

# PIStB Praxis Internationale Steuerberatung

Auslandsinvestition · Auslandsentsendung · Inbound-Aktivitäten



Ihr Plus im Netz: [pistb.iww.de](http://pistb.iww.de) | S. 1–28  
Online | Mobile | Social Media

## 01 | 2016

### Kurz informiert

Intrastat: Ab 2016 neue Meldeschwelle für den Wareneingang.....	1
Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei Prüfung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen .....	1

### Einkommensteuer

Ehegattensplitting bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht .....	2
---	---

### DBA-Schweiz

„Überdachende Besteuerung“ stellt keinen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen dar .....	4
--	---

### Abkommensrecht

DBA-Diskriminierungsschutz für Betriebsstätten ausländischer Unternehmen.....	6
--	---

### Umsatzsteuer

BFH zur Lieferortsfiktion des § 3 Abs. 8 UStG .....	10
---	----

### Steuerplanung

Einsatz ausländischer Familienstiftung zur steuerlichen Asset und Income Protection (Teil 1).....	15
--	----

### Erbschaftsteuer

Der deutsch-britische Erbfall (Teil 2) .....	21
--	----

### Mitherausgeber

StB Prof. Dr. Dieter Endres  
RA FA Steuerrecht Dr. Rolf Fügler  
StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler  
Vors. RiBFH a.D.  
Dr. Siegfried Widmann

## UMSATZSTEUER

**BFH zur Lieferortsfiktion des § 3 Abs. 8 UStG**

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann, Dozent, Lehrbeauftragter und freier Gutachter in Umsatzsteuerfragen, Dortmund

Immer wieder versuchen Importeure, die Verlagerung des Lieferorts aus dem Drittland nach Deutschland zu umgehen. Häufig schlagen diese Versuche fehl. Auch der BFH hat dazu in zwei aktuellen Entscheidungen Stellung genommen, in denen es um eine nicht wirksame Vertretung gegenüber den Zollbehörden ging (BFH 29.1.15, V R 5/14, BStBl II 15, 567; BFH 16.6.15, XI R 17/13, UR 15, 830). So viel vorweg: Auch diese neuerlichen Versuche sind misslungen und alles bleibt beim Alten. |

**1. Hintergrund**

Wird der Gegenstand der Lieferung durch

- den Lieferer,
- den Abnehmer oder
- einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten **beginnt** (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG).

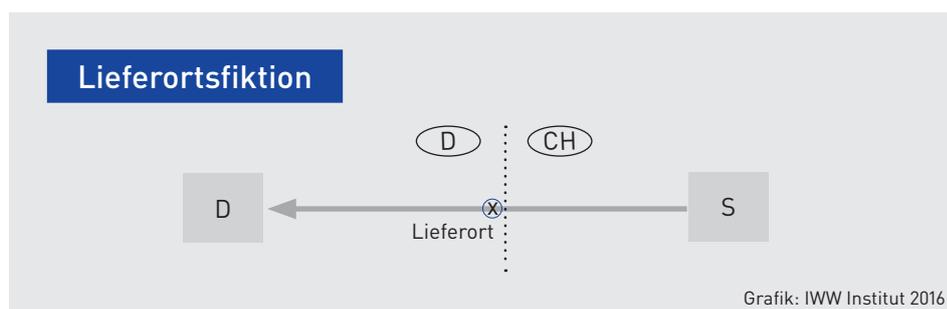
Davon abweichend bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG, wenn der Liefergegenstand beim Transport

- aus einem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und
- der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) ist.

In diesem Fall gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen. Die Regelung transferiert die EU-Vorgaben des Art. 32 Unterabs. 2 MwStSystRL in das deutsche Umsatzsteuerrecht.

**■ Beispiel**

Der Dortmunder Unternehmer D bestellt – verzollt und versteuert – Ware beim schweizerischen Unternehmer S. S transportiert die Ware mit eigenem Lkw von Zürich nach Dortmund.



**IHR PLUS IM NETZ**  
Rechtsquellen im  
Online-Archiv

Lieferort im  
Beförderungs- oder  
Versendungsfall  
(Grundsatz)

Lieferortverlagerung  
ins Inland

Lieferort wird  
„einen juristischen  
Millimeter“ ins  
Inland verlagert

**Lösungshinweise:** Nach der Grundregel des § 3 Abs. 6 UStG wäre Zürich der Lieferort und die Lieferung damit nicht steuerbar. Da S aber die EUSt übernimmt, verlagert sich der Lieferort „einen juristischen Millimeter“ nach Deutschland hinein. Der Umsatz ist mithin steuerbar und – soweit keine Steuerbefreiung greift – auch steuerpflichtig.

## 2. Keine Vertretung ohne wirtschaftliche Auswirkung

Zum Merkmal „Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer“ entschied der BFH wie folgt (V R 5/14): Schuldner der EUSt i.S.d. § 3 Abs. 8 UStG ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Der Anmelder kann sich nach Art. 5 Zollkodex (ZK) vertreten lassen. Als Vertreter „für Rechnung“ eines anderen i.S.d. Art. 5 Abs. 2 ZK handelt nicht, wer in eigener Person alle etwaig anfallenden Steuern und sonstigen Kosten trägt und sein Handeln sich für den anderen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt wirtschaftlich auswirkt.

### 2.1 Sachverhalt

K lieferte im Versandhandel Bücher, CDs, Schallplatten u.Ä. an deutsche Kunden. Mit diesen wurde ausweislich der AGB folgende Vereinbarung getroffen: „Sie bevollmächtigen uns, alle für die Einfuhr aus der Schweiz notwendigen Erklärungen abzugeben. Hierfür fallen derzeit keine Steuern an. Bei Änderungen werden wir anfallende Steuern und sonstige Kosten natürlich für Sie übernehmen. ... Weitere Vereinbarungen gibt es nicht.“ Die Kunden mussten die Entgelte für die von ihnen bei K gekauften Waren auf ein inländisches Konto einer deutschen Bank bezahlen.

Die Warenbewegungen begannen allesamt in einem schweizerischen Auslieferungslager. Die Deutsche Post AG (DP) holte dazu die Warensendungen in der Schweiz ab und legte beim Grenzzollamt einen von K selbst gefertigten „Antrag auf Freischreibung der Sendungen“ mit folgendem Inhalt vor: „Hiermit beantragen wir ... die Freischreibung der Sendungen nach Art. 27 der EG-Verordnung Nr. 918 aus dem Jahr 1983.“ Dieses Verfahren war zwischen der DP und dem deutschen Zollamt abgestimmt. Das Dokument differenzierte tabellarisch zwischen Büchern und CDs sowie der Anzahl und der Art der Titel und der Gesamtzahl der Sendungen. Die Erklärung endete mit dem Vermerk: „Die Sendungen gehen an diverse Empfänger in Deutschland. Die Einfuhr erfolgt im Namen der Empfänger.“ Danach verbrachte die DP die Waren in ihr deutsches Zentrallager. Von dort aus belieferte sie die im Inland ansässigen Kunden der K. Die Lieferungen umfassten ausschließlich Produkte, deren Warenwert je Einzelsendung 22 EUR nicht überstieg.

Das Finanzamt betrachtet die Lieferungen der K als gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland erbracht. Das FG Münster teilte diese Rechtsauffassung (FG Münster 14.1.14, 15 K 2663/10 U, EFG 14, 688). Hiergegen wendet sich K und trägt zur Begründung vor, die streitigen Lieferungen seien nicht steuerbar, weil sie nicht im Inland ausgeführt worden seien. Sie gälten gemäß § 3 Abs. 6 UStG als in der Schweiz ausgeführt. Die Voraussetzungen einer Verlagerung des Lieferorts in das Inland nach § 3 Abs. 8 UStG seien nicht erfüllt, weil K nicht

Zollschuldner und damit Schuldner der EUSt ist der Anmelder

Etwaig anfallende Steuern und sonstige Kosten trägt die K

Vom Auslieferungslager in der Schweiz zum im Inland ansässigen Kunden

K sah sich nicht als Schuldner der EUSt

Schuldner der EUSt sei. Dieser sei nach Zollrecht zu bestimmen. Zollschuldner und damit Schuldner der EUSt sei der Anmelder und damit der jeweilige Empfänger der Lieferung im Inland.

## 2.2 Anmerkungen

Die Revision der K ist unbegründet und wird daher zurückgewiesen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitigen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar sind, weil der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland liegt.

Es kommt nicht darauf an, ob tatsächlich EUSt angefallen ist. Schuldner der EUSt i.S.d. § 3 Abs. 8 UStG ist vielmehr auch derjenige, dessen Umsätze zwar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber gemäß § 5 UStG steuerfrei sind. Der Annahme einer Lieferung im Inland steht daher nicht entgegen, dass die Lieferungen der K nicht der EUSt unterliegen, weil es sich um Sendungen von Waren mit geringem Wert handelt, deren Gesamtwert je Sendung 22 EUR nicht übersteigt. Der BFH bestätigt und festigt insoweit seine bisherige Rechtsprechung.

K war auch Schuldner der EUSt. Letzteres bestimmt sich nach den Vorschriften über die Zölle. Zollschuldner ist der Anmelder der Waren; dieser ist damit auch Schuldner der EUSt. Anmelder ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Der Anmelder kann sich grundsätzlich gemäß § 5 ZK vertreten lassen. Voraussetzung ist aber das Eigeninteresse des potenziellen Vertretenen daran. Das ist im Urteilsfall nicht gegeben:

- K hat **nicht für Rechnung der Empfänger** gehandelt, weil die zollrechtliche Abwicklung aufgrund der Übernahme aller etwaig anfallenden Steuern und sonstiger Kosten durch K unter keinem denkbaren Gesichtspunkt für die Empfänger wirtschaftliche Auswirkungen haben konnte. Das gilt unabhängig von der Befreiung der Einfuhr durch § 1a EUStBV.
- Es sind auch **keine sonstigen Interessen der Empfänger** erkennbar, die durch das Handeln der K berührt sein könnten. Die gesamte Gestaltung hat allein den Interessen der K gedient, mögen diese steuerrechtlicher oder im Hinblick auf den Aufbau eines zentralen Auslieferungslagers für Europa wirtschaftlicher Natur gewesen sein.

**Ergebnis:** K ist Zollanmelder, weil sie durch den „Antrag auf Freischreibung“ Zollanmeldungen zwar im Namen der Empfänger, aber mit Wirkung für sich selbst abgegeben hat.

## 3. Voraussetzung einer wirksamen direkten Vertretung und Rechtsmissbrauch

In einer weiteren aktuellen Entscheidung urteilte der BFH (XI R 17/13): Eine wirksame direkte Vertretung gegenüber den Zollbehörden setzt voraus, dass der Vertreter für fremde Rechnung handelt. Hieran fehlt es, wenn der Vertreter im Innenverhältnis zum Vertretenen für alle im Zusammenhang mit der

Tatsächlicher  
EUSt-Anfall  
unerheblich

Vertretung nur bei  
Eigeninteresse des  
potenziell  
Vertretenen

Mangels eigener  
Interessen der  
Empfänger ...

... hat K nicht  
für Rechnung  
der Empfänger  
gehandelt

Einfuhr stehenden Zölle, Steuern und Gebühren aufkommt. Mit der Annahme einer Zollanmeldung für die Überführung der Ware in den freien Verkehr entsteht die EUSt.

### 3.1 Sachverhalt

Die K-GmbH lieferte im Versandhandel Bücher, DVDs und CDs an deutsche Kunden. Bei Bestellung wurde der Kunde u.a. auf die Geltung der AGB hingewiesen, die wie folgt lauteten: „Die Auslieferung erfolgt aus logistischen Gründen direkt vom Auslieferungslager in der Schweiz an mich. Hiermit bevollmächtige ich die K-GmbH und ihre Dienstleister, die dazu erforderlichen Erklärungen in meinem Namen und Auftrag abzugeben. Dieser Service ist für mich kostenfrei, da die K-GmbH für mich alle im Zusammenhang mit der Einfuhr stehenden Abgaben und Kosten übernimmt. ...“

Die Warenbewegungen begannen immer in dem schweizerischen Auslieferungslager der K-GmbH. Die Einfuhr in das Inland erfolgte dann auf zwei unterschiedlichen Wegen:

- Bei Lieferungen an einen Privatkunden mit einem **Warenwert von über 22 EUR** wurde die Ware beim deutschen Zollamt im Wege einer Sammelzollanmeldung im Namen und auf Rechnung der K abgefertigt. Diese Vorgehensweise ist unstrittig.
- Bei einem **Warenwert bis zu 22 EUR (Kleinsendungen)** wurde im Namen und im Auftrag der Empfänger die „Freischreibung“ (Steuerbefreiung) der Warensendung beantragt.

Letztere Vorgehensweise war Gegenstand des Rechtsstreits: In der Umsatzsteuererklärung 2007 behandelte die K-GmbH die Lieferungen von Kleinsendungen an inländische Kunden als im Inland nicht steuerbar, da der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 UStG in der Schweiz liege. Das Finanzamt sah die Lieferungen als im Inland steuerbar und steuerpflichtig an, da der Ort der Lieferungen gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland liege. Die Bevollmächtigungsklausel in den AGB sei nach § 42 AO rechtsmissbräuchlich. Einspruch und Klage der K-GmbH hatten keinen Erfolg.

### 3.2 Anmerkungen

Die Revision der K-GmbH ist unbegründet und wird daher zurückgewiesen. Der Ort der Lieferung der Kleinsendungen liegt gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland. Die K-GmbH ist nicht für Rechnung der Kunden tätig geworden und hat diese damit zollrechtlich nicht wirksam vertreten.

Für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 8 UStG ist nicht entscheidend, dass EUSt tatsächlich anfällt. Schuldner der EUSt im Sinne dieser Vorschrift ist auch derjenige, dessen Umsätze zwar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber nach § 5 UStG steuerfrei sind.

Wer Schuldner der EUSt ist, bestimmt sich gemäß § 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG sinngemäß nach den Vorschriften für Zölle (Rz. 26 ff. des Besprechungsurteils). Zollrechtlich ist der Anmelder der Waren Zollschuldner.

Vom Auslieferungslager in der Schweiz ...

... auf zwei Wegen Einfuhr ins Inland

Ist die Bevollmächtigungsklausel in den AGB rechtsmissbräuchlich?

Die K-GmbH hat ihre Kunden zollrechtlich nicht wirksam vertreten

Anmelder ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Eine Vertretung gegenüber den Zollbehörden ist möglich

- **direkt**, wenn der Vertreter im Namen und für Rechnung eines anderen handelt;
- **indirekt**, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Ausgehend davon ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass nicht die Kunden Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden sind, da nach dem Inhalt der AGB die K-GmbH **nicht für Rechnung der Kunden aufgetreten** ist.

Nebenbei weist der BFH unter detaillierter Auswertung der Rechtsprechung des EuGH auf Folgendes hin: Wäre im Streitfall entsprechend der Auffassung der K-GmbH § 3 Abs. 8 UStG mit der Verlegung des Leistungsorts ins Inland nicht anwendbar, ist eine **missbräuchliche Gestaltung** anzunehmen:

- § 42 AO ist im Umsatzsteuerrecht anwendbar.
- Unionsrechtlich sind rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen. Davon kann ausgegangen werden, wenn
  - die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des zu ihrer Umsetzung ergangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, oder
  - aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

#### PRAXISHINWEISE |

Im Ergebnis bleibt alles beim Alten: Alle Versuche, Waren von geringem Wert unter Vermeidung der Lieferortsfiktion des § 3 Abs. 8 UStG aus einem Drittland in das Inland zu liefern, sind beim BFH gescheitert.

Unternehmen und deren Berater sollten sich darauf einstellen und infrage kommende Umsätze von vornherein entsprechend kalkulieren.

Eventuelle neue Gestaltungsversuche sollten der Finanzverwaltung vorab im Wege der verbindlichen Auskunft vorgestellt werden.

K-GmbH nicht für Rechnung der Kunden aufgetreten

Annahme der missbräuchlichen Gestaltung

Steuervorteil als einziger Zweck der Gestaltung

Verbindliche Auskunft vorab einholen