

Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

20. Dezember 2008

Seiten 909–944

57. Jahrgang · 24/2008

Prof. Dr. Kai-Uwe Kock*

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

– Unter besonderer Berücksichtigung der mittelbaren Beistellung –

Im Zuge der wirtschaftlichen Globalisierung wird die Veredelung von Waren in Ländern außerhalb der Europäischen Gemeinschaft (sog. Drittländern) von gemeinschaftsansässigen Herstellern gerne und häufig genutzt. Zurückzuführen ist dies vielfach auf den Umstand, dass die Fertigung von Waren in Drittländern preiswerter ist als in den (meisten) Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft.

Neben der zollrechtlichen Abwicklung stellt sich die Frage nach der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Bewertung solcher Geschäfte. Sicherlich, die meisten Unternehmen werden gem. § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Daher spielt es rein praktisch gesehen keine nennenswerte Rolle, ob bzw. in welcher Höhe die Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt wird. Schließlich wird die Umsatzsteuer letztendlich an den Endverbrau-

cher „weitergegeben“ und wegen der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs betriebswirtschaftlich als neutraler, durchlaufender Posten angesehen. Unabhängig davon stellen sich im Zusammenhang mit der Einfuhrumsatzbesteuerung von Waren, die im Drittland veredelt wurden, rechtliche Fragen, denen nachzugehen sich durchaus lohnt.

Der Beitrag befasst sich insgesamt mit der Problematik der Einfuhrumsatzsteuer nach erfolgter passiver Veredelung und Einfuhr des hergestellten Veredelungserzeugnisses. Der Schwerpunkt der Abhandlung liegt in der Darstellung der in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG geregelten Bemessungsgrundlagen. Hintergrund ist die Frage, ob kostenlose, mittelbare Beistellungen bei der Bestimmung des Einfuhrumsatzsteuerwerts nach § 11 Abs. 2 UStG zu berücksichtigen sind.

I. Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

1. Entstehungstatbestand

a) Sinngemäße Anwendung zollschuldrechtlicher Vorschriften

Nach § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 Halbs. 1 UStG gelten für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer „die Vorschriften für Zölle sinngemäß“. Jedoch sind nach § 21 Abs. 2 Halbs. 2 UStG u.a. die Vorschriften über den passiven Veredelungsverkehr hiervon ausgenommen.¹

Die Formulierung darf nicht dahin gehend missverstanden werden, dass bei passiver Veredelung keine Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer gem. § 21 Abs. 2 UStG in Betracht kommt. Mit Hinweis auf die Bemes-

sungsregelung in § 11 Abs. 2 UStG, wonach bei passiver Veredelung u.a. das Veredelungsentgelt als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer zugrunde zu legen ist, muss es zu einer Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer kommen können. Die gesetzliche Formulierung besagt lediglich, dass die zollrechtlichen Regelungen, die speziell im Rahmen der zollrechtlichen Abfertigung einer Ware zur passiven bzw. nach passiver Veredelung gelten, nicht im Zusammenhang mit der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden können.² Im Klartext gesprochen bedeutet das – im Gegensatz zu zollrechtlichen Überlegungen – für das Umsatzsteuerrecht:

– Umsatzsteuerrechtlich ist keine Bewilligung der passiven Veredelung notwendig.³

* Prof. Dr. Kai-Uwe Kock lehrt an der Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster.

¹ Zum systematischen Aufbau einer Prüfung der Einfuhrumsatzsteuer vgl. Kock, Allgemeines Zollrecht, Witten 2008, S. 102 ff., 204 ff.

² Zimmermann in Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4300 Rz. 100; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 21 UStG Rz. 171; Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 2, Abs. 3.

³ Flick in Rau/Dürrewächter, UStG, § 11 UStG Anm. 238.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

- Eine Besteuerung nach den zollrechtlichen Grundsätzen der Differenzverzollung oder der Mehrwertverzollung (gem. Art. 151 und Art. 153 ZK) ist nicht zulässig.⁴

Sinngemäß anwendbar ist eine Norm des Zollschuldrechts. Im Regelfall der Überführung eines Veredelungserzeugnisses in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr nach erfolgter Veredelung im Drittland (Verfahrenscode: 6121) ist auf eine sinngemäße Anwendung von Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK zurückzugreifen.

b) Steuerpflichtiger Umsatz (Steueranspruch)

Die sinngemäße Anwendung zollrechtlicher Vorschriften erfordert es, aus dem zollrechtlichen Zollschuldentstehungsstatbestand, hier also aus Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK, die wortgetreuen Begriffe gegen jene Begrifflichkeiten des Umsatzsteuerrechts auszutauschen, die im Zusammenhang mit einer eingeführten Ware Regelungen für eine Umsatzbesteuerung beinhalten. Aus diesem Grunde sind die zollrechtlichen Begriffe „einfuhrabgabenpflichtige Ware“ und „Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr“ zu ersetzen. An deren Stelle treten die umsatzsteuerrechtlichen Begriffe:

- Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG,
- nicht von der Steuer befreit, z.B. gem. § 5 UStG.

aa) Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und damit ein steuerbarer Umsatz ist „die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg“⁵.

Es muss eine „Einfuhr von Gegenständen im Inland“ vorliegen. Eine Einfuhr im Inland setzt zunächst die Verbringung eines Gegenstands *in das Inland* voraus. Gegenstand im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist prinzipiell gleichzusetzen mit einer Ware nach zollrechtlichem Begriffsverständnis.⁶

Zudem muss der Gegenstand aus einem Drittland (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) in das Inland verbracht worden sein. Das Inland ist gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG definiert als Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit

Ausnahme von Büsingen und Helgoland, der Freizonen des Kontrolltyps I und der weiteren im Gesetz genannten ausgeschlossenen Gebiete.⁷

Die gesetzliche Formulierung „Einfuhr *im* Inland“ (nicht *in das* Inland) hebt überdies hervor, dass es neben dem tatsächlichen Verbringen eines Gegenstands einer weiteren Handlung „im Inland“ bedarf, um den steuerbaren Umsatz bejahen zu können.

Bei sinngemäßer Anwendung von Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK liegt das Merkmal der Einfuhr im Inland erst vor, wenn der Gegenstand in den umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wurde.⁸ Eine Steuerbarkeit besteht solange nicht, wie sich der Gegenstand in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung gem. Art. 50 ZK befindet.⁹

Diese Auslegung basiert auf den inhaltlichen Vorgaben der Art. 30, 70, 71 MwStSystRL der EG aus dem Jahre 2006.¹⁰ Bei Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr liegt immer auch eine Anmeldung zur Überführung in den umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr und damit eine Steuerbarkeit des Gegenstands vor.

bb) Nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreiter Steuergegenstand

Neben der Steuerbarkeit des Umsatzes darf keine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bestehen. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr können sich beispielsweise aus der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung¹¹ oder aus der Einreise-Freimengen-Verordnung¹² ergeben. Diese Befreiungen basieren auf der Verordnungsermächtigung von § 5 Abs. 2 UStG, kommen im kommerziellen Warenverkehr nach passiver Veredelung allerdings praktisch nicht zur Anwendung.

2. Entstehungszeitpunkt und Schuldner

Entstehungszeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuerschuld ist der Tag, an dem die Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angenommen worden ist (§ 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 ZK sinngemäß).

4 Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 177; Zimmermann in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 11 UStG Rz. 282f.; Kock, Allgemeines Zollrecht, Witten 2008, S. 104.

5 Letztere Einfuhrsituation wird fortan außer Acht gelassen.

6 Vgl. auch die Erweiterung gem. § 21 Abs. 5 UStG. Danach gelten § 21 Abs. 2-4 UStG entsprechend für Gegenstände, die nicht Waren im Sinne des Zollrechts sind; Vorschriftenammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 5.

7 Die Einfuhrumsatzsteuer gilt - in Abgrenzung zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG - nicht für den sog. innergemeinschaftlichen Erwerb, d.h. für den Erwerb eines Gegenstands aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft.

8 Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 1 UStG Rz. 33.

9 Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 1 UStG Rz. 33; Vorschriftenammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 2.

10 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347/2006, 1. Diese Richtlinie ersetzt die 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem, ABl. EG Nr. L 145/1977, 1.

11 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung 1993 vom 11.8.1992, BGBl. I 1992, 1526; zuletzt geändert durch Artikel 4 der Verordnung vom 22.12.2003, BGBl. I 2004, 21.

12 Verordnung über die Einfuhrabgabenfreiheit von Waren im persönlichen Gepäck der Reisenden (Einreise-Freimengen-Verordnung - EF-VO) vom 3.12.1974, BGBl. I 1974, 3377; zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 22.12.2003, BGBl. I 2004, 21.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist nach dem nachträglich in das Umsatzsteuergesetz eingefügten § 13a Abs.2 UStG, der wiederum auf § 21 Abs.2 UStG verweist, ebenfalls in sinngemäßer Anwendung der Zollvorschriften zu bestimmen. Damit ergibt sich der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer jeweils aus Absatz 3 einer Zollschnorm, im Fall der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nach passiver Veredelung aus Art. 201 Abs.3 ZK. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist demzufolge der Anmelder.¹³

II. Bestimmung des Einfuhrumsatzsteuerwerts bei passiver Veredelung

Wird eine Ware nach erfolgter passiver Veredelung im Drittland als Veredelungserzeugnis wieder eingeführt, stellt sich neben der Frage der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer auch die Frage, wie der Einfuhrumsatzsteuerwert der Ware zu bestimmen ist. Dieser Wert ist die Grundlage für die Berechnung der Höhe der Einfuhrumsatzsteuerschuld.

1. Grundlage: Veredelungsentgelt bzw. Wertsteigerung gem. § 11 Abs.2 UStG

Bei einer herkömmlichen Wareneinfuhr mit Überführung in den zoll- und umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr bestimmt sich der Einfuhrumsatzsteuerwert auf der Grundlage des § 11 Abs.1 UStG, der besagt, dass der Zollwert einer eingeführten Ware der Ausgangsmaßstab sein soll. Anders ist dies in den Fällen, in denen eine Veredelung der Waren in einem Drittland erfolgt ist. Wie diese Fälle zu behandeln sind, ist grundlegend in § 11 Abs.2 UStG bestimmt.

§ 11 Abs.2 UStG

„(2) Ist ein Gegenstand ausgeführt, in einem Drittlandsgebiet für Rechnung des Ausführers veredelt und von diesem oder für ihn wieder eingeführt worden, so wird abweichend von Absatz 1 der Umsatz bei der Einfuhr nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt oder, falls ein solches Entgelt nicht gezahlt wird, nach der durch die Veredelung eingetretenen Wertsteigerung bemessen. Das gilt auch, wenn die Veredelung in einer Ausbesserung besteht und an Stelle eines ausgebesserten Gegenstands ein Gegenstand eingeführt wird, der ihm nach Menge und Beschaffenheit nachweislich entspricht. Ist der eingeführte Gegenstand vor der Einfuhr geliefert worden und hat diese Lieferung nicht der Umsatzsteuer unterlegen, so gilt Absatz 1.“

Für eine Bemessung nach § 11 Abs.2 UStG ist es nicht erforderlich, dass eine zollrechtlich bewilligte passive Veredelung vorliegt. Es reicht aus, dass es sich tatsächlich um einen Veredelungsvorgang handelt. Auch die Ausfuhr der zu veredelnden Ware muss für eine Umsatzsteuerbemessung gem. § 11 Abs.2 UStG nicht zwingend in einem zollrechtskonformen Ausfuhrverfahren stattgefunden haben.¹⁴ Gleichwohl

werden die meisten Veredelungsvorgänge sicherlich im Rahmen einer bewilligten passiven Veredelung und auch nach zollrechtlich ordnungsgemäßer Ausfuhr erfolgen. Aber auch bei vorschriftswidrigem Verbringen veredelter Waren, in denen Art. 202 Abs.1 Buchst.a ZK über § 13 Abs.2, § 21 Abs.2 UStG sinngemäß anzuwenden ist, kann die Einfuhrumsatzsteuer nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt bzw. der eingetretenen Wertsteigerung gem. § 11 Abs.2 Satz 1 UStG bemessen werden.¹⁵

a) Veredelungsentgelt

Nach § 11 Abs.2 Satz 1 UStG kann der Einfuhrumsatzsteuerwert zunächst „nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt“ bestimmt werden. Aus Vereinfachungsgründen wird die gesetzliche Formulierung im Folgenden begrifflich verkürzt als Veredelungsentgelt bezeichnet.

Die Voraussetzungen für die Bemessung nach dem Veredelungsentgelt gem. § 11 Abs.2 UStG sind:

- eine Ware wird in ein Drittland ausgeführt,
- Veredelung im Drittland für Rechnung des Ausführers,
- Einfuhr des Veredelungserzeugnisses durch den Ausführer oder für ihn,
- zudem darf keine Ausnahme gem. § 11 Abs.2 Satz 3 UStG vorliegen, das heißt, der Gegenstand darf vor der Einfuhr nicht geliefert worden sein, oder er muss im Falle einer Lieferung der Umsatzsteuer unterlegen haben.

Der Begriff Veredelungsentgelt wird übereinstimmend in Anlehnung an das zollrechtliche Begriffsverständnis ausgelegt.¹⁶ Danach besteht das Veredelungsentgelt im Wesentlichen aus zwei Positionen, nämlich dem für die Veredelung zu zahlenden Veredelungslohn (Werklohn) und aus den vom Veredeler in den Veredelungsvorgang selbst eingebrachten und in Rechnung gestellten Gegenständen, die als Zutaten bezeichnet werden.¹⁷

Die vorstehende Begriffsbestimmung wird umsatzsteuerrechtlich durch den Entgeltbegriff in § 10 Abs.1 Satz 2 UStG gestützt, wonach Entgelt alles ist, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung, das Veredelungserzeugnis (vom Veredeler) aus dem Drittland zu erhalten.

Beispiel Veredelungsentgelt

Stoff wird ausgeführt. Aus dem Stoff soll ein Jackett gefertigt werden. Für die Fertigung eines Jacketts stellt der Veredeler im Drittland einen Betrag in Höhe von 25 € in Rechnung. Hierbei handelt es sich um den sog. Verede-

¹³ Zum Anmelderbegriff vgl. Art. 4 Nr. 18 ZK.

¹⁴ Flick in Rau/Dürrwächter, UStG, § 11 UStG Anm. 238; Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 39 Unterabs. 2.

¹⁵ Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 11 UStG Rz. 45; Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 39 Unterabs. 2.

¹⁶ Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 187; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 11 UStG Rz. 46; Vor-

schriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 43.

¹⁷ Vgl. auch Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 43. Zudem sieht die Dienstvorschrift auch vor, dass Kosten von Umschließungen nicht zum Veredelungsentgelt gehören, wenn die Umschließungen nachweislich vom Ausführer zur Verfügung gestellt werden.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

lungslohn. Als Zutaten werden vom Veredeler selbst die Knöpfe und das zum Verarbeiten notwendige Garn eingebracht und in Rechnung gestellt. Diese sog. Zutaten werden pro Jackett mit 5 € berechnet. Das Veredelungsentgelt beträgt in diesem Beispiel insgesamt 30 €.

Gegenüber der Einfuhrumsatzsteuer-Wertbestimmung nach § 11 Abs. 1 UStG, wonach der Zollwert die Berechnungsgrundlage ist, ergibt sich ein entscheidender Vorteil. Denn im Zollwert einer Ware ist nicht nur das Veredelungsentgelt (zollwertrechtlich auch tatsächlicher Preis genannt) enthalten, sondern es werden auch Beistellungen nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK wertmäßig dem Veredelungsentgelt hinzugerechnet. Als Beistellung kommt hier der Stoff als zu veredelnde Ware der vorübergehenden Ausfuhr in Betracht, und zwar über den Hinzurechnungsbestand gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK, wonach das im Veredelungserzeugnis enthaltene Material immer hinzuzurechnen ist. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Stoff ursprünglich eine Gemeinschaftsware war (zollrechtlich würde dieser Umstand erst im Rahmen einer Differenzverzollung gem. Art. 151 ZK berücksichtigt).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Ausfuhr der Waren, die der Auftraggeber aus der EG dem Veredeler im Drittland für die Veredelung regelmäßig kostenlos zur Verfügung stellt, nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG qualifiziert werden kann. Hierfür wäre eine Lieferung i.S.v. § 6 UStG erforderlich. Eine Lieferung würde voraussetzen, dass der im Drittland ansässige Veredeler eine (eigentümerähnliche) Verfügungsmacht im wirtschaftlichen Sinn über die ausgeführten Waren erlangt hätte. Hieran fehlt es, da der Auftraggeber weiterhin die maßgebende Verfügungsmacht innehat.¹⁸

b) Wertsteigerung

Für den Fall, dass kein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt wird, soll der Umsatz gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG nach der durch die Veredelung eingetretenen Wertsteigerung bestimmt werden.

Diese Situation dürfte eher selten sein und nur dann in Betracht kommen, wenn das veredelnde Drittlandsunternehmen und der Auftraggeber aus der Europäischen Gemeinschaft Teil eines gesamten Unternehmens bzw. eines Konzerns sind und infolgedessen auf die Rechnungsstellung verzichtet wird. Beispielsweise ist es vorstellbar (keineswegs aber der Regelfall), dass bei einer Mutter-Töchter-Unternehmenskonstellation kein Veredelungsentgelt gefordert wird. In diesen Fällen ist ggf. im Wege einer Schätzung die tatsächliche Wertsteigerung zu bestimmen und als wertbestim-

mender Umsatz der Besteuerung zu Grunde zu legen.¹⁹

c) Ausbesserungsfälle

Für sog. Ausbesserungsfälle regelt § 11 Abs. 2 Satz 2 UStG, dass auch hierbei das Veredelungsentgelt zu Grunde zu legen ist, und zwar auch dann, wenn anstelle des veredelten Gegenstands ein äquivalentes Ersatzerzeugnis eingeführt wird. Zollrechtlich handelt es sich hierbei um einen sog. Standardaustausch.²⁰

Eine Ausbesserung liegt vor, wenn ein Gegenstand einen Mangel aufweist und dieser Mangel im Rahmen einer Veredelung ausgebessert, also beseitigt wird. Daher kann man eine Ausbesserung auch als Wiederherstellung eines funktionsgerechten, ordnungsgemäßen Zustands bei abgenutzter oder schadhafter Ware definieren.²¹

d) Ausschluss gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 UStG

Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 UStG ist nicht das Veredelungsentgelt bzw. die Wertsteigerung bei der Bestimmung des Einfuhrumsatzsteuerwerts maßgebend, sondern der Zollwert nach § 11 Abs. 1 UStG, wenn der eingeführte Gegenstand vor der Einfuhr geliefert worden ist und diese Lieferung nicht der deutschen Umsatzbesteuerung unterlegen hat. Hintergrund der Regelung ist es, ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden. Ein solcher Steuervorteil kann bei folgender Fallkonstellation eintreten:

Die veredelte Ware wird vor der Einfuhr an einen Dritten im Drittland geliefert. Lieferung bedeutet nach § 3 Abs. 1 UStG die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand. Eine Eigentumsübertragung muss nicht zwingend stattgefunden haben. Es reicht aus, dass der Dritte im wirtschaftlichen Sinne Eigentümer ist, also die umfassende Möglichkeit hat, über den Gegenstand wie ein Eigentümer Entscheidungen zu treffen.²²

Die Person, der die Verfügungsmacht eingeräumt wurde, kann der Veredeler selbst²³ oder eine andere Person im Drittland²⁴ sein. Diese Lieferung unterliegt jedoch nicht der deutschen Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da der Ort der Lieferung gem. § 3 UStG nicht in Deutschland als Steuererhebungsgebiet liegt.²⁵ Würde der Gegenstand von dieser Person nunmehr in das Steuergebiet eingeführt und würde dieser Person die Bemessung der Ware nach dem Veredelungsentgelt gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG gewährt werden, würde das eine nicht zu rechtfertigende Begünstigung nach sich ziehen. Deshalb darf dieser Fall im Ergebnis nicht anders behandelt werden als die herkömmliche Drittlandseinfuhr einer Ware, die unzwei-

18 Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 183.

19 Zimmermann in Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4300 Rz. 195; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 11 UStG Rz. 47.

20 Zimmermann in Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4300 Rz. 196.

21 Witte, Zollkodex, 4. Aufl., München 2006, Art. 114 ZK Rz. 14.

22 Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., München 2005, § 3 UStG Rz. 16.

23 Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 185.

24 Ob die dritte Person auch in der Gemeinschaft ansässig sein kann, soll offen bleiben. Allerdings dürfte dies in der Praxis zweifelhaft sein. In diesem Zusammenhang soll auf die Regelung in § 3 Abs. 8 UStG verwiesen werden.

25 Vgl. § 3 Abs. 6 UStG.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

feilhaft nach dem Zollwert der Ware und damit gem. § 11 Abs. 1 UStG zu bemessen ist.²⁶

2. Problematik: Beistellung von Drittlandswaren

a) Fallkonstellation

Wird eine Ware ausgeführt und anschließend veredelt, ist die Rechtslage nicht weiter problematisch, wenn die Veredelung ausschließlich darin besteht, dass im Rahmen eines Produktionsvorgangs aus der Ware der vorübergehenden Ausfuhr (z.B. einem Stoff) eine neue Ware (z.B. ein Bekleidungsstück) gefertigt wird. In diesem Fall ist der eigentliche Fertigungsprozess (einschließlich eventueller Zutaten, die der Veredeler einbringt) über das in Rechnung gestellte Veredelungsentgelt zu vergüten.

Eine durchaus diffizile Situation kann sich dagegen ergeben, wenn neben dem Stoff als Ware der vorübergehenden Ausfuhr und den vom Veredeler eingebrachten Zutaten (die allesamt im Veredelungsentgelt enthalten sind) von einer anderen drittländischen Person Waren zur Veredelung als sog. mittelbare Beistellung kostenlos zur Verfügung gestellt werden. Folgendes Beispiel soll die Situation näher beschreiben:

Beispiel

Der Auftraggeber der Veredelung aus Deutschland liefert den Stoff an den Veredeler im Drittland. Aus dem Stoff soll ein Jackett produziert werden. Der Veredeler selbst steuert die Knöpfe und das Garn bei, die er im Veredelungsentgelt neben dem Veredelungslohn als Zutaten in Rechnung stellt.

Für die Herstellung des Jacketts wird zudem noch Innenfutter benötigt. Dieses Futter wird von einem in einem Drittland ansässigen Dritten auf Veranlassung des deutschen Auftraggebers direkt²⁷ an den Veredeler weitergegeben. Zuvor hatte der Auftraggeber aus Deutschland das Futter bei dem Dritten gekauft und bezahlt. Der Dritte stellt die Ware dem Veredeler deshalb auch unentgeltlich zur Verfügung (sog. mittelbare, kostenlose Beistellung im zollwertrechtlichen Sinn gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK).

b) Problemskizzierung

aa) Bemessung nach dem Veredelungsentgelt

Vor der Einfuhr des Veredelungserzeugnisses war das Innenfutter als mittelbare Beistellung nach den nationalen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen noch nicht steuerpflichtig. Denn der Kauf des Innenfutters bei einer dritten Person im einem Drittland, die die Ware anschließend direkt an den Veredeler weitergibt, ist kein steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da der Ort der Lieferung gem. § 3 UStG nicht im deutschen Steuererhebungsgebiet, sondern im Dritt-

land liegt. Erst nach der Einfuhr, und zwar bei der Besteuerung des Veredelungserzeugnisses gem. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UStG, Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß, könnte auch das Futter im Zusammenhang mit der Bemessung des Veredelungserzeugnisses gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG umsatzsteuerrechtlich zu würdigen sein.

Nach der üblichen Definition des Veredelungsentgelts kann das beigeordnete Futter hingegen nicht als Teil dieses Entgelts verstanden werden.²⁸ Denn das Veredelungsentgelt beschränkt sich auf die Vergütung der Veredelung als Fertigungsprozess (Veredelungslohn) und etwaiger Zutaten. Bei Letzteren handelt es sich ausschließlich um Gegenstände, die der Veredeler seinerseits besorgt und in Rechnung gestellt hat.²⁹ Demgemäß gehört die mittelbare Materialbeistellung in Form des Futters nicht zu dem, was gegenständlich durch das Veredelungsentgelt vergütet wird. Infolgedessen kann das Futter als mittelbare Beistellung zur Herstellung des Veredelungserzeugnisses nicht als Teil des Veredelungsentgelts verstanden werden.

In diesem Sinne sind auch die Ausführungen zu § 10 UStG in Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2008³⁰ zu verstehen, wonach eine Zahlung an Dritte – hier an die Lieferanten des Futters –, die der Leistungsempfänger im Rahmen eines eigenen Schuldverhältnisses mit dem Dritten erbringt, damit der Veredeler seine Leistung erbringen kann, nicht als Entgelt i.S.v. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt.³¹

bb) Bemessung nach der Wertsteigerung

Nach der zweiten in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG genannten Alternative ist die eingetretene Wertsteigerung eines eingeführten Gegenstands die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer, wenn kein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt wird. Der Gesetzgeber hat in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG zwei Bemessungsalternativen normiert. Entweder soll das Veredelungsentgelt gelten oder die eingetretene Wertsteigerung für den Fall, dass kein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt wurde.

Dass kein Veredelungsentgelt für eine Veredelung zu zahlen ist, dürfte eher selten der Fall sein. Vorstellbar ist beispielsweise, dass bei verbundenen Unternehmen eine Werkleistung kostenfrei erbracht wird.

Würde im Einzelfall kein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt, müsste die Wertsteigerung des eingeführten Gegenstands ermittelt und als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt werden. Da die mittelbare Beistellung als Gegenstand im Herstellungsprozess verwendet wurde und deshalb auch in den eingeführten Waren enthalten ist, ist der Wert des Veredelungs-

26 Flick in Rau/Dürwächter, UStG, § 11 UStG Anm. 243, 244.

27 D.h. ohne zuvor in die EG bzw. nach Deutschland eingeführt worden zu sein.

28 Eine Hinzurechnung nach § 11 Abs. 3 Nr. 1–4 UStG kommt mangels einschlägigen Tatbestands nicht in Frage.

29 Witte, Zollkodex, 4. Aufl., München 2006, Art. 151 ZK Rz. 3; Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 187; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 11 UStG Rz. 46.

30 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2008) vom 10.12.2007, BStBl. I 2007, Sondernummer 2.

31 Ebenso BFH, Urt. v. 22.2.1968 – V 84/64, BStBl. II 1968, 463 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 446.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

erzeugnisses durch die Beistellung positiv, also wertsteigernd beeinflusst worden. Bezogen auf das Beispiel des im Jackett eingearbeiteten Innenfutters wirkt sich die Beistellung wertsteigernd auf das Jackett als eingeführte Ware aus. Denn ohne Futter ist das Bekleidungsstück unzweifelhaft im Wert gemindert.

cc) Unterschiedliche Ergebnisse bei der Bemessung

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen eine Diskrepanz bei der Bemessung eines eingeführten veredelten Gegenstands. Wird die eingeführte Ware nämlich nach dem Veredelungsentgelt bemessen, wird das Futter nicht Gegenstand der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer. Anders ist es, wenn kein Veredelungsentgelt gezahlt wird und die Bemessung anhand der eingetretenen Wertsteigerung des Gegenstands zu ermitteln ist. In diesem Fall ist die mittelbare Beistellung sehr wohl als Wertsteigerung mit in die Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer einzubeziehen.

Um die Einfuhrfälle, in denen eine Bemessung nach dem Veredelungsentgelt erfolgt, nicht anders zu behandeln als jene Fälle, in denen nach der eingetretenen Wertsteigerung zu bemessen ist, sollte die mittelbare Beistellung auch bei einer Bemessung nach dem Veredelungsentgelt in die Einfuhrumsatzbesteuerung einbezogen werden. In diesem Sinne äußert sich auch Henke, der sich – soweit ersichtlich – als einziger Autor mit dieser Frage auseinandersetzt. Er hält es aus „Gründen der Systemgerechtigkeit“ für erforderlich, bislang unbesteuerter und unverzollter Drittlandswaren, die der Ausführer und Auftraggeber dem Veredeler im Drittland kostenlos zur Verfügung gestellt hat, zum Veredelungsentgelt zuzuschlagen.³²

c) Versuch einer Lösung

Die Frage nach der Lösung der aufgezeigten Bemessungsproblematik lässt sich über eine Auslegung der Rechtsbegriffe in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG beantworten. Dabei ist zur Ergebnisfindung – neben den herkömmlichen Auslegungsmethoden – auch auf eine richtlinienkonforme Auslegung zurückzugreifen.

aa) Lösungsweg 1 – Auslegung des Begriffs Veredelungsentgelt

(1) Auslegung des Wortlauts

Grundlage jeder Auslegung ist die Bestimmung des Wortsinns einer Norm. Dabei ist vom Wortlaut auszugehen und daran anknüpfend festzustellen, welche sinnhafte Bedeutung ein Rechtsbegriff haben kann.

Diese Auslegung wird auch als grammatikalische Auslegung bezeichnet.³³

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie die im Gesetz gewählte Formulierung „nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt“ ausgelegt werden kann. Im Folgenden wird weiterhin die gesetzliche Formulierung aus Vereinfachungsgründen mit dem Begriff Veredelungsentgelt bezeichnet.

Die übliche Definition des Veredelungsentgelts geht auf das zollrechtliche Begriffsverständnis zurück. Danach ist das Veredelungsentgelt die Summe aus dem Veredelungslohn einschließlich der vom Veredeler in Rechnung gestellten Zutaten für die Veredelung.³⁴

Diese Interpretation entspricht ohne Zweifel dem Kern des Rechtsbegriffs. Eine Auslegung nach dem Wortsinn einer Vorschrift ist indes nicht auf den reinen Begriffskern zu beschränken.³⁵ Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG soll „der Umsatz nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt“ bemessen werden. Eine weite Deutung dieses Wortlauts könnte dazu führen, dass alle Zahlungen erfasst werden, die insgesamt im Zusammenhang mit der Veredelung zu zahlen sind, ohne ausschließlich auf den eigentlichen Produktions- bzw. Herstellungsvorgang und auf dessen Bezahlung abzustellen.

Nach dieser extensiven Wortlautauslegung gehörten zum Veredelungsentgelt letztlich auch die mittelbaren Drittlandsbeistellungen, die von der herkömmlichen Auslegung des Begriffs Veredelungsentgelt nicht erfasst werden.

(2) Richtlinienkonforme Auslegung

Die nationalen Regelungen über die Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer sind an den Vorgaben der Richtlinie des Rates der Europäischen Union über das gemeinsame Mehrwertsystem aus dem Jahre 2006³⁶ zu messen. In Art. 88 MwStSystRL heißt es im Zusammenhang mit der Drittlandseinfuhr von veredelten Gegenständen:

„Für vorübergehend aus der Gemeinschaft ausgeführte Gegenstände, die wieder eingeführt werden, nachdem sie außerhalb der Gemeinschaft in Stand gesetzt, umgestaltet oder be- oder verarbeitet worden sind, treffen die Mitgliedstaaten Maßnahmen, die sicherstellen, dass die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des fertigen Gegenstands die gleiche ist, wie wenn die genannten Arbeiten in ihrem jeweiligen Gebiet durchgeführt worden wären“.

Eine Richtlinie richtet sich gem. Art. 249 Satz 3 EG an die Mitgliedstaaten und verpflichtet sie, mit eigenen Mitteln – in der Regel mittels eines Gesetzes – die in der Richtlinie festgelegten Ziele verbindlich umzusetzen. Gleichzeitig haben die zielbestimmenden Regelungsinhalte einer Richtlinie eine verbindliche Maß-

³² Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 188.

³³ Wolfgang (Hrsg.), Wolfgang/Kock/Stüwe/Zimmermann, Öffentliches Recht und Europarecht, 4. Aufl., Herne 2007, S. 38 f.

³⁴ Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 187; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, § 11 UStG Rz. 46; Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 43.

³⁵ Es wird von einem sog. Begriffshof gesprochen.

³⁶ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347/2006, 1. Diese Richtlinie löste die 6. EG-Richtlinie ab, die in Art. 11 Teil B Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie eine vergleichbare Regelung beinhaltete.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

stabsfunktion für die Auslegung nationaler Vorschriften.³⁷ Deshalb verpflichtet eine Richtlinie die Träger der öffentlichen Gewalt und damit auch die Gerichte und Behörden der Mitgliedstaaten, das nationale Recht richtlinienkonform auszulegen.³⁸ Im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung soll das nationale Recht so ausgelegt werden, dass es weitgehend mit dem Wortlaut und den Zielen der Richtlinie in Einklang steht.³⁹ Diese Auslegung dient letztlich dazu, den zielbestimmenden Zweck der Richtlinie umzusetzen⁴⁰ und ist ein Hilfsmittel zur Erreichung der Richtlinienziele⁴¹.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie richtet sich an die Mitgliedstaaten und fordert in Art. 88 MwStSystRL, dass Regelungen geschaffen werden, wonach die „mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des fertigen Gegenstands die gleiche ist, wie wenn die genannten Arbeiten in ihrem jeweiligen Gebiet durchgeführt worden wären“. Mit anderen Worten muss die Mehrwertbesteuerung eines veredelten Gegenstands, der aus einem Drittland eingeführt wird, mit der Besteuerung eines vollständig in Deutschland hergestellten Gegenstands übereinstimmen.

Die Fertigung einer Ware, die von einem Unternehmer in Deutschland übernommen wird, unterliegt – einschließlich der Zutaten, die der Unternehmer in den Fertigungsprozess einbringt – als Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. Denn es handelt sich im Sinne des Gesetzes um die Lieferung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Inland.

Zudem wäre eine Beistellung (das Innenfutter) umsatzsteuerpflichtig, die von einem Unternehmer auf Veranlassung des Auftraggebers dem Veredeler direkt für die Produktion eines Veredelungserzeugnisses (des Jacketts) zur Verfügung gestellt würde, und zwar entweder nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Lieferung des Gegenstands an den Auftraggeber durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Inland oder als Einfuhrumsatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, wenn die Beistellung als Ware aus einem Drittland in das deutsche Steuergebiet eingeführt würde.

Die Regelung in Art. 88 MwStSystRL erfordert es folglich, auch eine mittelbare Beistellung zu besteuern, wenn sie im Rahmen einer Veredelung in ein Veredelungserzeugnis eingearbeitet wurde und aus einem Drittland in das Steuergebiet eingeführt wird. Damit untermauert die richtlinienkonforme Auslegung das Ergebnis der Auslegung nach dem Wortlaut, wonach der Begriff des Veredelungsentgelts nicht nach der herkömmlichen Definition zu bestimmen, sondern extensiv auszulegen ist.⁴²

(3) Ergebnis der Auslegung

Die Auslegung des Begriffs „nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt“ in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG könnte infolgedessen wie folgt definiert werden:

Zum Veredelungsentgelt gehören der Veredelungslohn, die Zutaten des Veredellers und – soweit nicht im Veredelungsentgelt enthalten – auch ein eingetretener Wertzuwachs, der auch nach § 11 Abs. 3 UStG als Hinzurechnung nicht zu erfassen ist.⁴³

bb) Lösungsweg 2 – kombinierte Anwendung von Veredelungsentgelt und Wertsteigerung

(1) Auslegung des Wortlauts

Eine Interpretation des Wortlauts, insbesondere die extensive Begriffsbestimmung⁴⁴, ruft ohne Zweifel den einen oder anderen Kritiker auf den Plan, der an einer restriktiven Auslegung des Begriffs Veredelungsentgelt festhalten möchte. In diesem Fall könnte auf einen Lösungsweg zurückgegriffen werden, der die zweite Bemessungsalternative in § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG in die Überlegung einbezieht und mit der Bemessungsmodalität nach dem Veredelungsentgelt kombiniert.

Wenn „ein solches Entgelt nicht gezahlt wird“, regelt § 11 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UStG, dass die Bemessung des Veredelungsgegenstands „nach der durch die Veredelung eingetretenen Wertsteigerung“ zu erfolgen hat. Hiervon werden jene Sachverhalte eindeutig erfasst, in denen der Leistungsempfänger keinerlei Leistungen für den Erhalt des Veredelungserzeugnisses zu erbringen hat.

Der Wortlaut der Norm könnte aber auch dahin gehend ausgelegt werden, dass eine Bemessung nach der Wertsteigerung ebenso in Betracht kommt, wenn zwar ein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt wird, eine darüber hinausgehende Wertsteigerung aber zudem eingetreten ist, die nicht vollständig durch das Veredelungsentgelt erfasst wird. Mit anderen Worten könnte es parallel zu einer Bemessung nach dem Veredelungsentgelt auch zu einer Bemessung nach der eingetretenen Wertsteigerung kommen, wenn eine weitere nicht im Veredelungsentgelt enthaltene Wertsteigerung vorliegt. Exakt dieser Fall tritt ein, wenn neben dem Veredelungsentgelt eine mittelbare Beistellung bei der Herstellung des Veredelungserzeugnisses verwendet wird, die infolge der Untergeltlichkeit der Beistellung nicht im Veredelungsentgelt enthalten ist.⁴⁵

37 Streinz, EUV/EGV, München 2003, Art. 249 EG Rz. 125.

38 So bereits EuGH, Urt. v. 10.4.1984 – Rs. 14/83 – Colson und Kamann, EuGHE 1984, 1891 (1909).

39 Auch als Gebot der richtlinienkonformen Auslegung bezeichnet, das sich aus Art. 249 Satz 3 i.V.m. Art. 10 EG herleiten lässt.

40 EuGH, Urt. v. 10.4.1984 – Rs. 14/83 – Colson und Kamann, EuGHE 1984, 1891 (1909); Röss, Die richtlinienkonforme „Interpretation“ innerstaatlichen Rechts, DÖV 1994, 489 (492).

41 Streinz, EUV/EGV, München 2003, Art. 249 EG Rz. 127.

42 Die Grenze zur Analogie ist durch diese Auslegung der Norm noch nicht überschritten. Denn es wird kein neuer Steuertatbestand geschaffen, sondern ein bestehender Tatbestand rechtskonform ausgelegt.

43 Im Ergebnis ebenso Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 11 UStG Rz. 188.

44 Die zugegebenermaßen auch im Grenzbereich zur Analogie liegt.

45 Diese Lösung wird vertreten in Witte/Henke, Fallsammlung Europäisches Zollrecht, 2. Aufl., Herne 2004, S. 228 – unter 2a aa.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

Die vorstehende Auslegung zeigt, dass die Bemessungsvarianten nach dem Veredelungsentgelt bzw. der eingetretenen Wertsteigerung nicht zwingend als zwei unabhängige Alternativen zu begreifen sind, sondern als Möglichkeiten, die miteinander kombiniert angewandt werden können.

(2) Richtlinienkonforme Auslegung

Eine richtlinienkonforme Auslegung über die zielbestimmende Norm von Art.88 MwStSystRL untermauert dieses Ergebnis zudem. Bei einer richtlinienkonformen Auslegung von §11 Abs.2 Satz1 UStG ist die Norm in Einklang mit dem eigentlichen Zweck auszulegen. In Art.88 MwStSystRL ist vorgesehen, dass die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des nach einer Veredelung eingeführten fertigen Veredelungserzeugnisses die gleiche sein soll, wie wenn die Veredelung ausschließlich im jeweiligen Mitgliedstaat durchgeführt worden wäre. Wie bereits ausgeführt⁴⁶, wäre sowohl die Lieferung eines veredelten Gegenstands gegen Entgelt wie auch die Lieferung einer Beistellung als Umsatz gem. §1 Abs.1 UStG steuerpflichtig, wenn die Veredelung in Deutschland erfolgen würde. Um dem Zweck der Regelung in Art.88 MwStSystRL zu entsprechen, sollte auch eine eingetretene Wertsteigerung bei der Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer für ein Veredelungserzeugnis nicht außer Acht bleiben, wenn diese Wertsteigerung parallel zu einem in Rechnung gestellten Veredelungsentgelt tatsächlich eingetreten ist.

(3) Ergebnis der Auslegung

Folglich kann man als Ergebnis festhalten, dass es eine richtlinienkonforme Auslegung von §11 Abs.2 UStG unter Zugrundelegung von Art.88 MwStSystRL erfordert, eine mittelbare Beistellung über das Merkmal der eingetretenen Wertsteigerung bei der Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer zu berücksichtigen, wenn sie im Rahmen einer Veredelung in ein Veredelungserzeugnis eingearbeitet wurde, und zwar zusätzlich zu einem in Rechnung gestellten Veredelungsentgelt.⁴⁷ Damit ist §11 Abs.2 Satz1 UStG richtlinienkonform dahin gehend auszulegen, dass auch diejenigen Sachverhalte von der Norm erfasst werden, in denen ein Veredelungsentgelt in Rechnung gestellt wird und darüber hinaus zusätzlich eine Wertsteigerung eingetreten ist, die durch das Veredelungsentgelt nicht erfasst wird. Dieses Ergebnis kann jedoch nur dann gelten, wenn der wertsteigernde Gegenstand zuvor umsatzsteuerrechtlich noch nicht versteuert worden ist und gem. §11 Abs.3 UStG auch nicht als Hinzurechnungstatbestand erfasst werden kann.

Die Grenze zur Analogie ist durch diese Auslegung der Norm nicht überschritten. Denn es wird kein neu-

er Steuertatbestand geschaffen, sondern ein bestehender Tatbestand rechtskonform ausgelegt.

cc) Stellungnahme

Beide Lösungsansätze, also derjenige über die Auslegung des Begriffs Veredelungsentgelt nach Lösungsweg1 wie auch der nach Lösungsweg2, sind im Ergebnis gleich und liegen zudem argumentativ nicht weit auseinander. Das spräche dafür, eine Entscheidung zwischen beiden Lösungswegen offen zu lassen und ausschließlich das gleiche Ergebnis in den Vordergrund zu stellen. Dessen ungeachtet soll im Folgenden zu beiden Lösungswegen Stellung genommen werden.

Dem Lösungsweg2 sollte der Vorzug gegeben werden. Letztlich sprechen rechtliche wie auch pragmatische Gründe für diesen Lösungsweg. In rechtlicher Hinsicht ist die weite, extensive Wortlautauslegung der Formulierung „für die Veredelung zu zahlendes Entgelt“, die im Lösungsweg1 versucht wurde, nicht zu favorisieren. Denn begrifflich ist das Veredelungsentgelt – auch nach der Definition in §10 UStG einschließlich des Abschn.149 Abs.7 UStR 2008⁴⁸ zu dieser Vorschrift – tendenziell (wohl) eher auf die Leistungen bzw. Aufwendungen bezogen, die im Verhältnis zwischen dem Veredeler und dem Auftraggeber auf der Grundlage einer Rechnung auszutauschen sind. Eine weite Auslegung geht über dieses Verhältnis hinaus und bezieht eine Leistungsbeziehung zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten in das Veredelungsentgelt und damit auch in die Leistungsbeziehung zwischen dem Auftraggeber und dem Veredeler mit ein. Eine „Vermischung“ der einzelnen Leistungsbeziehungen sollte tunlichst vermieden werden.

Aus dieser Argumentation lässt sich auch das pragmatische Argument herleiten, das zudem für den Lösungsweg2 spricht. Es erscheint praktisch zweckmäßiger, eine klare Trennung zu ziehen zwischen dem in Rechnung gestellten Veredelungsentgelt auf der einen Seite und jenen Faktoren auf der anderen Seite, die sich als Wertsteigerungen darstellen.

Da die richtlinienkonforme Auslegung über Art.88 MwStSystRL ebenfalls die Lösungsvariante2 stützt, sollte §11 Abs.2 Satz1 UStG wie folgt ausgelegt werden:

Grundlage für die Bemessung ist ein in Rechnung gestelltes Veredelungsentgelt. Sofern das Veredelungsentgelt nicht alle enthaltenen Wertsteigerungen berücksichtigt, sind sie zusätzlich zum Veredelungsentgelt bei der Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer zu berücksichtigen.⁴⁹ Voraussetzung ist jedoch, dass der wertsteigernde Gegenstand bislang noch nicht nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht versteuert wurde

⁴⁶ Vgl. oben II2caa(2).

⁴⁷ Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, §11 UStG Rz.188: „dem Veredelungsentgelt zugeschlagen werden“.

⁴⁸ Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2008) vom 10.12.2007, BStBl. I 2007, Sondernummer 2.

⁴⁹ Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, §11 UStG Rz.188: „dem Veredelungsentgelt zugeschlagen werden“.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

und gem. § 11 Abs. 3 UStG auch nicht als Hinzurechnungstatbestand genannt ist.

III. Hinzurechnungen gem. § 11 Abs. 3 UStG

Bei passiver Veredelung sind dem Veredelungsentgelt nach § 11 Abs. 2 UStG die in § 11 Abs. 3 UStG genannten Kosten hinzuzurechnen. Allerdings ist eine Hinzurechnung nach dem Wortlaut der Norm nur möglich, wenn der Hinzurechnungsbetrag nicht bereits im Veredelungsentgelt bzw. in der Wertsteigerung enthalten ist. Wäre dies der Fall, ist eine Kostenhinzurechnung unzulässig. Regelmäßig kommen die Kostenpositionen gem. § 11 Abs. 3 Nr. 2–4 UStG als Hinzurechnungen in Betracht.

1. Differenzzollbetrag, Mehrwertzollbetrag (§ 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG)

Der ermittelte Zollbetrag ist gem. § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG hinzuzurechnen. D.h., es ist entweder der Differenzzollbetrag (ermittelt nach Art. 151 ZK) oder der Zollbetrag, der nach der Mehrwertmethode berechnet wurde (ermittelt nach Art. 153 ZK), zum Veredelungsentgelt bzw. zur Wertsteigerung zu addieren.

2. Beförderungskosten bis zum ersten Bestimmungsort (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG)

Sofern die Beförderungskosten noch nicht im Veredelungsentgelt enthalten sind, kommt eine Hinzurechnung dieser Kosten bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet gem. § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG in Betracht.

Erster Bestimmungsort ist in Art. 86 Abs. 2 MwStSystRL definiert.⁵⁰ Danach gilt als erster Bestimmungsort der Ort, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitdokument für die Waren angegeben ist. Mit anderen Worten ist erster Bestimmungsort im Regelfall der Ort, an dem der grenzüberschreitende Frachtvertrag endet.⁵¹ Fehlt eine solche Angabe, sieht Art. 86 Abs. 2 MwStSystRL vor, dass erster Bestimmungsort der Ort ist, an dem die erste Umladung der Ware im Einfuhrmitgliedstaat erfolgt.

Da bei der passiven Veredelung regelmäßig das Veredelungsentgelt nach § 11 Abs. 2 UStG die Grundlage der Bestimmung des Einfuhrumsatzsteuerwerts ist, ist besonders darauf zu achten, welcher Anteil an Beförderungskosten bereits im Veredelungsentgelt enthalten ist. Aufschluss hierüber gibt die Lieferbedingung (Incoterm).⁵²

Bei der Lieferbedingung „EXW“ beispielsweise sind keine Beförderungskosten im Veredelungsentgelt enthalten, mit der Folge der vollständigen Hinzurechnung der Beförderungskosten bis zum ersten Bestim-

mungsort. Anders ist die Sachlage bei der Lieferbedingung „CIF“, sofern der erste Bestimmungsort zugleich der Ort des Verbringens gem. Art. 163 ZK-DVO ist. In diesem Fall sind keine weiteren Kosten nach § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG dem Veredelungsentgelt zuzuaddieren. Ggf. kommt eine Hinzurechnung nach § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG in Betracht, sofern Kosten bis zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet bereits bekannt sind.

3. Versicherungskosten (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG)

Auch zu zahlende Versicherungskosten sind hinzuzurechnen, sofern sie im Veredelungsentgelt noch nicht enthalten sind. Die Versicherungskosten sind in der gesetzlichen Vorschrift als Hinzurechnungspositionen nicht gesondert genannt. Jedoch ist das Tatbestandsmerkmal „Kosten der Beförderung“ in § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG dahin gehend auszulegen, dass nicht nur die eigentlichen Transport- bzw. Beförderungskosten hierunter zu subsumieren sind, sondern auch die durch die Beförderung bedingten weiteren Leistungen. Hierzu zählen die Versicherungskosten.⁵³

4. Weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet (§ 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG)

Steht ein weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer bereits fest, sind die Beförderungskosten bis zu diesem weiteren Ort gem. § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG hinzuzurechnen.

Beispiel

Als Lieferbedingung wurde EXW vereinbart. Die Ware wird aus dem Drittland laut Frachtvertrag bis Hamburg transportiert. Zudem wurde ein weiterer Frachtvertrag abgeschlossen, auf Grund dessen die Ware von Hamburg bis Münster befördert werden soll. Nach § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG sind die Beförderungskosten bis Hamburg dem Veredelungsentgelt hinzuzurechnen, denn diese Kosten sind im Veredelungsentgelt noch nicht enthalten. Hinzuzurechnen sind zusätzlich die Kosten bis Münster als weiterer Bestimmungsort gem. § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG.

Weil die erbrachte Beförderungsleistung vom ersten Bestimmungsort in Deutschland bis zu einem weiteren Bestimmungsort grundsätzlich auch gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als steuerbarer Umsatz umsatzsteuerpflichtig ist, stellt sich die Frage, wie eine umsatzsteuerrechtliche Doppelbesteuerung zu vermeiden ist. Insoweit kann auf § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zurückgegriffen werden. Werden die Beförderungskosten nach § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG wertmäßig bereits im Rahmen der Einfuhrumsatzbesteuerung hinzugerechnet, ist die Beförderungsleistung gem. § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG von ei-

50 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347/2006, 1.

51 Zimmernann in Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4300 Rz. 224; Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8204 Abs. 13.

52 Die einzelnen Incoterms sind aufgelistet im Anhang zu Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 5101.

53 Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8204 Abs. 10 a.F. Unklar die neue Dienstvorschrift in der Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung VSF Z 8101 Abs. 33, 35.

Einfuhrumsatzsteuer nach passiver Veredelung

ner - weiteren - Umsatzbesteuerung gem. §1 Abs.1 Nr.1 UStG befreit.

Um letztendlich den tatsächlichen Einfuhrumsatzsteuerbetrag zu ermitteln, ist der Einfuhrumsatzsteuer-

wert, der nach §11 UStG berechnet wurde, mit dem Einfuhrumsatzsteuersatz nach §12 UStG zu multiplizieren. Der Einfuhrumsatzsteuersatz beträgt gem. §12 Abs.1 oder §12 Abs.2 UStG gegenwärtig entweder 19% oder 7%.
