

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

Vorwort

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

auch wenn große Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum Jahreswechsel 2016/2017 ausbleiben, so ergeben sich doch auch umsatzsteuerlich einige Veränderungen insbesondere formeller/verfahrensrechtlicher Art, die nicht gänzlich unbeachtet bleiben sollten.

Daneben darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Änderungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) ab dem 1. Januar 2017 Wirkung entfalten und, soweit die fortgesetzte Anwendung der alten Rechtslage vorteilhaft erscheint, noch in diesem Jahr optiert werden muss.

Neben diesen Themen zum Jahreswechsel widmet sich unser Newsletter diesmal der neuesten Rechtsprechung zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden und Fragen der Einfuhrumsatzsteuerentstehung bei Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Einfuhr.

Wir wünschen Ihnen eine spannende und interessante Lektüre.

Ihr FGS Umsatzsteuer-Kompetenzteam

Option zur Anwendung des alten Rechts für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nur noch bis 31.12.2016 möglich

Ab 1.1.2017 gilt mit dem § 2b UStG eine Neuregelung für die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Gebietskörperschaften, Kirchen, Stiftungen des öffentlichen Rechts). Das Bundesfinanzministerium hat das lang erwartete Anwendungsschreiben zu § 2b UStG erst am 16. Dezember 2016 veröffentlicht. Die Körperschaften können bis zum 31.12.2016 zur weiteren Anwendung des alten Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG) bis 31.12.2020 optieren. Sie müssen sich dazu jedoch gegenüber ihrem Finanzamt erklären – ansonsten gilt ab 1.1.2017 das neue Recht!

Soweit die Option zum alten Recht ausgeübt wird, kann man sich später unter den Voraussetzungen des § 27 Abs. 22 S. 6 UStG immer noch für die Anwendung des neuen Rechts entscheiden, um z.B. Nachteile beim Vorsteuerabzug abzuwenden.

Dr. Andreas Erdbrügger
Andreas.Erdbruegger@fgs.de
T 030 210020-0

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

Umsatzsteuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2016/2017

Die Änderungen des UStG im Jahre 2016 sind überschaubar, trotz allem ergeben sich zum 1.1.2017 einige Änderungen aus dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und möglicherweise auch aus dem zweiten Bürokratieentlastungsgesetz, die sich auch auf die Umsatzsteuer auswirken.

1. Abgabefrist Umsatzsteuererklärungen (§ 149 Abs. 2. S. 1 und Abs. 3 AO)

Die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung endet künftig nicht mehr am 31. Mai, sondern erst am 31. Juli des Folgejahres. Im Falle steuerlicher Beratung verlängert sich die Frist auf letzten Februartag des zweiten Jahres, das der Steuerentstehung folgt.

Es ist jedoch zu beachten, dass diese Regelung erstmalige Anwendung findet auf Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen (§ 10a Abs. 4 EGAO).

Somit kann die Umsatzsteuererklärung des Jahres 2018 bis zum 31.7.2019 bzw., soweit dies durch einen Berater erfolgt, bis zum 29.2.2020 eingereicht werden.

2. Anhebung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen

Nach dem zweiten Bürokratieentlastungsgesetz soll die Grenze für Kleinbetragsrechnungen von EUR 150 auf EUR 200 angehoben werden. Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich Anfang des kommenden Jahres abgeschlossen. Es ist vorgesehen, dass diese Regelung rückwirkend ab 1.1.2017 gelten soll.

3. Keine Verspätungszuschläge bei Zusammenfassenden Meldungen

Zwar sind die verfahrensrechtlichen Vorschriften für Steuererklärungen auch weiterhin für die Zusammenfassende Meldung anzuwenden. Die Vorschrift für Verspätungszuschläge (§ 152 AO) findet für die Zusammenfassende Meldung jedoch ab dem 1.1.2017 keine Anwendung mehr (§ 18a Abs. 9 UStG).

4. Sondervorauszahlung

Hat ein Unternehmer bei Beantragung der Dauerfristverlängerung eine Sondervorauszahlung zu leisten, wird diese im letzten Voranmeldungszeitraum angerechnet. Eine überschießende Sondervorauszahlung wurde bisher regelmäßig erstattet.

Dieser Praxis hatte der BFH widersprochen und entschieden, dass der Überschuss erst mit der Jahressteuer zu verrechnen und erst danach ein Überschuss zu erstatten sei (BFH, Urteil v. 16.12.2008 - VII R 17/08, BStBl. II 2010, 91).

Die UStDV (§ 48 Abs. 4 UStDV) wird mit Wirkung vom 1.1.2017 an die bisherige Verwaltungspraxis angepasst, so dass ein Erstattungsanspruch mit übrigen Steuerschulden zu verrechnen und im Übrigen zu erstatten ist.

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden BFH-Urteil vom 10.8.2016, XI R 31/09

Der BFH nimmt mit seiner Entscheidung abermals die speziell im Immobilienbereich bedeutende Vorschrift des § 15 Abs. 4 UStG zur Vorsteueraufteilung in den Blick. Gestärkt durch eine Vorabentscheidung des EuGH vom 9.6.2016 bestätigt der BFH seine Rechtsprechungslinie zu der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden und verschafft dieser Rechtsprechung zugleich klarere Konturen. Die Herleitung der präziseren Aufteilungsmethode im Dreiecksverhältnis objektbezogener Flächenschlüssel – objektbezogener Umsatzschlüssel – gesamtumsatzbezogener Umsatzschlüssel überzeugt grundsätzlich, auch wenn das letzte Wort zu diesem Punkt sicherlich noch nicht gesprochen ist.

I. Einleitung

Der BFH nimmt mit seiner Entscheidung abermals die speziell im Immobilienbereich bedeutende Vorschrift des § 15 Abs. 4 UStG zur Vorsteueraufteilung in den Blick. Gestritten wurde um die Aufteilung der Vorsteuer für den Neubau eines gemischt genutzten Gebäudes sowie um die Abziehbarkeit von Umsatzsteuerbeträgen, die für die Unterhaltung dieses Gebäudes anfielen. Die Steuerpflichtige legte für die Aufteilung in den Jahren ab 1999 einen objektbezogenen Umsatzschlüssel an. Das Finanzamt stellte sich hingegen auf den Standpunkt, dass – ausgehend von § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG – ab dem Zeitraum 2004 der Flächenschlüssel anzuwenden sei. Darüber hinaus vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass dieser Wechsel des Aufteilungsschlüssels eine Berichtigung i.S.d. § 15a UStG zur Folge haben müsse; also auch dann, wenn die tatsächliche Verwendung der Flächen nicht von der ursprünglich geplanten Verwendung abweicht.

Nach früherer BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung waren die Vorsteuerbeträge aus Anschaffung und Herstellung sowie aus dem Erhaltungsaufwand eines Gebäudes entsprechend seiner Verwendung aufzuteilen (BFH v. 26.6.1996, XI R 43/90, BStBl. II 1997, 98; BMF v. 24.11.2004, BStBl. I 2004, 1125). Die Vorsteuerbeträge, die Räumlichkeiten des Gebäudes zugeordnet werden konnten, die ausschließlich für Umsätze verwendet wurden, die entweder zum Vorsteuerabzug berechtigten oder den Vorsteuerabzug ausschlossen, kamen für eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nicht in Betracht. Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG war daher auf tatsächlich gemischt genutzte Gebäudeteile, wie z.B. das Treppenhaus oder Dach, beschränkt.

Mittlerweile haben sich die Rechtsprechung und die Verwaltungsauffassung von diesem Ansatz gelöst. Wird ein Gebäude nunmehr durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und soll dieses Gebäude sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet werden, sind die insgesamt auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Für die Zurechnung dieser Vorsteuerbeträge ist nach Auffassung von BFH und Finanzverwaltung die prozentuale Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend (BFH v. 28.9.2006, V R 43/03; BStBl. II 2007, 417; Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE). Bei Erhaltungsaufwand soll hingegen vorrangig eine Zuordnung der Eingangsumsätze zu bestimmten Ausgangsumsätzen erfolgen (Abschn. 15.17 Abs. 6 UStAE). Mit Beschluss vom 5.6.2014 ersuchte der BFH den EuGH um Vorabentscheidung zu den Fragen, ob 1. auch Anschaffungs- und Herstellungskosten für eine präzisere Bestimmung der abziehbaren Vorsteuerbeträge zunächst den umsatzsteuerpflichtigen oder umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen zugeordnet werden müssen,

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

ob 2. dies auch für die Nutzungs- und Erhaltungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes gilt und ob 3. die Vorschreibung eines vorrangig anzuwendenden Aufteilungsschlüssels durch einen Mitgliedstaat während des Berichtigungszeitraums zu einer Vorsteuerberichtigung führt.

II. Der XI. Senat und die Rs. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey
Grundstücksgemeinschaft GbR

Aus dem EuGH-Urteil vom 9.6.2016 (Rs. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, NZM 2016, 692) folgte, dass die Aufteilung der Vorsteuer für gemischt genutzte Gebäude Gegenstand eines zwei-Phasen-Verfahrens ist.

1. Erste Phase: Die Zuordnung

Der EuGH betont, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung, Anschaffung, Nutzung und Erhaltung oder Unterhaltung eines Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen in einer ersten Phase den verschiedenen Umsätzen zugeordnet werden müssen. Demnach unterfallen auch Anschaffungs- und Herstellungskosten grundsätzlich der Zuordnungspflicht. Der EuGH eröffnet gleichwohl einen Ausweg aus dieser Pflicht. So könne das nationale Recht von der Zuordnungspflicht absehen, wenn eine solche Zuordnung schwer durchführbar sei. Dies sei grundsätzlich durch das nationale Gericht zu prüfen, wobei der EuGH davon auszugehen scheint, dass eine solche Zuordnung der Errichtungs- und Anschaffungskosten in der Praxis allgemein schwer durchführbar ist, während er die Zuordnung von Erhaltungsaufwand hingegen für allgemein leicht durchführbar hält.

Dies entspricht im Ergebnis der geltenden BFH-Rechtsprechung, sodass es wenig überrascht, dass sich der XI. Senat in seiner Folgeentscheidung den Ausführungen des EuGH anschließt. Eine Zuordnung der Errichtungskosten zu den Ausgangsumsätzen beurteilt der XI. Senat als „in der Praxis [...] zu komplex und somit schwer durchführbar“. Der Senat sieht dies vor allem in der Vielzahl der Eingangsleistungen begründet, die mit der Errichtung eines Gebäudes einhergehen. Eine Zuordnung hält er lediglich für theoretisch möglich, praktisch jedoch in den meisten Fällen für unmöglich.

Ein wesentlicher Unterschied zu der Auffassung des EuGH könnte dabei darin bestehen, dass dieser davon ausgeht, dass der Steuerpflichtige eine Zuordnung im Fall der Herstellung ausnahmsweise nicht vornehmen muss (Rs. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, NZM 2016, 692, Rz. 27). Sollte im Einzelfall eine Zuordnung praktisch durchführbar sein, ließe der EuGH diese wohl zu. Der BFH schließt eine Zuordnung indes komplett aus (BFH, Urt. v. 10.8.2016, XI R 31/09, MwStR 2016, 879, Rz. 32).

Die Zuordnung der Erhaltungskosten hält der BFH im Einklang mit dem EuGH hingegen für allgemein leicht durchführbar, sodass die Ermittlung des Vorsteuerabzugsbetrags bei Erhaltungskosten bereits innerhalb der ersten Phase erfolgt.

2. Zweite Phase: Die Aufteilung

Mangels Zuordnung sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten in einer „zweiten Phase“ aufzuteilen. Diese Aufteilung erfolgt grundsätzlich anhand eines Pro-Rata-Satzes. Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL sieht vor, dass dieser für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze unter Anwendung des Umsatzschlüssels festgelegt wird (gesamtumsatzbezogener Umsatzschlüssel). Bereits in der Rs. BLC Baumarkt hielt der EuGH jedoch fest, dass eine andere – als die erstgenannte – Berech-

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

nungsmethode gewählt werden kann, wenn diese Methode eine präzisere Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags gewährleistet. In der Rs. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR betont der EuGH zusätzlich, dass es sich bei der gewählten Methode nicht um die genauestmögliche handeln muss. Die konkrete Bestimmung der jeweils präziseren Methode überlässt der EuGH dem BFH.

Der BFH nimmt sodann eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 4 UStG vor. Dabei prüft der BFH zunächst, ob der in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG vorgesehene Flächenschlüssel gegenüber dem Gesamtumsatzschlüssel als auch gegenüber dem objektbezogenen Umsatzschlüssel eine „präzisere“ Berechnung ermöglicht. Anschließend geht er auf das Verhältnis der beiden Umsatzschlüssel ein. Damit wird deutlich, dass der BFH dem objektbezogenen Umsatzschlüssel nach wie vor Relevanz für die Vorsteueraufteilung einräumt. Ob diese Ansicht tatsächlich im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH ist, erscheint fraglich. Dessen Ausführungen könnten nämlich so verstanden werden, dass die gewählte Aufteilungsmethode lediglich präziser sein muss als der Gesamtumsatzschlüssel und es auf einen Abgleich mit dem objektbezogenen Umsatzschlüssel gar nicht ankommt. Denn der EuGH verweist für die Bildung des Pro-Rata-Satzes lediglich auf Art. 19 Abs. 1 EG-Richtlinie (heute in Art. 174 Abs. 1 MwStSystRL) und gibt an, dass dieser für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird. Damit trifft der EuGH selbst keine Aussagen über die Bedeutung des objektbezogenen Umsatzschlüssels. Der XI. Senat scheint den „Umsatzschlüssel“ dagegen als Oberbegriff für den gesamtunternehmerischen als auch den objektbezogenen Umsatzschlüssel zu verstehen.

a) Der Flächenschlüssel als vorrangiger Aufteilungsmaßstab

In seiner Entscheidung bestätigt der BFH, dass der objektbezogene Flächenschlüssel bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes in der Regel sowohl im Vergleich zum gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssel als auch zum objektbezogenen Umsatzschlüssel den präziseren Aufteilungsschlüssel darstellt (so auch bereits BFH v. 7.5.2014, V R 1/10, MwStR 2014, 444). Das Urteil weist jedoch auf die folgenden Ausnahmefälle hin, bei denen der Flächenschlüssel nach ständiger Rechtsprechung keine Anwendung findet:

b) Ausnahme: Umsatzschlüssel

Zum einen findet der Flächenschlüssel keine Anwendung, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa weil die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räumlichkeiten (z.B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung), erhebliche Unterschiede aufweist (BFH v. 7.5.2014, V R 1/10, MwStR 2014, 444).

Dasselbe gilt zum anderen, wenn sich die Eingangsleistungen auf eine Nutzfläche bezieht, die außerhalb des Gebäudes liegt und folglich nicht zu dessen Nutzfläche hinzuaddiert werden kann (z.B. Gebäudekosten bei Installation einer Photovoltaikanlage, BFH v. 19.7.2011, XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430).

In diesen Fällen findet der Umsatzschlüssel Anwendung. Der objektbezogene Umsatzschlüssel ist heranzuziehen, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen dieses konkreten Gebäudes besteht.

Wird das Gebäude dagegen für Umsätze des gesamten Unternehmens verwendet (z.B. Bau eines Verwaltungsgebäudes), ist der gesamtumsatzbezogene Umsatzschlüssel anzulegen.

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

3. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG

Abschließend hatte der BFH zu entscheiden, ob die gesetzliche Änderung des Aufteilungsschlüssels eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 1 UStG selbst dann nach sich zieht, wenn die tatsächliche Verwendung der Flächen von der ursprünglich geplanten Verwendung nicht abweicht. Der EuGH entschied hierzu, dass sowohl der Aufteilungsschlüssel und als auch die zur Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags angewandte Methode jedenfalls Faktoren im Sinne von Art. 185 MwStSystRL seien. Eine Änderung dieser Verhältnisse führe zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Dem stünden auch die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht entgegen. Dieser Ansicht schloss sich der BFH vollumfänglich an und sah die Berichtigungspflicht für grundsätzlich gegeben an.

4. Fazit

Die Ermittlung des Vorsteuerabzugsbetrags bei den Erhaltungskosten ist grundsätzlich über eine Zuordnung zu den Ausgangsumsätzen vorzunehmen. Für Herstellungskosten ist diese Zuordnung hingegen im Allgemeinen zu komplex, sodass die entsprechenden Vorsteuerbeträge aufzuteilen sind. Während der EuGH jedoch eine Zuordnung von Herstellungskosten im Einzelfall nicht ausdrücklich ausschließt, scheint der BFH dies gänzlich abzulehnen.

Bei der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG wird der Flächenschlüssel in den meisten Fällen die präzisere Aufteilungsmethode sein. Nach den Ausführungen des EuGH war zu befürchten, dass die Renaissance des objektbezogenen Umsatzschlüssels beendet ist. Der BFH wendet diesen jedoch unbeirrt weiterhin an, wenn die in Rede stehenden Flächen nicht miteinander vergleichbar sind.

Kommt es zu einem Wechsel der Aufteilungsmethode innerhalb der Zehnjahresfrist, ist eine Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorzunehmen.

Gestärkt durch eine Vorabentscheidung des EuGH vom 9.6.2016 bestätigt der BFH seine Rechtsprechungslinie zu der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden und verschafft dieser Rechtsprechung zugleich klarere Konturen. Die Herleitung der präziseren Aufteilungsmethode im Dreiecksverhältnis objektbezogener Flächenschlüssel - objektbezogener Umsatzschlüssel – gesamtumsatzbezogener Umsatzschlüssel überzeugt grundsätzlich, auch wenn das letzte Wort zu diesem Punkt sicherlich noch nicht gesprochen ist.

Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland
Barbara.Fleckenstein@fgs.de
T 069 71703-0

Friderike Stiehr
Friderike.Stiehr@fgs.de
T 069 / 71703-0

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

Reicht ein „Unterlassen“ für eine Einfuhr eines Gegenstandes i.S.d. Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL?

Dies bezweifelte der 7. Senat des Hessischen FG und legte mit Entscheidung vom 29.9.2015 (Az. 7 K 728/12) diese und andere Fragen zum Verhältnis zwischen der Einfuhrumsatzsteuerschuld und der Zollschuld nach Art. 203 ZK (heute: Art. 79 Abs. 1 lit. a UZK) bzw. Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK (heute: 79 Abs. 1 lit. b UZK) dem EuGH zur Vorabentscheidung vor (Verfahrensnummer beim EuGH: Rs. C-571/15, „Wallenborn Transport“).

I. Einleitung

Die Entstehung sog. unregelmäßiger EUSt, d.h. die EUSt, die nicht im Zusammenhang mit einer regulären Einfuhr, sondern häufig mit zollrechtlichem Fehlverhalten entsteht, war in der jüngeren Vergangenheit mehrfach Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen (vgl. EuGH-Urteile v. 2.6.2016, C-226/14 „Eurogate Distribution GmbH“ und C-228/14 „DHL Hub Leipzig“, ABl. EU 2016, Nr. C 287, 2-3 ; EuGH-Urteil v. 25.06.2015, C-184/14 „DSV Road“, ABl. EU 2015, Nr. C 279, 14). Hintergrund ist, dass diese für beteiligte Dienstleister, die zur EUSt herangezogen werden, nach Auffassung der Finanzverwaltung - mangels Verfügungsmacht im Einfuhrzeitpunkt - regelmäßig nicht als Vorsteuer abziehbar ist.

Wenn die EUSt nicht abzugsfähig ist und somit zur Definitivbelastung wird, kommt der Frage, ob sie überhaupt entstanden ist, eine erhöhte Bedeutung zu. Der EuGH kam mit der Entscheidung in der Rs. Eurogate Distribution GmbH (v. 2.6.2016, C-226/14, a.a.O.) bereits zu dem Schluss, dass die EUSt nicht zwangsweise einer Zollschuldentstehung aus formellen Gründen folgt, soweit die Ware wieder ausgeführt wird.

II. Vorlageverfahren des Hessischen FG

1. Vorlagefragen des FG

Im Fall des Hessischen FG entstand im Jahr 2009 mit Entladung eines LKW unter Entfernung der Zollplombe im (damaligen) Hamburger Freihafen eine Einfuhrzollschuld, da die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden (gem. Art. 203 Abs. 1 ZK), die Gestellung der Waren zwecks Beendigung des Versandverfahrens unterlassen wurde (gem. Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK).

Diese Zollschuldentstehung durch Entladen des LKW unter Entfernung des Verschlusses im Freihafen wurde nicht bestritten. Die Warenführerin klagte allerdings gegen die im Einfuhrabgabenbescheid ebenfalls festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer, da die Ware nach Russland ausgeführt worden war. Das Hessische FG hegte nun Zweifel daran, dass im vorliegenden Fall neben der Zollschuld zugleich auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden sei und wandte sich an den EuGH.

Nach Auffassung des Hessischen FG erfolgte keine Überführung in den Wirtschaftskreislauf des Mitgliedstaates, zu dessen Staatsgebiet die Freizone gehöre (hier: Deutschland), da die Waren weder in den steuerlich freien Verkehr überführt, noch verbraucht oder verwendet wurden (Tz. 144). Das Hessische FG führt aus, eine Einfuhr i.S.d. Art. 30 UAbs. 1 MwStSystRL setze das „Verbringen“ und damit ein aktives Tun voraus. Daher bezweifelte das Gericht, dass nach Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL eine Einfuhrumsatzsteuerschuld immer der Entstehung einer Einfuhrzollschuld folgen müsse. Vielmehr regele die Vorschrift nur den Zeitpunkt des Eintretens von Steueratbestand und Steueranspruch. Das Hessische FG stellt jedoch in Frage, dass eine Einfuhr

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

im mehrwertsteuerlichen Sinne stattgefunden hat, da die Ware im Freihafen verblieben ist und nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen ist.

2. Schlussanträge des Generalanwalts

In seinen jungst veröffentlichten Schlussanträgen vom 13. Dezember 2016 (C-571/15, „Wallenborn Transport“) bestätigte der Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona die Auffassung, wonach das Entstehen der Zollschuld und der Mehrwertsteuerschuld zwar vergleichbar, aber nicht identisch und daher unabhängig voneinander zu prüfen ist. Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer sei maßgeblich, dass die Gegenstände in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind, was wiederum nur der Fall sei, wenn sie einem Verbrauch, d.h. einem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang zugeführt werden können. Während regelmäßig die Einfuhr von Gegenständen den Zugang zum Wirtschaftskreislauf der Union mit sich bringe, begründe in diesem (besonderen) Fall, in dem ein Zugang gerade nicht möglich ist, die Einfuhr als Rechtsakt noch keine Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer.

III. Verhältnis von EUSt und Zollschuld (status quo)

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung bzw. Rechtsprechung stellt sich das Verhältnis zwischen Einfuhrumsatzsteuerschuld und Einfuhrzollschuld gegenwärtig (stark vereinfacht) wie folgt dar:

- Nach Auffassung des BMF entsteht eine Einfuhrumsatzsteuerschuld gem. §§ 13 Abs. 2 UStG in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften für Zölle und damit im Gefolge der Zollschuld (vgl. DV Einfuhrumsatzsteuer VSF Z 8101 (2) – Hervorhebung nur hier).
 - Bemessungsgrundlage für die EUSt ist der Zollwert, vgl. § 11 Abs. 1 UStG, ggf. nach Hinzurechnungen oder Abzügen, § 11 Abs. 3,4 UStG.
 - Steuerbefreiungen hinsichtlich der EUSt können sich aus § 5 UStG oder der EuStBV ergeben.
- Sinn der Verknüpfung des Einfuhrumsatzsteuerrechts mit dem Zollrecht ist es, sicherzustellen, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen einfach und zweckmäßig erhoben werden (BFH, Urt. v. 23.9.2009, VII R 44/08).
- EUSt ist nach Auffassung der Verwaltung grds. als Vorsteuer nur von dem Unternehmer abziehbar, der im Einfuhrzeitpunkt die Verfügungsmacht inne hatte (vgl. Abschn. 15.8 Abs. 4 S. 2 UStAE mit Verweis auf BFH, Urt. v. 24.4.1980, V R 52/73, BStBl. II 1980, 615).
- Involvierte Dienstleister (Spediteure, Lagerhalter etc.) können die EUSt regelmäßig nicht als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschn. 15.8 Abs. UStAE; vgl. auch EuGH-Urteil v. 25.06.2015, C-184/14, a.a.O.).
- Der BFH präzisierte hierzu, dass Einfuhrumsatzsteuer nur abziehbar ist, soweit sie Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen findet, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (vgl. BFH v. 11.11.2015 – V R 68/14, BStBl. II 2016, 720).

Flick Gocke Schaumburg

Mandanteninformation

Umsatzsteuer 12/2016

V. Fazit

Bereits nach den EuGH Entscheidungen vom 2. Juni 2016 (C-226/14 und C-228/14, a.a.O.) durfte ein Automatismus zwischen Einfuhrzollschuld und Einfuhrumsatzsteuerschuld bezweifelt werden. Mit dem nunmehr beim EuGH anhängigen Verfahren könnte erneut etwas Bewegung in die Diskussion um die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld kommen. Der für diesen Fall zuständige Generalanwalt Sánchez-Bordona hat bereits mit seinen Schlussanträgen in diese Richtung gedeutet. Ob indes tatsächlich ein grundsätzliches Umdenken in Rechtsprechung und insbesondere Verwaltung zu erwarten ist, bleibt abzuwarten.

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass mit dem neuen, seit 1. Mai 2016 geltenden, Unionszollkodex (UZK) die Fallgruppen von Verstößen zusammengefasst (Art. 79 UZK) und neue Heilungsmöglichkeiten geschaffen wurden, wodurch sich bereits auf zollrechtlicher Ebene etwas Entspannung einstellen könnte. Eine Heilung ist jedoch auch nach dem UZK nur in gewissen Grenzen möglich, so sollten diese Entwicklung bei der EUST nicht nur hinsichtlich noch offener Altfälle im Auge behalten werden.

Anna Judith Kaiser, LL.M.
 Anna.Kaiser@fgs.de
 T 040 307085-0

Rainald Vobbe
 Rainald.Vobbe@fgs.de
 T 0228 9594-0

Ansprechpartner USt-Kompetenzteam:

Dr. Jens Eric Gotthardt
 Dr. Matthias Winter
 Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland, LL.M.
 Dr. Andreas Erdbrügger
 Nicole Kapeller
 Rainald Vobbe
 Dr. Bastian Liegmann
 Katharina Weber
 Dr. Charlotte Pötters
 Friderike Stiehr
 Anna Judith Kaiser
 Nadine Schader

Adressänderung/ Abbestellung:

Möchten Sie unsere Informationen zur Umsatzsteuer nicht mehr oder unter einer anderen E-Mail-Adresse erhalten? Sie kennen andere interessierte Empfänger? Dann schreiben Sie bitte an: umsatzsteuer@fgs.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Die Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der hier wiedergegebenen Informationen noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.

Angaben zur Partnerschaft finden Sie unter <http://www.fgs.de/impressum.html>

Flick Gocke Schaumburg ist exklusives deutsches Mitglied des weltweit tätigen Beraternetzwerks Taxand.

**Flick Gocke
 Schaumburg**

