



Incoterms 2020 und Vorsteuerabzug

Welche Rolle spielt die Vereinbarung einer Incoterms-Klausel für den Vorsteuerabzug?



Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Christoph Graf von Bernstorff, Ahlers & Vogel Rechtsanwälte PartG mbB, Bremen

Eine neue Mitteilung des BMF vom 16.7.2020 stellt klar, dass es bei Fragen zur Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) grundsätzlich nicht auf den durch vertraglich geregelte Lieferbedingung (beispielsweise durch Vereinbarung einer Incoterms-Klausel) vereinbarten Lieferort (dies ist grundsätzlich zugleich auch der Moment des Gefahrenübergangs) ankommt – diese zivilrechtliche Vereinbarung soll unbeachtlich sein. Bei Importen kommt es stattdessen bezüglich der Verschaffung der Verfügungsmacht an der Ware ausschließlich auf die umsatzsteuerliche Ortsbestimmung nach § 3 Absätze 6 bis 8 UStG an, was auch für Reihengeschäfte gelte.

Ausgangslage

Immer wieder kommt es in der Außenhandelspraxis vor, dass der Vorsteuerabzug bei der Einfuhrumsatzsteuer auf Basis einer vereinbarten Incoterms-Klausel vorgenommen wurde und daher die Frage der Verfügungsmacht über die Ware vom Moment der Lieferung der Ware am Lieferort, der bei allen Incoterms-Klauseln zugleich auch der Moment des Gefahrenübergangs vom Verkäufer auf den Käufer darstellt, abhängig gemacht wurde. Hintergrund dieser Überlegungen ist der in allen elf Klauseln der Incoterms 2020 gleichlautende Satz von der jeweiligen Incoterms Regel A 3: „Der Verkäufer trägt bis zur Lieferung gemäß A2 alle Risiken des Verlusts oder der Beschädigung der Ware, mit Ausnahme von Verlust oder Beschädigung unter den in B3 beschriebenen Umständen“.

Hieraus folgert die Praxis oft, dass dies auch für die Frage der Verfügungsmacht im Sinne der EUST gelte, was insbesondere bei Betriebsprüfungen dann immer wieder zu Konflikten führen konnte.

Voraussetzungen der Verfügungsmacht über die Ware

Die Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Einfuhrumsatzsteuer setzt eine „Verfügungsmacht über die Ware“ voraus. Dazu legt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG fest, dass eine Wareneinfuhr erfolgt, damit ein Vorsteuerabzug durch den Unternehmer möglich wird. Eine Einfuhr liegt vor, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand in seinen im Inland gelegenen Unternehmensbereich eingliedert, um ihn hier im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einzusetzen. Diese Voraussetzung ist bei dem Unternehmer erfüllt, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt der Abfertigung der Ware zum

zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr die Verfügungsmacht innehat (BR-Drs. 630/03 S. 85). Die Einfuhr setzt also voraus, dass der Unternehmer tatsächlich und rechtlich im Rahmen seines Unternehmens über den eingeführten Gegenstand verfügen kann. Beim Reihengeschäft kann diese Voraussetzung nur vom letzten Abnehmer erfüllt werden.

„Verfügungsmacht“ fordert mithin weder Eigentum noch Besitz, sondern ist stattdessen lediglich die Möglichkeit eines Unternehmers, über den eingeführten Gegenstand wie ein Eigentümer verfügen zu dürfen.

Mit anderen Worten: Nicht der Unternehmer, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat, kann den Vorsteuerabzug geltend machen, sondern stattdessen immer derjenige, der die Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr innehat (und für dessen Unternehmen die Ware eingeführt wurde und zoll- sowie steuerrechtlich zum freien Verkehr überlassen wurde).

Rolle des „Lieferortes“ in den Incoterms 2020

Würde man anstelle der „Verfügungsmacht“ – und auf Grundlage der vertraglichen Vereinbarung eines Lieferortes – je nach gewählten Lieferklausel der Incoterms 2020 vom Moment des Gefahrenübergangs am Lieferort ausgehen, käme man zwangsläufig zu vollkommen anderen Wertungen, wenn es darum geht festzustellen, wann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Schließlich ist es ja gerade das Besondere der vertraglichen Lieferbedingung, über die extreme Position (Ex Works) den Lieferort bereits am Absendeort in einem Drittland festzulegen, während man bei dem anderen Extrem der Festlegung einer Lieferung am Bestimmungsort (also den D-Klauseln DAP, DPU und DDP) zu ei-

ner vollkommen anderen Wertung käme. Hiernach wäre nämlich jedes Mal bei einer Lieferung mit Warenbewegung, deren Lieferort über die verabredete Incoterms Klausel festgelegt würde, entweder schon mit Beginn der Beförderung der Versendung oder erst sehr spät, nämlich mit Anlieferung am Bestimmungsort, die Verfügungsmacht auf den Abnehmer übergegangen.

In der Praxis deutscher Unternehmen war es bislang immer mal wieder der Fall, dass die gewählte Incoterms Klausel zur Frage, ob ein unternehmerischer Abnehmer die Verfügungsmacht über die Ware erlangt hatte und innehat und daher die EUST als Vorsteuer abziehen könne, herangezogen wurde. Würde man eine Incoterms Klausel heranzuziehen, um mit ihrer Hilfe die Verschaffung der Verfügungsmacht festzustellen, könnte man beispielsweise bei den Klauseln EXW und FCA, CPT und CIP (also bei „Abhollieferungen im Drittland“) zu dem Ergebnis kommen, dass der inländische Abnehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein dürfte, während dies bei den Ankunfts-klauseln (DAP, DPU und DDP) nicht möglich wäre.

Neue Klarstellung des BMF

Die Klarstellung des BMF vom Sommer 2020 macht deutlich, dass Unternehmer einen Lieferort festlegen können und mit dieser Festlegung dann auch herausfinden, wann ein Vorsteuerabzug möglich ist. Hierzu enthält das BMF-Schreiben folgende klarstellende Aussage: Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 wird eine Änderung aufgenommen, die im Abschnitt 15.8., Absatz 4, nach dessen Satz 2 folgende Sätze 3 bis 6 angehängt bekommt:

„(3) Für diese Zwecke ist der Zeitpunkt der Lieferung nach der umsatzsteuer-

lichen Ortsbestimmung (§ 3 Abs. 6 bis 8 UStG) zu ermitteln ... (4) Dies gilt auch beim Reihengeschäft. (5) Die der Lieferung zu Grunde gelegten Lieferklauseln (z.B. Incoterms) sind insoweit hingegen als zivilrechtliche Verpflichtungen unbeachtlich. (6) ...“

Ferner wird der bisherige Satz 3 des hier zitierten Absatzes zum neuen Satz 7 mit folgendem Wortlaut: „(7) Nicht entscheidend ist, wer die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat“.

Ergebnis

Mit dieser Klarstellung des BMF wird durch die Finanzverwaltung

- die Lieferortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG festgelegt,
- ebenso wie auch der Zeitpunkt der Lieferung
- und der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.
- Die vertragliche Vereinbarung einer Lieferbedingung (wie etwa die Vereinbarung einer Klausel der Incoterms 2020) ist dagegen als rein zivilrechtliche Vertragsvereinbarung aus EUST-Sicht unbeachtlich.

Quellen und weiterführende Hinweise:

Mitteilung des BMF vom 16.7.2020, DOK 2020/0719700 (GZ III C 2-S 7300-a/19/10001:004) zur Änderung des Umsatzsteuer-Anwendererlasses vom 1.10.2010, BStBl I S. 846

„US-Export-
bestimmungen“ als
Online-Abonnement!

NEU!

→ us-exportbestimmungen.de



Reguvis