

bei chemischen Reduktionsverfahren und mineralogischen Verfahren samt Herstellung ihrer Vorprodukte einschränkend gegenüber der Energiesteuerrichtlinie und deren Umsetzung urteilte. Der BFH sehe beispielsweise eine steuerliche Entlastung für „Graphittigel“, aber nicht für „Graphitelektroden“ vor. Des Weiteren finde nach dem BFH keine Entlastung für die ausschließliche Herstellung von Vorprodukten zur Herstellung von keramischen Erzeugnissen statt. Der BFH bejahe aber eine Entlastung, wenn dasselbe Unternehmen sowohl Vorprodukt als auch Produkt herstelle. Diese Handhabung beeinträchtigt die Wettbewerbsfähigkeit

der chemischen Industrie. Auch Stimmern aus dem Publikum beurteilten diese unterschiedliche Behandlung als nicht logisch und wünschten sich eine Vereinheitlichung aus Rechtssicherheitsgründen.

Das Schluss- und Dankeswort hielt *Kampermann* vom BDI, die sich sichtlich darüber freute, dass das eingangs angemahnte Stellen vor die „energiesteuerrechtliche Klagemauer“ ausgeblieben ist und die Teilnehmer des 2. Deutschen Energiesteuertages vielmehr rege Informationen und Meinungen ausgetauscht haben.

## ZfZ-Praxis und Ausbildung

### Die Einfuhrumsatzsteuer

#### Entstehung und Bemessung, unter besonderer Berücksichtigung einer gutachterlich systematischen Prüfung

Professor Dr. Kai-Uwe Kock, Münster<sup>\*)</sup>

*Verlangt eine Prüfungsklausur die Berechnung der im Prüfungsfall entstandenen Einfuhrabgaben, ist auch die Höhe der Einfuhrumsatzsteuer zu ermitteln. Der Verfasser erstellt ein Prüfungsschema mit nützlichen Einzelhinweisen.*

| Inhalt                                                                                          | Seite |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| I. Die Einfuhrumsatzsteuer als Einfuhrabgabe                                                    | 39    |
| 1. Richtlinienrecht der EU                                                                      | 39    |
| 2. Grundlegender Prüfungsaufbau                                                                 | 39    |
| II. Die Prüfung der Einfuhrumsatzsteuer                                                         | 39    |
| 1. Entstehungstatbestand                                                                        | 39    |
| a) Anwendbare Zolleschuldnorm                                                                   | 39    |
| b) Bedeutung der sinngemäßen Anwendung                                                          | 40    |
| aa) Sinngemäße Anwendung von Zollvorschriften                                                   | 40    |
| bb) Folgen für den Prüfungsaufbau                                                               | 40    |
| c) Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG                                                  | 41    |
| aa) Definition                                                                                  | 41    |
| bb) Einfuhr in das Inland                                                                       | 41    |
| cc) Einfuhr im Inland                                                                           | 41    |
| d) Befreiungen gem. § 5 UStG Einfuhrumsatzsteuer                                                | 42    |
| aa) Allgemeines                                                                                 | 42    |
| bb) Überblick über Befreiungstatbestände                                                        | 43    |
| 2. Entstehungszeitpunkt                                                                         | 43    |
| 3. EUSt-Schuldner                                                                               | 43    |
| 4. Bemessung der EUSt                                                                           | 43    |
| a) EUSt-Wert, § 11 UStG                                                                         | 44    |
| aa) Grundlage gem. § 11 Abs. 1 UStG                                                             | 44    |
| bb) Hinzurechnungen gem. § 11 Abs. 3 UStG                                                       | 44    |
| (1) Ausländische Abgaben, § 11 Abs. 3 Nr. 1 UStG                                                | 44    |
| (2) Tatsächlich zu entrichtender Zoll, § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG                                   | 44    |
| (3) Beförderungskosten/Versicherungskosten, § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG                              | 44    |
| (4) Weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet, § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG                      | 45    |
| b) EUSt-Satz, § 12 UStG                                                                         | 45    |
| III. Prüfungsschema der Einfuhrumsatzsteuer bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr | 45    |
| 1. Entstehungstatbestand                                                                        | 45    |
| 2. Entstehungszeitpunkt                                                                         | 46    |
| 3. EUSt-Schuldner                                                                               | 46    |

<sup>\*)</sup> Der Autor ist Dozent an der Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster.

|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4. Bemessung .....                                                               | 46 |
| a) EUST-Wert, § 11 Abs. 1, 3 UStG .....                                          | 46 |
| aa) Grundlage gem. § 11 Abs. 1 UStG .....                                        | 46 |
| bb) Hinzurechnungen gem. § 11 Abs. 3 UStG .....                                  | 46 |
| (1) Entrichteter Zoll, § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG .....                              | 46 |
| (2) Beförderungskosten/Versicherungskosten, § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG .....         | 46 |
| (3) Weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet, § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG ..... | 47 |
| b) EUST-Satz, § 12 UStG .....                                                    | 47 |

## I. Die Einfuhrumsatzsteuer als Einfuhrabgabe

§ 1 ZollVG beschreibt die Aufgaben der deutschen Zollverwaltung, wozu die zollamtliche Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs über die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft gehört.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 ZollVG sichert die zollamtliche Überwachung insbesondere die Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie die Einhaltung des Zollrechts. Ergänzend erläutert Satz 3 der Vorschrift, dass zu den Einfuhr- und Ausfuhrabgaben i.S. dieses Gesetzes die im Zollkodex geregelten Abgaben (d.h. die Zölle, vgl. Art. 4 Nr. 10 ZK) sowie die Einfuhrumsatzsteuer und die anderen für eingeführte Waren zu erhebenden Verbrauchsteuern gehören.

Dementsprechend gehört die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer als nationale Steuer, die im Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt ist, nach § 1 Abs. 1 Satz 2 ZollVG zu den Aufgaben der deutschen Zollverwaltung.

Im Rahmen der steuerrechtlichen Aus- und Fortbildung im Bereich der Bundesfinanzverwaltung, aber auch in der Ausbildung im kaufmännischen Bereich, mit Bezügen zum Warenverkehr mit Drittländern, wird die Einfuhrumsatzsteuerbesteuerung ein Teil der Fachausbildung sein. In einer Prüfungsklausur kann die Aufgabenstellung beispielsweise lauten: „Prüfen und berechnen Sie die Einfuhrabgaben nach dem ZollVG“ bzw. „... nach § 1 Abs. 1 ZollVG“. Dann ist neben der Prüfung, ob eine Zollschild entstanden ist, ebenfalls zu erörtern, ob die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) entstanden ist.

### Hinweis:

Die EUST ist nicht nur eine Einfuhrabgabe nach § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG. Die EUST wird zudem in § 21 Abs. 1 UStG als Verbrauchsteuer i.S. der Abgabenordnung qualifiziert.

## 1. Richtlinienrecht der EU

Das Umsatzsteuerrecht ist in Deutschland zentral im Umsatzsteuergesetz, also in einem nationalen Gesetz geregelt. Indes gehen eine Reihe von Regelungen des Umsatzsteuergesetzes auf Vorschriften in Richtlinien der EU (zu Richtlinien allgemein vgl. auch Art. 288 AEUV) zurück. Die geltende Richtlinie, die derzeit für das Umsatzsteuerrecht maßgebend ist, ist die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Diese Richtlinie wird auch Mehrwertsteuersystemrichtlinie genannt. Sie ist die revidierte Fassung der vormals geltenden sog. 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern).

## 2. Grundlegender Prüfungsaufbau

Die gutachterliche Prüfung der EUST sollte sich an einem schematisierten Aufbau orientieren. Dabei sollte die Prüfung in verschiedene Ebenen untergliedert werden. Als zweckmäßig hat sich folgender Prüfungsaufbau erwiesen:

1. Entstehungstatbestand
2. Entstehungszeitpunkt
3. EUST-Schuldner
4. Bemessung der EUST
  - a. EUST-Wert, § 11 UStG
  - b. EUST-Satz, § 12 UStG

Die nachfolgende Darstellung der gutachterlichen Prüfung der EUST folgt diesem Grundschemata.

## II. Die Prüfung der Einfuhrumsatzsteuer

### 1. Entstehungstatbestand

Nach §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG entsteht die EUST in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften für Zölle. Als sinngemäß anwendbare Zollvorschriften kommen – da es um die Entstehung der EUST geht – die Zollschildentstehungstatbestände des Zollkodex, also die Art. 201, 202, 203, 204 und 205 ZK in Betracht.

### Hinweis:

Gemäß § 21 Abs. 2, 2. Halbsatz UStG sind die Regelungen der passiven Veredelung von einer sinngemäßen Anwendung ausgeschlossen. Im Fall einer passiven Veredelung kommt es nach der Veredelung im Drittland und der Einfuhr des Veredelungserzeugnisses in das Zollgebiet zu einer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nach passiver Veredelung. Die Zollschild entsteht gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK. Nach § 21 Abs. 2, 2. Halbsatz UStG bezieht sich der Anwendungsausschluss jedoch nicht auf Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK, sondern nur auf die speziellen Vorschriften der passiven Veredelung in den Art. 145 bis 160 ZK, so dass eine sinngemäße Anwendung der Differenzverzollung bzw. die Mehrwertverzollung bei der EUST ausgeschlossen ist.

### a) Anwendbare Zollschildnorm

Die einleitende Frage ist, welcher Zollschildentstehungstatbestand sinngemäß zu prüfen ist. Ist die Zollschild nach einer Zollschildnorm entstanden, ist die Sache einfach. Dann gilt als Regel: Es ist immer der Zollschildtatbestand sinngemäß anzuwenden, aus dem die Zollschild folgt.

### Beispiele mit Formulierungshilfen:

#### Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein.

**Vorschriftswidriges Verbringen**

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein.

**Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung**

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 203 ZK sinngemäß entstanden sein.

**Pflichtverletzung aus vorübergehender Verwahrung oder einem Zollverfahren**

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein.

Art. 205 ZK bleibt im Weiteren außer Betracht.

Sollte dagegen keine Zollsuld entstanden sein (in Klausuren eher die Ausnahme), ist die Frage der sinngemäß anwendbaren Norm nicht ganz so einfach zu beantworten.

**Beispiel:**

Bei einer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ist die Zollsuld nicht entstanden, weil die Ware einfuhrabgabepflichtig ist. Es fehlt dann am Merkmal „einfuhrabgabepflichtige Ware“ in Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK. Das ist entweder der Fall, wenn kein Zollsatz nach dem Zolllarif vorliegt oder, wenn eine außertarifliche Befreiung gem. Art. 184, 185 ZK anwendbar ist.

In derartigen Fällen sollte die anwendbare Zollsuldnorm nach dem zollschuldrechtlich maßgeblichen Ereignis bestimmt werden, das in jeder Zollsuldnorm genannt ist. Lag beispielsweise als zollschuldrechtliches Ereignis eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr vor, ist Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß anwendbar. Ist dagegen ein vorschriftswidriges Verbringen zu bejahen, ist Art. 202 ZK sinngemäß zu prüfen. Im Fall eines Entziehens ist dementsprechend Art. 203 ZK und bei Vorliegen einer Pflichtverletzung ist Art. 204 ZK sinngemäß anwendbar.

**b) Bedeutung der sinngemäßen Anwendung**

Nach dem Wortlaut von § 21 Abs. 2 UStG ist die Zollsuldnorm sinngemäß anzuwenden. Sinngemäße Anwendung heißt in materiell-rechtlicher Hinsicht, dass die Zollsuldnorm und ihre Tatbestandsmerkmale zwar der Ausgangspunkt der Prüfung sind. Jedoch sind der jeweilige Tatbestand und die Tatbestandsmerkmale dahingehend zu überprüfen, ob sie mit dem Sinn und Zweck umsatzsteuerrechtlicher Regelungen vereinbar sind. Oder anders ausgedrückt: Regelungen des Umsatzsteuergesetzes dürfen der Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften nicht entgegenstehen. Nicht anwendbar sind beispielsweise die Tatbestandsmerkmale einer Zollsuldnorm für die im Umsatzsteuergesetz gesonderte, spezielle Regelungen vorgesehen sind.

**aa) Sinngemäße Anwendung von Zollvorschriften**

Neben dem materiell-rechtlichen Aspekt der sinngemäßen Anwendung von Zollvorschriften lässt sich noch ein zweiter, ein formalrechtlicher Aspekt ableiten. Durch die sinngemäße Anwendung zollrechtlicher Vorschriften soll auch sichergestellt werden, „dass die bei der Einfuhr zu erhebende Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren auf Grund einheitlich getroffener Feststellungen einfach und zweckmäßig erhoben werden“. <sup>1)</sup>

Jede Zollsuldnorm besteht aus zwei zentralen Tatbestandselementen, nämlich „einfuhrabgabepflichtige Ware“ und einem weiteren zollschuldrechtlichen Merkmal, das je nach Vorschrift unterschiedlich ist. Dabei handelt es sich um:

- Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK),
- Vorschriftswidriges Verbringen (Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK),
- Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung (Art. 203 Abs. 1 ZK),
- Pflichtverletzung aus vorübergehender Verwahrung/Zollverfahren (Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK).

Die letztgenannten Merkmale der Zollsuldnorm sind wesensbestimmende Tatbestandsmerkmale der Vorschriften, denn sie charakterisieren die Norm dadurch, dass ein bestimmtes zollrechtlich bedeutsames Ereignis die Steuerpflicht kennzeichnet. Diese Merkmale sind insgesamt mit dem Sinn und Zweck der EUST vereinbar und können somit bei der Prüfung des Entstehens der EUST unmittelbar geprüft werden.

**Beachte:** Eine kleine Einschränkung gilt für Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK. Die sinngemäße Anwendung verbietet es, ein vorschriftswidriges Verbringen in das Zollgebiet zu prüfen. Eine Prüfung, die auf ein Verbringen in das Zollgebiet abstellt, stünde nicht im Einklang mit den Regeln des Umsatzsteuergesetzes, insbesondere nicht mit Art. 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, wonach das Umsatzsteuergesetz nur für die Fälle einer Einfuhr im Inland – also in Deutschland – in Betracht kommt. Die sinngemäße Anwendung von Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK müsste demnach lauten: vorschriftswidriges Verbringen nach Deutschland.

Neben den wesens- bzw. charakterbestimmenden Tatbestandsmerkmalen der Zollsuldnorm ist das Merkmal „einfuhrabgabepflichtige Ware“ in jeder Vorschrift zu finden. Auch diesbezüglich ist zu prüfen, ob eine Anwendung in Betracht kommen kann. Es ist also zu fragen, ob das Merkmal mit dem Sinn und Zweck der Regelungen des Umsatzsteuergesetzes vereinbar ist. Der Begriff der Einfuhrabgabepflicht einer Ware ist zollrechtlich dadurch geprägt, dass geprüft werden muss, ob der Zolllarif der EU für eine Ware einen Zollsatz vorsieht und, sofern ein Zollsatz vorgesehen ist, ob Befreiungen gem. Art. 184, 185 ZK (sog. Vorzugsbehandlungen) die Steuerpflicht im Einzelfall entfallen lassen.

Das Umsatzsteuergesetz regelt in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, wann eine Einfuhr steuerbar ist. Zudem werden Steuerbefreiungen in § 5 UStG normiert. Diese eigenständigen Regelungen im Umsatzsteuergesetz sind spezielle Regelungen der Steuerpflichtigkeit. Das Merkmal „einfuhrabgabepflichtige Ware“ ist mit der speziellen Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und den Regelungen über Steuerbefreiungen nach § 5 UStG im Ergebnis nicht vereinbar. Die sinngemäße Anwendbarkeit der Zollvorschriften führt deshalb dazu, dass das zollrechtliche Merkmal „einfuhrabgabepflichtige Ware“ unanwendbar ist.

**bb) Folgen für den Prüfungsaufbau**

Wegen der sinngemäßen Anwendbarkeit der Zollvorschriften ist das Merkmal „einfuhrabgabepflichtige Ware“ unanwendbar. Im Prüfungsaufbau reicht es aus

1) BFH v. 23.5.2006, VII R 49/05, ZfZ 2006, 345 ff.

festzustellen, dass die Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG sowie eine ggf. bestehende Steuerbefreiung nach § 5 UStG zu prüfen sind.

Die Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und eine mögliche Steuerbefreiung gem. § 5 UStG sind also anstelle des Merkmals „einfuhrabgabenpflichtige Ware“ im weiteren Prüfungsgegenstand.

#### Formulierungsbeispiele:

##### Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein. Das setzt voraus, dass ein Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, der nicht gem. § 5 UStG von der Steuer befreit ist, in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wurde.

##### Vorschriftswidriges Verbringen

Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein. Das setzt voraus, dass ein Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, der gem. § 5 UStG nicht von der Steuer befreit ist, vorschriftswidrig in den Geltungsbereich des UStG, also nach Deutschland verbracht wurde.

#### c) Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

##### aa) Definition

In § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist der Steuergegenstand definiert. Er wird nach dem gesetzlichen Wortlaut als steuerbarer Umsatz bezeichnet. Steuergegenstand ist „die Einfuhr von Gegenständen im Inland“ („oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg“ – auf diese Einfuhrsituation wird mangels praktischer Relevanz an dieser Stelle nicht weiter eingegangen).

Es müssen u.a. „Gegenstände“ eingeführt werden. Der umsatzsteuerrechtliche Begriff „Gegenstände“ entspricht vollständig dem zollrechtlichen Warenbegriff und kann mit diesem inhaltlich gleichgesetzt werden; damit ist ein Gegenstand jedes bewegliche (körperliche) Gut, einschließlich elektrischem Strom (vgl. VSF Z 8101 Abs. 5). Allerdings würden gem. § 21 Abs. 5 UStG die Zollschuldregeln auch für Gegenstände gelten, die keine Waren im zollrechtlichen Sinne sind.

Nach dem gesetzlichen Wortlaut muss hinsichtlich des Gegenstands eine Einfuhr im Inland vorliegen. Eine Legaldefinition, die eindeutig beschreibt, was unter einer Einfuhr im Inland zu verstehen ist, existiert nicht. Daher ist dieser Wortlaut auszulegen, wobei der Präposition „im“ Inland eine elementare Bedeutung zukommt.

##### bb) Einfuhr in das Inland

Schon aus sprachlichen Gründen ist eine Einfuhr „im“ Inland nicht mit einer Einfuhr „in das“ Inland gleichzusetzen. Aber, die Formulierung „im“ Inland impliziert – gewissermaßen als Grundvoraussetzung –, dass zunächst eine Einfuhr „in das“ Inland vorgelegen hat. Damit ist zunächst zu klären, welche Voraussetzungen für eine Einfuhr in das Inland erfüllt sein müssen. Wann eine Einfuhr in das Inland vorliegt, ist im Umsatzsteuergesetz gesetzlich nicht definiert. Eine Auslegung dieses Begriffs kann jedoch über Art. 30 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem erfolgen (auch Mehrwertsteuer-Richtlinie genannt; im Folgenden als Richtlinie bezeichnet).

Auszug aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem:<sup>2)</sup>

#### Kapitel 4: Einfuhr von Gegenständen

##### Artikel 30

„Als „Einfuhr eines Gegenstands“ gilt die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft.“

Danach ist Einfuhr die Verbringung eines Gegenstands in die Gemeinschaft. In Anlehnung an den Wortlaut von § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist jedoch nicht das Verbringen in die Gemeinschaft, sondern in das Inland entscheidend. Das Inland ist nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG definiert als das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, mit Ausnahme von Büsingen und Helgoland, der Freizonen des Kontrolltyps I und der weiteren im Gesetz genannten ausgeschlossenen Gebiete. Damit liegt eine Einfuhr in das Inland vor, wenn ein bewegliches Gut nach Deutschland verbracht wird.

Der in das Inland verbrachte Gegenstand muss dabei zwingend aus einem Drittland nach Deutschland verbracht worden sein (zur Definition des Drittlands vgl. § 1 Abs. 2a S. 3 UStG). Denn, sollte der Gegenstand nicht aus einem Drittland, sondern aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht worden sein, ist dieser Erwerb nicht als Einfuhrumsatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG zu besteuern, sondern als sog. innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

Damit ist als Ergebnis festzuhalten: Eine Einfuhr in das Inland ist das Verbringen eines Gegenstands aus einem Drittland nach Deutschland.

##### cc) Einfuhr im Inland

Ist ein Gegenstand in das Inland verbracht worden, muss nunmehr der Frage nachgegangen werden, ob auch eine Einfuhr „im“ Inland vorliegt. Schon aus sprachlichen Gründen muss ein Verbringen „im“ Inland mehr sein als nur ein schlichtes Verbringen in das Inland. Es muss also noch einen zusätzlichen Aspekt mit umsatzsteuerrechtlicher Relevanz geben, der für die Steuerentstehung „im“ Inland maßgebend ist.

##### Hinweis:

Die Frage, wann eine Einfuhr „im“ Inland vorliegt, ist keineswegs eindeutig zu beantworten. Sowohl die Rechtsprechung wie auch die Literatur zu diesem Thema vermögen keine definitive Klarheit zu schaffen. Die problematischen Rechtsfragen verbunden mit kritischen Überlegungen können in einem Aufsatz von Reiche in der AW-Prax 2011<sup>3)</sup> nachgelesen werden. Diesem Aufsatz liegt eine Entscheidung des FG Hamburg<sup>4)</sup> zu Grunde. Die Ergebnisse von Reiche überzeugen nicht in jedem Punkt. Eine kritische Lektüre des Aufsatzes erscheint von daher durchaus angebracht.

Im Zusammenhang mit der Frage, welcher Aspekt mit umsatzsteuerrechtlicher Relevanz dazu führt, von ei-

2) ABIEU 2006 Nr. L 347, 1.

3) Reiche, Zollrechtliche Pflichtverletzung und EUST, AW-Prax 2011, 83 ff.

4) FG Hamburg v. 25.11.2010, 4 K 283/09.

ner Einfuhr „im“ Inland sprechen zu können, kann folgende (Grund-)Regel aufgestellt werden:

Eine Einfuhr „im“ Inland liegt immer dann vor, wenn für eine aus einem Drittland verbrachte Ware im Inland (Deutschland) eine Zollschuld entstanden ist. Oder anders formuliert: Eine Zollschuldentstehung gem. Art. 201, 202, 203 oder 204 ZK führt gleichzeitig dazu, dass das Tatbestandsmerkmal der Einfuhr „im“ Inland in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG erfüllt ist.

Herleiten lässt sich diese Grundregel aus einer sog. richtlinienkonformen Auslegung von Art. 30, 70, 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie der EG aus 2006 und hier insbesondere aus Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie.

Auszug aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem:<sup>5)</sup>

#### Kapitel 4: Einfuhr von Gegenständen

##### Artikel 30

„Als „Einfuhr eines Gegenstands“ gilt die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft.“

##### Artikel 70

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.“

##### Artikel 71

„(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen.“

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen.

(2) In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner der Abgaben im Sinne des Absatzes 1 Unterabsatz 2 unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an.“

Art. 70 i.V.m. Art. 30 der Richtlinie zeigen zunächst, dass das Verbringen eines Gegenstands Grundvoraussetzung für die Steuerentstehung ist. Die nachfolgende Regelung in Art. 71 der Richtlinie zeigt aber ebenso, dass ein Verbringen allein eben nicht ausreicht. Vielmehr bedarf es für eine Steuerentstehung der ergänzenden Voraussetzungen von Art. 71 der Richtlinie. Erst, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann von einer Einfuhr „im“ Inland im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG gesprochen werden.

Zunächst ergibt sich aus Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie – eher umständlich und kompliziert formuliert – der Grundsatz, dass Gegenstände, die verbracht

wurden und sich im Anschluss an das Verbringen nach ordnungsgemäßer Beförderung und Gestellung in der vorübergehenden Verwahrung (Art. 50 ZK) oder in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (gem. Art. 84 Abs. 1 Buchst. a ZK) befinden, erst steuerbar sind, wenn „die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen“. Das heißt, dass es eine Steuerentstehung und damit auch eine Einfuhr „im“ Inland während dieser zollrechtlich geprägten „Nichterhebungsphase“ nicht geben kann.

Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie bestimmt darüber hinaus, dass für eingeführte Gegenstände, für die eine Zollschuld entstanden ist, die Zollschuldentstehung auch für die Entstehung des (Umsatz-)Steuerstatbestands entscheidend sein soll. Diese Regelung verdeutlicht die zentrale Bedeutung der Zollschuldentstehung für die EUST. Die Zollschuldentstehung kann daher als weiterer steuerrechtlicher Aspekt qualifiziert werden, der das Tatbestandsmerkmal Einfuhr „im“ Inland kennzeichnet.

#### Noch einmal die Grundregel:

Eine Einfuhr „im“ Inland liegt immer vor, wenn für eine aus einem Drittland verbrachte Ware im deutschen Steuererhebungsgebiet eine Zollschuld gem. Art. 201, 202, 203, 204 ZK entstanden ist.

#### Hinweis:

Wenn keine Zollschuld entstanden ist, kann die Grundregel so nicht gelten. Gleichwohl sollen die zollrechtlichen Regeln auch in diesen Fällen gelten (vgl. Art. 71 Abs. 2 der Richtlinie und auch § 21 Abs. 5 UStG, wonach die Zollschuldvorschriften auch für Waren gelten, für die keine Zollschuld entstanden ist).

#### Klausurtechnischer Hinweis zur Prüfung der EUST:

Die vorstehenden Ausführungen zu den Tatbestandsmerkmalen zeigen die Schwierigkeiten, die bei der Prüfung einer EUST-Entstehung in rechtsdogmatischer Hinsicht bestehen. In einer Klausur ist es regelmäßig nicht erforderlich, diese Überlegungen in der dargestellten Art und Weise wiederzugeben. Es ist im Regelfall ausreichend, wesentliche Kernaussagen zu treffen und – in unproblematischen Fällen – im Urteilsstil zu subsumieren. Zum Formulierungsbeispiel vgl. unten im Anschluss an Punkt d) Befreiungen gem. § 5 UStG.

#### d) Befreiungen gem. § 5 UStG Einfuhrumsatzsteuer

##### aa) Allgemeines

Neben der Steuerentstehung ist zu prüfen, ob im konkreten Einfuhrfall eine Steuerbefreiung besteht. Steuerbefreiungen führen dazu, eine ansonsten aus der Steuerentstehung folgende Steuerpflicht im Einzelfall zu verhindern. Liegt eine Steuerbefreiung vor, ist die Einfuhr mithin nicht steuerpflichtig.

Steuerbefreiungen sind in § 5 Abs. 1 und Abs. 2 UStG zu finden. In erster Linie ergeben sich Steuerbefreiungen bei der Einfuhr aus der Einfuhrumsatzsteuerbefreiungsverordnung (EUSTBV, VSF Z 8051) oder aus der Einreise-Freimengen-Verordnung (EF-VO, VSF Z 0181). Diese Befreiungen basieren auf § 5 Abs. 2

5) ABIEU 2006 Nr. L 347, 1.

UStG. In dieser Vorschrift ist eine Reihe von Fällen aufgezählt, in denen das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen anordnen kann. Hierbei handelt es sich um eine sog. Verordnungsermächtigung (vgl. auch Art. 80 GG).

Die Steuerbefreiungen, die tatbestandlich unmittelbar in § 5 Abs. 1 UStG normiert sind, spielen dagegen in Klausuren eine eher untergeordnete Rolle. Eine weitere Darstellung erfolgt an dieser Stelle nicht.

#### bb) Überblick über Befreiungstatbestände

Einerseits können sich Befreiungen aus der Einreise-Freimengen-Verordnung, kurz EF-VO<sup>6)</sup> ergeben. Dabei ist insbesondere auf § 1 EF-VO hinzuweisen. Die Vorschrift enthält von der Steuer befreite Höchstmengen und Wertgrenzen bei einer Einfuhr von Waren, sofern es sich um Reisemitbringsel von Reisenden handelt (sog. Reiseverkehr). Die Mengengrenzungen ergeben sich aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EF-VO; beispielsweise sind 200 Zigaretten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EF-VO), 100 Zigarillos (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EF-VO), 50 Zigarren (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EF-VO), oder 250 Gramm Rauchtabak (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EF-VO) steuerfrei.

Für sog. andere Waren (d.h. andere Waren als in Nr. 1 bis 4 genannt) gilt nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 EF-VO eine Wertgrenze. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EF-VO ist bis zu einem Warenwert von 300 € eine Steuerbefreiung vorgesehen (Nr. 5 Buchst. a); hiervon ausgenommen sind Flug- bzw. Seereisende, für die eine höhere Warenwertgrenze von 430 € gilt. Für Reisende unter 15 Jahren ist ebenfalls eine gesonderte, niedrigere Wertgrenze vorgesehen, nämlich 175 €.

Andererseits ergeben sich Befreiungstatbestände aus der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, kurz EUSTBV,<sup>7)</sup> und hier besonders aus § 1 EUSTBV. Danach sind Gegenstände einfuhrumsatzsteuerfrei, die nach der Zollbefreiungsverordnung von 1983 i.d.F. von 2008 zollfrei eingeführt werden können. Ausgenommen sind aber die Art. 29 bis 31, 45, 52 bis 59b, 63a und 63b Zollbefreiungsverordnung. Zu beachten ist, dass die Zollbefreiungsverordnung im Jahr 2010 in einer neuen Fassung in Kraft getreten ist. Auf diese Verordnung wird in § 1 Abs. 1 EUSTBV nicht verwiesen. In der Bezugnahme auf die Zollbefreiungsverordnung von 1983 i.d.F. von 2008 handelt es sich nicht um eine sog. statische Verweisung (Gegensatz: dynamische Verweisung, d.h. allgemeine Verweisung auf die jeweils gültige Fassung einer Rechtsnorm). Daher ist – jedenfalls bis die EUSTBV auf die derzeit gültige Fassung der Zollbefreiungsverordnung aus 2010 verweist – eine Steuerbefreiung über die (alte) Zollbefreiungsverordnung aus 1983 i.d.F. von 2008 zu ermitteln.

Einfuhrumsatzsteuerfrei ist gem. § 1 Abs. 2 EUSTBV (vorbehaltlich § 11 EUSTBV) zudem die vorübergehende Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 137 bis 144 ZK (= vorübergehende Verwendung) frei von Einfuhrabgaben i.S.d. Art. 4 Nr. 10 ZK eingeführt werden können; hiervon ausgenommen sind die Vorschriften über die vorübergehende Verwendung bei teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben. Das heißt, nur die Waren, die in der vorübergehenden Verwendung vollständig von den Einfuhrabgaben befreit sind, sind auch einfuhrumsatzsteuerfrei. Nur teilweise befreite

Waren sind nicht umsatzsteuerfrei, auch nicht zum Teil. Also sind diese Waren voll steuerpflichtig (es gibt keine „Teilversteuerung“ für Waren, die in der vorübergehenden Verwendung teilweise befreit sind).

Liegen Steuerbefreiungstatbestände vor, sind sie in der Klausur in geeignetem Umfang anzusprechen. Wenn erkennbar keine Befreiungen vorliegen, ist dies nur kurz festzustellen, beispielsweise: „Befreiungen von der EUST sind nicht ersichtlich“.

#### Zusammenfassendes Formulierungsbeispiel:

Die nachfolgende Formulierungsempfehlung basiert auf der Annahme, dass für eine eingeführte Ware eine Einfuhrzollschuld entstanden ist. Dabei wird die Zollschuldentstehung durch Überführung einer Ware in den zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK zu Grunde gelegt. Eine Umsatzsteuerbefreiung soll nicht vorliegen:

„Die Einfuhrumsatzsteuer könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein. Dann müsste ein steuerbarer Gegenstand nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG gegeben sein, der nicht von der Steuer befreit ist. Der Gegensatz muss zudem in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden sein.“

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist die Einfuhr eines Gegenstands aus einem Drittland im Inland ein steuerbarer Umsatz. Eine Einfuhr im Inland liegt immer dann vor, wenn für einen Gegenstand, der aus einem Drittland in das Inland verbracht wurde, eine Zollschuld entstanden ist.

Der Gegenstand – an dieser Stelle zu bezeichnen – wurde aus X-Land (Drittland gem. § 1 Abs. 2a 3 UStG – das konkrete Drittland ist zu nennen) nach Deutschland, also in das Inland (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) verbracht. Für den Gegenstand ist die Zollschuld gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden. Damit liegt eine Einfuhr im Inland vor. Eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr liegt zudem vor. Befreiungstatbestände sind im Übrigen nicht gegeben. Folglich ist die EUST in sinngemäßer Anwendung von Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden.“

## 2. Entstehungszeitpunkt

Entstehungszeitpunkt der EUST-Schuld ist der (explizit zu nennende) 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).

## 3. EUST-Schuldner

Der EUST-Schuldner ergibt sich aus §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG ebenfalls in sinngemäßer Anwendung der Zollvorschriften (beachte: § 13a UStG ist bzgl. des Schuldners zu § 13 Abs. 2 UStG eine Sonderregelung). Das heißt, EUST-Schuldner ist jeweils der Zollschuldner, der sich jeweils aus Abs. 3 einer Zollschuldnorm ergibt; beispielsweise ist gem. Art. 201 Abs. 3 ZK EUST-Schuldner der (Zoll-)Anmelder (Art. 4 Nr. 18, 1 ZK), der Zollschuldner geworden ist.

## 4. Bemessung der EUST

Letztlich ist die EUST noch zu bemessen; zu bestimmen ist also die konkrete Höhe der EUST-Schuld. Hinsicht-

<sup>6)</sup> Verordnung über die Einfuhrabgabenfreiheit von Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden v. 24.11.2008, BGBl. I 2008, 2235.

<sup>7)</sup> Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung v. 11.8.1992, BGBl. I 1992, 1526, zuletzt geändert durch Art. 2 der Verordnung vom 24.11.2008, BGBl. I 2008, 2232.

lich des Bemessungszeitpunkts ist gem. § 21 Abs. 2 UStG der Art. 214 Abs. 1 ZK sinngemäß anzuwenden. Danach werden die Abgaben anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld gelten. Dieser Zeitpunkt ist für die EUST ebenfalls anwendbar. Allerdings sind die Bemessungsgrundlagen, die bei Berechnung einer Zollschuld heranzuziehen sind (Beschaffenheit, Menge, Zollsatz und Zollwert), bei der EUST nicht anwendbar, denn Art. 214 Abs. 1 ZK gilt – wie gesehen – nur sinngemäß, also unter Beachtung ggf. bestehender gesonderter Regelung im UStG. Bezüglich der Bemessungsgrundlagen sind eigenständige Vorschriften in § 11 UStG zum EUST-Wert und in § 12 UStG zum EUST-Satz vorgesehen. Diese machen die zollrechtlichen Bemessungsgrundlagen unanwendbar. Daher sind die umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsregelungen, abgestellt auf den Bemessungszeitpunkt, der gem. Art. 214 Abs. 1 ZK gilt, im Anschluss zu prüfen.

#### a) EUST-Wert, § 11 UStG

##### aa) Grundlage gem. § 11 Abs. 1 UStG

Ausgangspunkt der Bemessung der EUST ist § 11 Abs. 1 UStG. Danach ist der Zollwert einer Ware Grundlage für die Bestimmung des EUST-Werts. Wenn – wie in Klausuren üblich – bereits vor der Prüfung der EUST die Zollschuld bestimmt wurde, ist in diesem Zusammenhang bereits der Zollwert ermittelt worden. Dieser Wert ist ohne weitere Begründung an dieser Stelle zu nennen. Nur in den (Ausnahme-)Fällen, in denen vorab keine Zollschuldberechnung erfolgt ist, muss hier eine Zollwertprüfung nach den zollwertrechtlichen Regelungen der Art. 29 ff. ZK vorgenommen werden.

#### Hinweis:

Die Sonderregelung in § 11 Abs. 2 UStG, die in erster Linie bei Klausuren zur passiven Veredelung eine Rolle spielt, stellt dagegen nicht auf den Zollwert ab, sondern auf das sog. Veredelungsentgelt. Das Veredelungsentgelt ist gleichzusetzen mit dem tatsächlichen Preis. Der tatsächliche Preis gem. Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK ist nur ein Tatbestandsmerkmal, das bei der Bestimmung des Zollwerts einer Ware eine Rolle spielt. Weitere Einzelheiten zu § 11 Abs. 2 UStG unterbleiben hier.

##### bb) Hinzurechnungen gem. § 11 Abs. 3 UStG

Nach § 11 Abs. 3 UStG sind dem Betrag nach § 11 Abs. 1 UStG (oder § 11 Abs. 2 UStG) bestimmte Beträge hinzuzurechnen. Dies gilt aber nur, soweit die Beträge nicht bereits in § 11 Abs. 1 UStG, also im Zollwert enthalten sind (oder im Veredelungsentgelt nach § 11 Abs. 2 UStG).

##### (1) Ausländische Abgaben, § 11 Abs. 3 Nr. 1 UStG

Hinzuzurechnen sind die im Ausland für den eingeführten Gegenstand geschuldeten Beträge an Einfuhrabgaben, Steuern und sonstigen Abgaben. Achtung: nicht mit der Hinzurechnung nach Nr. 2 verwechseln. Hier sind nur die „ausländischen“ Einfuhrabgaben usw. gemeint, nicht die Einfuhrabgaben, die im Zusammenhang mit der Einfuhr in die EU entstanden sind; diese fallen unter Nr. 2. Eine Hinzurechnung nach Nr. 1 spielt in Klausuren keine nennenswerte Rolle.

##### (2) Tatsächlich zu entrichtender Zoll, § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG

Hinzuzurechnen sind – in Klausuren ein Regelfall – die aufgrund der Einfuhr im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer auf den Gegenstand entfallenden Zollschuldbeträge. An dieser Stelle ist mithin der berechnete Zollschuldbetrag zu nennen.

##### (3) Beförderungskosten/Versicherungskosten, § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG

Ein Hinzurechnungsklassiker in Klausuren ist § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG. Danach können „die auf den Gegenstand entfallenden Kosten für die Vermittlung der Lieferung und die Kosten der Beförderung sowie für andere sonstige Leistungen bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet“ hinzugerechnet werden. Unmittelbar angesprochen werden die „Kosten der Beförderung“ „bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet“, also die Beförderungskosten für die Ware. Beförderungskosten im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind inhaltlich gleichbedeutend mit zollrechtlichen Beförderungskosten gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK (VSF Z 8101 Abs. 35 mit Verweis auf VSF Z 5101 Abs. 74). Der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet ist der Ort, an dem der grenzüberschreitende Frachtvertrag endet (vgl. auch Art. 86 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und VSF Z 8101 Abs. 37). Dieser Ort ergibt sich aus den Beförderungsdokumenten und/oder aus der Beförderungsrechnung.

Hinzuzurechnen sind die Kosten bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet, soweit diese Kosten nicht bereits im Ausgangswert gem. § 11 Abs. 1 UStG, also im Zollwert berücksichtigt sind. Im Zollwert enthalten sind gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK immer die Kosten vom drittländischen Verkäufer bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet. Ist § 11 Abs. 1 UStG und damit der Zollwert Ausgangspunkt der EUST-Bemessung, ist die Hinzurechnung stets auf die sog. innergemeinschaftlichen Beförderungskosten beschränkt.

#### Hinweis:

Ist § 11 Abs. 2 UStG, also das Veredelungsentgelt, der Ausgangspunkt der Bemessung der EUST, ist eine differenzierte Betrachtung unter Beachtung der Lieferbedingung (Incoterm) notwendig. Eine Beschränkung der Hinzurechnung auf die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten ist dann falsch, wenn die Lieferbedingung beispielsweise EXW, FOB oder FCA lautet. In diesen Fällen sind nämlich noch keine Beförderungskosten im Veredelungsentgelt enthalten.

Die Versicherungskosten sind ebenfalls über § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG hinzuzurechnen, sofern sie nicht bereits im Zollwert berücksichtigt worden sind. Ob Versicherungskosten, die in der Nr. 3 nicht explizit als hinzuzurechnende Kosten genannt werden, ebenfalls unter den Begriff „Kosten der Beförderung“ fallen oder als „andere sonstige Leistungen“ anzusehen sind, ist dem Wortlaut von § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG nicht ausdrücklich zu entnehmen. Diese Frage kann in einer gutachterlichen Lösung unbeantwortet bleiben, da diese Kosten entweder als „Kosten der Beförderung“ oder als „andere sonstige Leistungen“ zu qualifizieren sind. Es reicht also aus, allgemein darauf hinzuweisen,

dass die Versicherungskosten unter einen der beiden Begriffe fallen und damit zwingend hinzuzurechnen sind.

Unabhängig von dieser begrifflichen Frage, sind Versicherungskosten aber nur in Ausnahmefällen gem. § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG hinzuzurechnen, denn in aller Regel sind sie bereits vollständig über die Hinzurechnung gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK und damit im Zollwert berücksichtigt worden. Dass die Versicherungskosten schon über Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK vollständig erfasst werden, hängt damit zusammen, dass diese Kosten nahezu ausnahmslos auf den Warenwert und nicht auf eine Beförderungsstrecke bis zum Ort des Verbringens bezogen werden. Wenn es mithin nicht auf eine Beförderungsstrecke und auf den Ort des Verbringens ankommt, müssen die Versicherungskosten vollständig über Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK berücksichtigt werden. Sie werden sodann Teil des Zollwerts. Wenn diese Kosten im Zollwert bereits enthalten sind, der gem. § 11 Abs. 1 UStG die Grundlage der Bestimmung des EUST-Werts ist, kann eine Hinzurechnung über § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG nicht mehr in Betracht kommen.

Eine Ausnahme betrifft nur den seltenen Fall, in dem Versicherungskosten tatsächlich bis zum Ort des Verbringens und weitere Versicherungskosten vom Ort des Verbringens bis zum ersten Bestimmungsort ausgewiesen und in Rechnung gestellt worden sind. Die Versicherungskosten sind bei dieser Konstellation nach § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG dem Betrag nach § 11 Abs. 1 UStG hinzuzurechnen.

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

Steht ein weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt der Entstehung der EUST bereits fest, sind die Beförderungskosten bis zu diesem weiteren Ort gem. § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG hinzuzurechnen. Ein weiterer Bestimmungsort ist der Ort, der über den ersten Bestimmungsort hinausgeht. Wird z.B. eine Ware von Zürich bis nach Frankfurt/Main befördert und endet dort der grenzüberschreitende Frachtvertrag, sind die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten vom Ort des Verbringens in das Zollgebiet bis nach Frankfurt/Main über § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG hinzuzurechnen. Wird die Ware im Abschluss von Frankfurt/Main bis nach Hamburg befördert und steht diese Beförderung einschließlich der Kosten bereits im Zeitpunkt der Bemessung der EUST fest, sind sie als Kosten der Beförderung bis zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet gem. § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG dem EUST-Wert gem. § 11 Abs. 1 UStG hinzuzurechnen.

#### Hinweis:

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist die erbrachte Beförderungsleistung zu einem weiteren Bestimmungsort – z.B. von Frankfurt/Main bis Hamburg – als steuerbarer Umsatz grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Werden jedoch 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 der – weiteren – Umsatzbesteuerung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG befreit.

#### b) EUST-Satz, § 12 UStG

Der EUST-Satz ergibt sich aus § 12 UStG. Nach § 12 Abs. 1 UStG liegt der Regelsatz der Besteuerung bei 19 % ausgehend vom EUST-Wert. Gegebenenfalls kommt aber ein ermäßigter Steuersatz in Betracht, der sich aus § 12 Abs. 2 UStG ergibt. In Klausuren ist bzgl. des Steuersatzes regelmäßig keine eigenständige Erörterung bzw. Ermittlung des Steuersatzes erforderlich, denn im Regelfall werden die zu Grunde zu legenden Steuersätze im Sachverhalt einer Klausur angegeben.

Abschließend ist das Endergebnis zu formulieren. Der an EUST zu zahlende Betrag ergibt sich aus dem EUST-Wert multipliziert mit dem EUST-Satz. Dieser Betrag ist schließlich als Endergebnis der Prüfung der EUST-Schuld anzugeben.

### III. Prüfungsschema der Einfuhrumsatzsteuer bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr

Die klausurgerechte Prüfung einer EUST-Schuld kann ganz überwiegend sehr stringent erfolgen. Das heißt, es ist nicht notwendig, die einzelnen Tatbestandsmerkmale mit dogmatischem Tiefgang herzuleiten bzw. auszulegen. Erforderlich ist, die Tatbestandsmerkmale zu benennen und, wie im nachfolgenden Prüfungsschema aufgezeigt, zu definieren und zu subsumieren. Dabei kann meist auch auf den Urteilsstil zurückgegriffen werden.

Nachstehendes Prüfungsschema ist zu verwenden, wenn eine EUST-Schuld bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr geprüft wird. Dabei wird der Fall, dass eine Zollschuld gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden ist, dargestellt, einschließlich Formulierungshinweisen.

Zu Beginn sollte ein einleitender Satz formuliert werden, beispielsweise: „Die EUST ist eine Einfuhrabgabe nach § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG“. Anschließend sollte die eigentliche Prüfung nach einem festgelegten Gliederungsmuster erfolgen.

#### Gliederung des Prüfungsschemas:

1. Entstehungstatbestand
2. Entstehungszeitpunkt
3. EUST-Schuldner
4. Bemessung
  - a) EUST-Wert, § 11 Abs. 1, 3 UStG
  - b) EUST-Satz, § 12 UStG

#### 1. Entstehungstatbestand

Im Obersatz der Prüfung ist der Entstehungstatbestand anzuführen. Beispielsweise: „Die EUST könnte gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK sinngemäß entstanden sein. Dann müsste ein steuerbarer Gegenstand nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG gegeben sein, der nicht von der Steuer befreit ist. Der Gegensatz muss zudem in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden sein.“

Anschließend sind die Voraussetzungen des Entstehungstatbestands zu definieren. „Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist die Einfuhr eines Gegenstands aus einem Drittland im Inland ein steuerbarer Umsatz. Eine Einfuhr im Inland liegt immer dann vor, wenn für einen Gegenstand, der aus einem Drittland in das Inland verbracht wurde, eine Zollschuld entstanden ist.“

**Hinweis auf die Grundregel:**

Eine Einfuhr im Inland liegt immer vor, wenn für eine aus einem Drittland verbrachte Ware im deutschen Steuererhebungsgebiet eine Zollschild gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden ist.

Die Subsumtion könnte z.B. – im Urteilsstil – folgendermaßen formuliert werden: „Der Gegenstand – an dieser Stelle zu bezeichnen – wurde aus X-Land (Drittland gem. § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG – das konkrete Drittland ist zu nennen) nach Deutschland, also in das Inland (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) verbracht. Für den Gegenstand ist die Zollschild gem. Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden. Damit liegt eine Einfuhr im Inland vor. Eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr liegt zudem vor.“

Damit ist die EUST entstanden, es sei denn, Befreiungen gem. § 5 Abs. 1 UStG oder (Regelfall in Klausuren) gem. § 5 Abs. 2 UStG liegen vor. Befreiungen von der EUST bei der Einfuhr können sich insbesondere aus der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (EUSTBV, VSF Z 8051) oder aus der Einreise-Freimengen-Verordnung (EFVO, VSF Z 0181) ergeben. Diese Befreiungen basieren auf der Verordnungsermächtigung von § 5 Abs. 2 UStG.

Wenn ein Befreiungstatbestand vorliegt, ist die in Betracht zu ziehende Befreiungsnorm anzugeben und anschließend gutachterlich zu prüfen. Beispiel: „Eine EUST-Befreiung könnte sich aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EFVO ergeben. Danach können 200 Zigaretten frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden. (...)“.

Ist dagegen ersichtlich, dass keine Befreiungen vorliegen, kann im Urteilsstil beispielsweise festgestellt werden: „Befreiungstatbestände sind im Übrigen nicht gegeben“ bzw. „Befreiungen von der EUST sind nicht ersichtlich. Folglich ist die EUST in sinngemäßer Anwendung von Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden.“

**2. Entstehungszeitpunkt**

Entstehungszeitpunkt für die EUST-Schuld 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). Anzuführen ist der konkrete Tag, an dem die Zollanmeldung angenommen wurde.

**3. EUST-Schuldner**

Der EUST-Schuldner ergibt sich aus §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG ebenfalls in sinngemäßer Anwendung der Zollvorschriften. Das heißt, EUST-Schuldner ist der (Zoll-) Anmelder, der gem. Art. 201 Abs. 3 ZK Zollschildner geworden ist.

**Hinweis:**

§ 13a UStG ist im Verhältnis zu § 13 Abs. 2 UStG als Sonderregelung vorrangig anwendbar.

**4. Bemessung**

Der Bemessungszeitpunkt der EUST bestimmt sich gem. § 21 Abs. 2 UStG in sinngemäßer Anwendung des Art. 214 Abs. 1 ZK. Danach ist die Bemessung zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild durchzuführen.

Bei der eigentlichen Bemessung der EUST gelten dagegen – wegen der nur sinngemäßen Anwendbarkeit der Zollvorschriften – die zollschuldrechtlichen Bemessungsgrundlagen nicht. Insoweit gehen die EUST-rechtlich geregelten Bemessungsgrundlagen in § 11 zum EUST-Wert und in § 12 zum EUST-Satz vor.

**a) EUST-Wert, § 11 Abs. 1, 3 UStG****aa) Grundlage gem. § 11 Abs. 1 UStG**

Ausgangspunkt der Bestimmung des EUST-Werts ist § 11 Abs. 1 UStG (§ 11 Abs. 2 UStG bleibt außer Betracht). Danach ist auf den Zollwert der eingeführten Waren abzustellen. Der Zollwert ist im Rahmen der Prüfung einer Zollschild für die eingeführten Waren regelmäßig bereits vorab ermittelt worden. Denn nach üblicher Aufgabenstellung in einer Klausur ist zunächst die Zollschild zu prüfen und anschließend die EUST-Schuld.

**bb) Hinzurechnungen gem. § 11 Abs. 3 UStG**

Hinzuzurechnen sind die in § 11 Abs. 3 UStG genannten Beträge, sofern sie nicht bereits im Zollwert, dem Ausgangswert der Prüfung gem. § 11 Abs. 1 UStG, enthalten sind. Die folgenden Punkte sind vielfach Gegenstand einer Hinzurechnung.

**(1) Entrichteter Zoll, § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG**

Der Zoll als Einfuhrabgabe, der bei der Einfuhr einer Ware in das Zollgebiet nach den Einfuhrzollschildtatbeständen entstanden und zu entrichten ist, ist betragsmäßig nach § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG dem Zollwert hinzuzurechnen.

**(2) Beförderungskosten/Versicherungskosten, § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG**

Nach § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG kommen als Hinzurechnung „die auf den Gegenstand entfallenden Kosten für die Vermittlung der Lieferung und die Kosten der Beförderung sowie für andere sonstige Leistungen bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet“ in Betracht.

Damit sind u.a. die Beförderungskosten bis zum ersten Bestimmungsort hinzuzurechnen, soweit sie nicht im Zollwert enthalten sind.

**Bezüglich der Kosten der Beförderung ist zu prüfen:**

- Kosten der Beförderung sind gleichzusetzen mit zollrechtlichen Beförderungskosten nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK (VSF Z 8101 Abs. 35).
- Der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet ist der Ort, an dem der grenzüberschreitende Frachtvertrag endet (VSF Z 8101 Abs. 37). Dieser Ort ergibt sich i.d.R. aus der Beförderungsrechnung.
- Hinzuzurechnen sind die Kosten bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet. Soweit gem. § 11 Abs. 1 UStG der Zollwert der Ausgangspunkt ist, sind gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK die Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet immer im Zollwert enthalten. Eine Hinzurechnung beschränkt sich daher auf die sog. innergemeinschaftlichen Beförderungskosten.

Die Versicherungskosten können zwar entweder als „Kosten der Beförderung“ oder „andere sonstige Leistungen“ angesehen werden, so dass eine Hinzurechnung dem Grunde nach möglich wäre. Gleichwohl kommen diese Kosten im Regelfall nicht als Hinzurechnung in Frage, da sie – über Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, i ZK – be-

reits vollständig im Zollwert, also im Ausgangswert nach § 11 Abs. 1 UStG enthalten sein werden.

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

Steht ein weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt der Entstehung der EUST bereits fest, ist er gem. § 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG hinzuzurechnen.

Ergebnis zum EUST-Wert: Als Ergebnis ist der EUST-Wert rechnerisch zu ermitteln und als Ergebnis zu nennen.

b) EUST-Satz, § 12 UStG

Der EUST-Satz beträgt gem. § 12 Abs. 1 oder Abs. 2 UStG entweder 19 % oder 7 %. Die Angaben zum EUST-Satz sind üblicherweise im Sachverhalt zu einer Klausur angegeben und können ohne weitere Begründung in der Klausur verwendet werden.

**Endergebnis:** Der an EUST zu zahlende Betrag ergibt sich aus dem EUST-Wert multipliziert mit dem EUST-Satz. Dieser Betrag ist schließlich als Endergebnis der Prüfung der EUST-Schuld anzugeben.

## Rechtsprechung

### Zollrecht

#### Vermittler eines Schmuggelgeschäfts kann Zolls Schuldner sein

Wer ist Zolls Schuldner, wenn eine Person Kaufverträge über aus dem Ausland in das Zollgebiet der Union zu verbringende Waren vermittelt, aber selbst nicht unmittelbar an dem vorschriftswidrigen Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Union mitgewirkt hat?<sup>1)</sup>

Art. 202 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften ist in dem Sinne auszulegen, dass eine Person als Schuldner der aufgrund des vorschriftswidrigen Verbringens von Waren in das Zollgebiet der Europäischen Union entstandenen Zolls Schuld anzusehen ist, wenn sie, ohne an diesem Verbringen unmittelbar mitzuwirken, daran als Vermittlerin beim Abschluss der Kaufverträge für die betreffenden Waren beteiligt war, sofern diese Person wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass dieses Verbringen vorschriftswidrig sein würde, was vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist.

EuGH, Urteil v. 17.11.2011, Jestel, C-454/10.

Zollkodex Art. 202 Abs. 3.

Aus den Gründen:

(...)

(11) Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte der BFH wissen, ob Art. 202 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich des Zollkodex in dem Sinne auszulegen ist, dass davon auszugehen ist, dass eine Person am vorschriftswidrigen Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Union beteiligt war, wenn sie, ohne an diesem Verbringen unmittelbar mitzuwirken, den Abschluss der Kaufverträge über die betreffenden Waren vermittelt hat. Für den Fall, dass diese Frage bejaht wird, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine solche Person nur dann nach der genannten Vorschrift Zolls Schuldner wird, wenn sie fest mit einem vorschriftswidrigen Verbringen der betroffenen Waren

rechnet, oder ob sie bereits als Zolls Schuldner angesehen werden kann, wenn sie ein solches Verbringen lediglich für denkbar hält.

#### Frage, wer Zolls Schuldner wird, ist im Unionsrecht abschließend geregelt

(12) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Willen des Unionsgesetzgebers seit Inkrafttreten des Zollkodex die Kriterien, nach denen die Personen bestimmt werden, die Zolls Schuldner sind, abschließend geregelt sein sollen.<sup>2)</sup> Für den Fall einer gemäß Art. 202 des genannten Kodex durch ein vorschriftswidriges Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Union entstandenen Zolls Schuld sind die Personen, die Zolls Schuldner sein können, in Abs. 3 dieses Artikels aufgezählt.

(13) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 202 Abs. 3 des Zollkodex, dass der Unionsgesetzgeber den Kreis derjenigen, die im Fall des vorschriftswidrigen Verbringens einer einfuhrabgabepflichtigen Ware als Zolls Schuldner in Frage kommen, weit fassen wollte.<sup>3)</sup>

#### Zolls Schuldner nach Art. 202 Abs. 3 Gedankenstrich 2 Zollkodex

##### Objektive Voraussetzungen

(14) Als Nächstes ist festzustellen, dass eine Person wie Herr Jestel (der Kläger), sofern ihre Tätigkeit darauf beschränkt war, beim Abschluss der Kaufverträge über die Waren mitzuwirken, das Entgelt für den Verkauf zu vereinnahmen und dem Lieferanten der Waren die Namen und Adressen der Käufer mitzuteilen, nicht gemäß dem ersten und dem dritten Gedankenstrich des genannten Abs. 3 Zolls Schuldner sein kann. Diese Gedankenstriche betreffen nämlich die Person, die die Waren faktisch verbracht hat, ohne sie anzumelden.<sup>4)</sup>

1) Vgl. Vorabentscheidungsersuchen in ZfZ 2010, 324.

2) Vgl. EuGH, Urteile v. 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, Slg. 2004, I-8633, Randnr. 39, ZfZ 2004, 371, v. 3.3.2005, Papismedov u.a., C-195/03, Slg. 2005, I-1667, Randnr. 38, ZfZ 2005, 192, sowie v. 15.9.2005, United Antwerp Maritime Agencies und Seaport Terminals, C-140/04, Slg. 2005, I-8245, Randnr. 30, ZfZ 2005, 406.

3) Vgl. EuGH, Urteile Spedition Ulustrans, Randnr. 25, sowie Papismedov u.a., Randnr. 38.

4) Vgl. EuGH, Urteile v. 4.3.2004, Viluckas und Jonasas, C-238/02 und C-246/02, Slg. 2004, I-2141, Randnr. 29, ZfZ 2004, 159, sowie Papismedov u.a., Randnr. 39.