend eine Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer begründet. Eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär liegt erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer vor (vgl. Abschnitt 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE).

Kommissionsgeschäft
über Drittlandsgrenzen

Gelangt das Kommissionsgut unmittelbar vom Kommittenten aus dem Drittland zum Abnehmer im Inland, liegt ein Reihengeschäft vor. Für diesen Fall wird auf die vorgenannten Ausführungen unter III, 3 verwiesen. In den dort genannten Beispielen wäre A Kommittent, B Kommissionär und C der Abnehmer. Wird das Kommissionsgut zunächst aus dem Drittlandsgebiet in das Inland verbracht und vom Kommissionär in den freien Verkehr überführt, ist es umstritten, ob der Kommissionär zu diesem Zeitpunkt bereits die Verfügungsmacht an der Ware innehat.

Wenzel, NWB 14/2018
S. 945

In der Literatur wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr noch beim Kommittenten liege, denn der Kommissionär erlange die Verfügungsmacht nur dann, wenn er weiterliefere (vgl. Stadie in Stadie, UStG, § 15 Rz. 305). Meurer kommt zu demselben Ergebnis, da bei der Verkaufskommission eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts durch den Kommissionär an den Abnehmer vorliege (vgl. Meurer, MBP 2017 S. 173). Wird das Kommissionsgut bereits vorher ins Inland verbracht und vom Kommissionär in den freien Verkehr überführt, habe er mangels Lieferung an ihn umsatzsteuerrechtlich zu diesem Zeitpunkt noch keine Verfügungsmacht an der Ware, sodass er nicht zum Abzug der EUST berechtigt sei.

H. M. Literatur: Kom-
missionär hat keine
Verfügungsmacht

Nach Auffassung des FG Köln steht einem Verkaufskommissionär der Abzug der EUST jedoch zu (vgl. FG Köln, Urteil v. 23.9.2020 - 9 K 327/17, NWB CAAAH-79505, und v. 17.1.2011 - 9 K 308/10, NWB OAAAD-68659). Das FG Köln hielt mit seinem Urteil aus dem Jahr 2011 eine uneingeschränkte Übernahme der vom BFH herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze zum Lieferzeitpunkt und damit zum Lieferort bei Verkaufskommissionsgeschäften auf die Frage der Berechtigung zum Abzug der EUST nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG für sachlich nicht gerechtfertigt. Mit seinem Urteil aus dem Jahr 2020 argumentierte das FG Köln zudem, dass die Verfügungsmacht für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG sich im Einklang mit der neueren Rechtsprechung des EuGH (Urteil v. 25.6.2015 - C-187/14 „DSV Road A/S“, NWB FAAAF-18406) und des BFH (Urteil

FG Köln: Kommissionär
hat Verfügungsmacht

v. 11.11.2015 - V R 68/14, BStBl 2016 II S. 720) danach bestimme, ob die Kosten der Eingangsleistung Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt.

Im Nachgang des Urteils des FG Köln aus dem Jahr 2011 gab es ein Revisionsverfahren, das nach einer Rücknahme jedoch eingestellt wurde. Gegen das Urteil des FG Köln aus dem Jahr 2020 wurde die Revision nicht zugelassen. In der Konsequenz existiert gegenwärtig keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage des Abzugs der EUST eines Verkaufskommissionärs. Eine Aussage der Finanzverwaltung zu diesem Thema ist ebenfalls nicht ersichtlich, sodass insoweit Rechtsunsicherheit besteht.

Hinweis:

Ein Abzug der EUST durch einen Verkaufskommissionär dürfte unter strenger Heranziehung der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung – nach Abschnitt 15.8 Abs. 4 Satz 4 UStAE – nicht möglich sein. Vor dem Hintergrund, dass ein Kommissionsgeschäft umsatzsteuerlich im Wesentlichen wie der Eigenhandel beurteilt wird, dürfte es nach Auffassung des Verfassers seinem Sinn und Zweck jedoch eher gerecht werden, wenn dem Verkaufskommissionär ein Abzug der EUST ermöglicht wird. Unter Berücksichtigung des Neutralitätsgrundsatzes erscheint es fragwürdig, wenn dem Kommissionär, der den eingeführten Gegenstand zu einem späteren Zeitpunkt an einen Abnehmer liefert, der Vorsteuerabzug nicht zusteht, obwohl die Kosten aus dem Erwerb des Kommissionsguts Eingang in den Preis seines (steuerpflichtigen) Ausgangsumsatzes finden. Zumal sich das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr (unter strenger Heranziehung der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung) weder aus dem Wortlaut der nationalen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG noch aus dem Unionsrecht in Art. 168 Buchst. c und Art. 178 Buchst. e MwStSystRL ergibt.

Strenge Heranziehung der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung gerechtfertigt?

5. Werklieferungen und Werkleistungen

Im Hinblick auf die Be- oder Verarbeitung von Gegenständen aus dem Drittland im Inland sieht die Finanzverwaltung eine Vereinfachungsregelung vor, wonach es in bestimmten Fällen für den Abzug der EUST nicht auf die Verfügungsmacht ankommt.

Vereinfachung bei Werklieferungen und -leistungen

Überlässt ein ausländischer Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werkleistung (z. B. einer Lohnveredelung) oder stellt der ausländische Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werklieferung bei, kann die auf die Einfuhr des Gegenstands entfallende EUST von dem im Inland ansässigen Unternehmer als Vorsteuer abgezogen werden, wenn der Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung in das Drittlandsgebiet zurückgelangt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 8 Satz 1 UStAE).

Abzug durch Abnehmer ohne Verfügungsmacht zulässig

Beispiel 8:

M betreibt in München eine Kfz-Werkstatt. CH aus der Schweiz lässt einen in seinem Eigentum befindlichen Pkw bei M reparieren. Anschließend gelangt der Pkw zurück in die Schweiz.

Nicht-Unionsware wird im Inland repariert

Lösung: Grundsätzlich ist CH als Abzugsberechtigter hinsichtlich der EUST anzusehen, da er als Eigentümer die Verfügungsmacht über den Pkw hat. Aufgrund der oben erläuterten Vereinfachungsregelung kann die EUST jedoch von M als Vorsteuer abgezogen werden.

Abzug auch ohne Verfügungsmacht zulässig

Entsprechend kann verfahren werden, wenn der ausländische Auftraggeber den Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung im Inland weiterliefert und diese Lieferung nicht nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfrei ist (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 8 Satz 2 UStAE).

Verkauf im Inland grds. unschädlich

S. 3002

6. Nichtannahme des eingeführten Gegenstands durch den Abnehmer

Wird ein Gegenstand im Rahmen einer beabsichtigten Lieferung (§ 3 Abs. 6 oder 8 UStG) im Inland eingeführt, von dem vorgesehenen Abnehmer jedoch nicht angenommen, ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmer zum Abzug der EUST berechtigt, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 11 UStAE).

Nichtannahme nach Einfuhr

Beispiel 9:

Ein Maschinenbauunternehmen aus Großbritannien verkauft eine fertige Maschine an ein deutsches Produktionsunternehmen. Der Transport von Großbritannien nach Deutschland erfolgt durch einen vom britischen Unternehmen beauftragten Spediteur. Die Einfuhr erfolgt im Namen und auf Rechnung des deutschen Produktionsunternehmens. Da die Maschine optische Mängel aufweist, nimmt das Produktionsunternehmen diese jedoch nicht an.

Einfuhr durch Abnehmer, sofortige Annahmeverweigerung

Lösung: Nimmt der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein nicht an (z. B. wegen offensichtlicher Mängel, verspäteter Lieferung oder fehlenden Lieferauftrags), ist der Gegenstand nicht im Rahmen einer Lieferung eingeführt worden. Wegen der Annahmeverweigerung ist eine Lieferung nicht zustande gekommen. Das britische Maschinenbauunternehmen ist während des gesamten Zeitraums der Anlieferung im Besitz der Verfügungsmacht geblieben und deshalb allein zum Abzug der EUST berechtigt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 11 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a UStAE).

Abzug nur durch Lieferanten zulässig

Beispiel 10:

In Abwandlung zum Beispiel 9 nimmt das deutsche Produktionsunternehmen die Maschine zunächst an, da bei Erhalt nicht auffällt, dass die Maschine technische Mängel aufweist. Einige Tage später bemerkt und reklamiert das deutsche Unternehmen dies jedoch. Die Maschine wird wieder an das britische Maschinenbauunternehmen zurückversandt.

Einfuhr durch Abnehmer, Annahme, anschließend Rücksendung

Lösung: Hat der vorgesehene Abnehmer den eingeführten Gegenstand vorerst angenommen, später jedoch zurückgewiesen (z. B. wegen erst nachher festgestellter Mängel), ist zunächst eine Lieferung zustande gekommen. Durch die spätere Zurückweisung wird die Lieferung zwar wieder rückgängig gemacht. Das ändert jedoch nichts daran, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr, die als selbständiger umsatzsteuerrechtlicher Tatbestand bestehen bleibt, noch als Verfügungsberechtigter anzusehen war. Die Berechtigung zum Abzug der EUST steht des-

Abzug durch Abnehmer zulässig

halb dem vorgesehenen Abnehmer zu, d. h. dem deutschen Unternehmen. Der Nachweis, dass der Gegenstand erst später zurückgewiesen wurde, kann durch einen Vermerk auf den Versandunterlagen und die Buchung als Waren- bzw. Anlageneingang geführt werden (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 11 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b UStAE).

Beispiel 11:

Wie Beispiel 10, jedoch lässt das Maschinenbauunternehmen aus Großbritannien die Einfuhr im Rahmen der indirekten Vertretung im fremden Namen, aber auf eigene Rechnung vornehmen.

Lösung: Bei dieser Abwicklung beabsichtigen die Beteiligten eine Beförderungs- oder Versendungslieferung i. S. des § 3 Abs. 8 UStG. Hierbei hat der Absender im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand, gleichgültig ob der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein oder erst später zurückweist. Deshalb kann stets nur der Absender, d. h. das britische Unternehmen, die EUST abziehen (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 11 Satz 2 Nr. 2 UStAE).

Einfuhr durch Absender, Annahme Abnehmer, anschließend Rücksendung

Abzug nur durch Absender zulässig

S. 3003

Merke:

Im Gegensatz zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann hinsichtlich der EUST auch ein anderer Unternehmer als der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sein.

7. Untergang des eingeführten Gegenstands

Geht der eingeführte Gegenstand während des Transports an den vorgesehenen Abnehmer im Inland verloren oder wird er vernichtet, bevor eine Lieferung ausgeführt worden ist, kommt der Abzug der EUST nur für den Absender in Betracht. Das Gleiche gilt, wenn der Gegenstand aus einem anderen Grund nicht an den vorgesehenen Abnehmer gelangt (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 12 UStAE).

Untergang nach Einfuhr: nur Absender hat Verfügungsmacht

Beispiel 12:

Der deutsche Unternehmer DE aus Ulm erwirbt einen Pkw von dem Schweizer Autohändler CH zum Zwecke des Wiederverkaufs. CH beauftragt einen Spediteur für den Transport des Pkw von der Schweiz nach Ulm, da es zu seinem Geschäftsmodell gehört, seinen Kunden ihre Einkäufe bis vor die Haustür zu liefern, sodass diese keine Gefahr des Untergangs der Ware auf dem Transportweg tragen. Die Einfuhr des Pkw in Deutschland erfolgt jedoch vereinbarungsgemäß durch den Spediteur im Namen und auf Rechnung des DE, d. h. im Rahmen der direkten Vertretung. Entsprechend wird DE grundsätzlich zum Schuldner der Einfuhrabgaben. Unglücklicherweise erleidet der Pkw noch vor Ankunft in Ulm bei einem Unfall auf der deutschen Autobahn einen Totalschaden.

Lösung: Die Anwendbarkeit von § 3 Abs. 6 UStG setzt voraus, dass tatsächlich eine Lieferung zustande gekommen ist (vgl. Abschnitt 3.12 Abs. 7 Satz 2 UStAE). Aufgrund der Gefahrenübertragung

Abzug EUST folglich nur durch Absender

gung durch CH und der Zerstörung des Pkw vor Ankunft bei DE in Ulm, wurde letzterem nie die Verfügungsmacht an dem Pkw verschafft. Es ist daher keine Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1 UStG zustande gekommen. In der Folge kommt ein Abzug der EUST nur für den Absender CH in Betracht (vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 12 UStAE).

8. Bloße Verzollungs- und gegebenenfalls Transportleistung

Mit Beschluss v. 20.7.2023 - V R 13/21 (BStBl 2023 II S. 1068) hat der BFH entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Einfuhr voraussetzt, dass der eingeführte Gegenstand selbst und damit dessen Wert für die vom Einführer erbrachten Ausgangsumsätze verwendet wird.

Brill, NWB 40/2023
S. 2722, NWB
DAAAJ-49750

Beispiel 13:

Eine deutsche GmbH meldet beim Hauptzollamt als indirekte Zollvertreterin für ein in der Türkei ansässiges Unternehmen TUR Elektronikartikel zur Überlassung zum freien Verkehr an. Das Hauptzollamt überlässt die Ware antragsgemäß und setzt gegenüber der GmbH – als Gesamtschuldnerin mit dem türkischen Unternehmen – die EUST fest. Da die Ware nicht bei der in Deutschland ansässigen Empfängerin ankommt, verzichtet die GmbH darauf, das für die Abgabe der Zollanmeldung vereinbarte Entgelt von dem Unternehmen TUR einzufordern.

Bloße Verzollungs- und Transportleistungen

Lösung: Die GmbH hat in Bezug auf die eingeführten Gegenstände lediglich Verzollungs- und gegebenenfalls Beförderungsdienstleistungen erbracht. Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfordert die Einfuhr für das Unternehmen eine Verwendung des eingeführten Gegenstands für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer den Gegenstand selbst und damit dessen Wert für diese Umsätze verwendet. Erbringt der Unternehmer in Bezug auf den eingeführten Gegenstand lediglich eine Verzollungs- und gegebenenfalls eine Beförderungsdienstleistung, steht diesem (hier der GmbH) daher kein Abzugsrecht zu (vgl. BFH-Beschluss v. 20.7.2023 - V R 13/21, BStBl 2023 II S. 1068; s. dazu auch Brill, NWB 40/2023 S. 2722, NWB DAAAJ-49750). Stattdessen kommt der Abzug der EUST – was der BFH nicht näher erläutern musste – nur für den Absender (Unternehmen TUR) in Betracht. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass dem vorgesehenen Abnehmer aufgrund des Untergangs der Ware nie die Verfügungsmacht verschafft wurde bzw. alternativ ein Fall von § 3 Abs. 8 UStG vorliegen würde, weshalb der Abnehmer die Verfügungsmacht erst nach der Einfuhr erlangt hätte (vgl. Ausführungen unter II, 4 sowie III, 7).

Kein Abzugsrecht für Zolldienstleister

Verfügungsmacht bei Absender

S. 3004

IV. Verkauf unter Eigentumsvorbehalt als Gestaltungsmöglichkeit

1. Verkauf unter Eigentumsvorbehalt als Alternative zur Vermietung

Als Alternative zu einer Vermietung ist ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB) denkbar. Dies hätte zur Konsequenz, dass ein Vorsteuerabzug aus der anfallenden EUST durch den Nutzer des entsprechenden Gegenstands möglich werden könnte.

Eigentumsvorbehalt statt Vermietung

Beispiel 14:

Anstelle einer dreimonatigen Vermietung einer Maschine durch den Schweizer Unternehmer CH an den deutschen Unternehmer DE (wie in Beispiel 3) wird zivilrechtlich ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB) vereinbart. Hinsichtlich des Verkaufspreises einigen sich CH und DE auf einen Betrag von 100.000 €. Das Eigentum an der Maschine soll vereinbarungsgemäß unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung auf DE übertragen werden. CH und DE einigen sich auf eine monatliche Ratenzahlung von 2.000 €. Dieser Betrag entspricht auch dem, was CH als Monatsmiete für die Maschine verlangen würde. Die Maschine gelangt aus der Schweiz nach Deutschland und wird durch DE in den freien Verkehr überführt.

Aufschiebende Bedingung: vollständige Kaufpreiszahlung

Lösung: Die Entrichtung sämtlicher Kaufpreistraten liegt im Machtbereich des DE, sodass es diesem möglich ist, CH dauerhaft von der Einwirkung auf die Maschine auszuschließen, indem er die Kaufpreistraten fristgerecht tilgt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt daher eine Lieferung durch CH an DE vor, weil das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an der Maschine auf DE übertragen wurde. Der Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen, da CH als Lieferant nicht die EUSt schuldet. Folglich ist der Lieferort in der Schweiz, da dort die Beförderung beginnt. Im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr hat DE daher bereits die Verfügungsmacht über die Maschine. Folglich ist DE unter den weiteren Voraussetzungen zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt.

Käufer erlangt Verfügungsmacht

Benötigt DE die Maschine lediglich für drei Monate und entrichtet er die Kaufpreistraten daher nur für diesen Zeitraum, wird die ursprüngliche Lieferung durch Rückgabe der Maschine an CH wieder rückgängig gemacht (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG analog). Nach Auffassung des Verfassers hat dies jedoch keine (rückwirkenden) Auswirkungen auf den Abzug der EUSt durch DE. Zu begründen ist dies mit der Auffassung der Finanzverwaltung für die Fallkonstellation, dass ein vorgesehener Abnehmer einen durch ihn oder einen von ihm Beauftragten eingeführten Gegenstand vorerst angenommen, später jedoch (z. B. wegen erst nachher festgestellter Mängel) zurückgewiesen hat (s. oben III, 6, Beispiel 10; Abschnitt 15.8 Abs. 11 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b UStAE). Da der Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr noch als Verfügungsberechtigter anzusehen ist, steht die Berechtigung zum Abzug der EUSt deshalb in diesen Fällen dem vorgesehenen Abnehmer zu. Da es sich sowohl bei Zurückweisung einer zunächst angenommenen Lieferung sowie bei Rückgabe eines zunächst gelieferten Gegenstands jeweils um zunächst zustande gekommene Lieferungen mit anschließender Rückgängigmachung handelt, sind keine Rechtfertigungsgründe für eine unterschiedliche Beurteilung hinsichtlich des Abzugs der EUSt ersichtlich.

Rückgängigmachung der Lieferung ohne Auswirkungen auf EUSt

S. 3005

Ein Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO scheidet aus, da es sich bei dem Abzug der EUSt um einen gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil handelt, der auch in Anspruch genommen werden könnte, wenn statt einer Veräußerung eine Vermietung erfolgen würde. Es ergeben sich lediglich Auswirkungen auf die zum Vorsteuerabzug berechtigte Person. Bezogen auf den Unternehmer (hier DE im Beispiel 14) tritt zwar eine geringere Steuerbelastung ein, wenn er die zunächst geschuldete EUSt als Vorsteuer abziehen kann. Nach der Rechtsprechung des BFH steht es dem Steuerpflichtigen allerdings frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht (vgl. BFH-Beschluss v. 20.5.1997 - VIII B 108/96, NWB PAAAA-98425).

Kein Gestaltungsmissbrauch

Praxishinweis:

An die Stelle des Liefergeschäfts tritt aufgrund der Rückgängigmachung eine Nutzungsüberlassung (§ 3 Abs. 9 Sätze 1 und 2 UStG). Das Entgelt für die in der Nutzungsüberlassung liegende steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung beträgt 6.000 €. Das Reverse-Charge-Verfahren findet Anwendung, da es sich bei CH um einen im Ausland ansässigen Unternehmer handelt (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 UStG).

2. Verkauf unter Eigentumsvorbehalt als Alternative zum Kommissionsgeschäft

Ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt kann ebenfalls als Gestaltungsalternative zu einem (Verkaufs-)Kommissionsgeschäfts dienen. Dadurch kann Rechtssicherheit dafür geschaffen werden, dass der als „Kommissionär“ vorgesehene Unternehmer die EUSt als Vorsteuer abziehen darf.

Beispiel 15:

A aus den USA möchte ein antikes Gemälde im Rahmen einer Ausstellung in Hannover verkaufen. Für diese Zwecke soll der in Deutschland ansässige B auf der Ausstellung einen Abnehmer finden. Der Wert des Gemäldes beläuft sich auf schätzungsweise 200.000 €. Wenn B einen Käufer findet, der mindestens 200.000 € zahlt, soll B für seine Verkaufstätigkeit im Ergebnis eine Vergütung von 10 % des Nettoverkaufspreises erhalten. A schließt mit B einen Kaufvertrag, wonach letzterer das Eigentum an dem Gemälde unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung erwirbt. Der vereinbarte Kaufpreis beträgt 180.000 € netto und wird erst fällig, wenn B einen Abnehmer für das Gemälde gefunden hat. Findet B einen Käufer, der mehr als 200.000 € netto für das Gemälde zahlt, kommt es zu einer Erhöhung des Kaufpreises zugunsten des A um 90 % des Nettobetrags, der 200.000 € übersteigt. B lässt das Gemälde aus den USA nach Deutschland versenden und überführt dieses in den freien Verkehr. Auf der Ausstellung in Hannover kann er sich mit der vermögenden Privatperson P auf einen Kaufpreis von 210.000 € (netto) einigen. P platziert das Gemälde in seiner Villa in Hamburg.

Lösung: Die Entrichtung des Kaufpreises liegt im Machtbereich des B, sodass es diesem möglich ist, A dauerhaft von der Einwirkung auf das Gemälde auszuschließen, indem er den Kaufpreis entrichtet. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt daher eine Lieferung durch A an B vor, weil das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an dem Gemälde auf B übertragen wurde. Der Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen, da A als Lieferant nicht die EUSt schuldet. Folglich ist der Lieferort in den USA, da dort die Beförderung beginnt. Im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr hat B daher bereits die Verfügungsmacht über das Gemälde. Folglich kommt ein Abzug der EUSt nur durch B in Betracht.

B liefert P ein verzolltes und versteuertes Gemälde. Der Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 UStG am Abgangsort (Ausstellung in Hannover), weshalb es sich bei dem Verkauf des Gemäldes an P um eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung handelt.

Im Ergebnis haben A und B dasselbe wirtschaftliche Ergebnis erreicht, wie es im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts der Fall gewesen wäre (90 % bzw. 189.000 € vom Nettoverkaufspreis

Eigentumsvorbehalt
statt Kommissions-
geschäft

Folge: Übertragung
der Verfügungs-
macht auf den
Kommissionär

Wirtschaftliche
Gleichstellung mit
Kommissionsge-
schäft

zugunsten des A und 10 % bzw. 21.000 € zugunsten des B). Im Gegensatz zu einem Verkauf unter Eigentumsvorbehalt besteht jedoch Rechtssicherheit darüber, dass B die EUST als Vorsteuer abziehen darf.

Hinweis:

Hätte B keinen Abnehmer für das Gemälde gefunden, wäre die ursprüngliche Lieferung durch Rückgabe des Gemäldes an A wieder rückgängig gemacht worden (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG analog). Unter Verweis auf die Ausführungen unter IV, 1 hat dies nach Auffassung des Verfassers jedoch keine (rückwirkenden) Auswirkungen auf den Abzug der EUST durch B.

Fazit

Der Abzug der EUST darf grundsätzlich nur durch den Unternehmer erfolgen, der zum Zeitpunkt der Überlassung in den freien Verkehr die Verfügungsmacht über den einzuführenden Gegenstand innehat. Für die Zwecke der Verschaffung der Verfügungsmacht ist regelmäßig auf den Zeitpunkt der Lieferung nach der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung (§ 3 Abs. 6 bis 8 UStG) abzustellen. Insbesondere im Hinblick auf Mietverhältnisse ergibt sich hierdurch die Situation, dass ein Mieter im Fall der Anmeldung einer Einfuhr des angemieteten Gegenstands regelmäßig mangels Verfügungsmacht die entstehende EUST nicht als Vorsteuer abziehen darf. Im Fall eines Kommissionsgeschäfts ergibt sich bei strenger Heranziehung der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung (Auffassung der Finanzverwaltung) ein nicht unerhebliches Risiko, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG eines (Verkaufs-)Kommissionärs ausgeschlossen ist. Durch einen Verkauf unter Eigentumsvorbehalt kann als Alternative zum Kommissionsgeschäft nicht nur Rechtssicherheit darüber erzielt werden, wer die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr innehat. Vielmehr kann auch zielgerichtet das Ergebnis herbeigeführt werden, dass ein Unternehmer, der einen Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet lediglich für eine gewisse Zeit im Inland nutzen soll, als vorsteuerabzugsberechtigte Person in Betracht kommt. Unternehmern und ihren Beratern ist zu empfehlen, im Vorfeld einer geplanten Einfuhr zu überprüfen, wer die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr innehaben wird. Darüber hinaus sollte der entsprechende Unternehmer bei Einfuhr durch einen Dritten mittels einer vertraglichen Vereinbarung sicherstellen, einen Anspruch auf Erhalt der Einfuhrdokumente innerhalb einer angemessenen Frist zu haben. Darüber hinaus ist es von enormer Wichtigkeit, zu überprüfen, ob die vereinbarte Lieferkondition auch dem tatsächlichen Lebenssachverhalt entspricht. Anderenfalls drohen Fehlbeurteilungen hinsichtlich des Orts der Lieferung, welcher auch für die Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr von maßgebender Bedeutung ist.

AUTOR

Luca Wenke,

Dipl.-Finanzwirt, M.A., ist Steuerberater und bei RSM Ebner Stolz am Hamburger Standort als Manager tätig. Zudem ist er Dozent an der FOM Hochschule am Studienstandort in Hamburg.

Fundstelle(n):

NWB 2024 Seite 2993 - 3006

NWB VAAAJ-77258