Download (30.04.2024 18:40:41)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

Handel mit Deutschland

Wertgrenzen gewinnen an praktischer Bedeutung

1 Einführung
2 Zentralisierter Vertrieb von Kleinsendungen aus dem Drittland
3 Zollrechtliche Bedeutung der Streichung der Mehrwertsteuerbefreiung
4 Zollabfertigungsverfahren
5 Exkurs: Wertgrenze für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Bedingt durch die Zunahme des Onlinehandels haben Drittlandsunternehmen vermehrt Zugang zu den Konsumenten der Europäischen Union und der Online-Versandhandel verzeichnet kontinuierlich hohe Wachstumsraten. 72,6 Milliarden Euro wurden im vergangenen Jahr mit Waren im deutschen E-Commerce umgesetzt. Das sind nach Angaben des Bundesverbands E-Commerce und Versandhandel (BEVH) 11,6% mehr als im Jahr 2018. Damit werden mittlerweile aber auch zahlreiche sog. Kleinsendungen aus Drittländern abgabenfrei in die EU versendet. Hierdurch ergeben sich für in der EU ansässige Unternehmen zunehmend erhebliche Wettbewerbsnachteile. Die EU will gegen Mehrwertsteuerbetrug von ausserhalb der EU vorgehen, der zu Verzerrungen des Marktes und zu unlauterem Wettbewerb führen kann. Deswegen wird die 22-Euro-Grenze für Kleinsendungen für die Mehrwertsteuer zum 1. Januar 2021 abgeschafft.

Zudem werden deutsche Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr seit dem 1. Januar 2020 erst ab einem Gesamtwert der Lieferung einschliesslich Umsatzsteuer von 50 Euro von der Umsatzsteuer befreit. Die Wertgrenze entfällt nach den Vorstellungen des deutschen Gesetzgebers zum Ende des Jahres, indem das bereits in Vorbereitung befindliche IT-Verfahren zur automatisierten Erteilung der Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigungen in Deutschland in den Echtbetrieb geht.

Thomas Möller
Dr., Regierungsdirektor, Dipl. Kaufmann, Dipl. Finanzwirt, Leiter des Hauptzollamts Osnabrück[1], Osnabrück

1 Einführung

Durch die Zunahme des Onlinehandels veranlasst, haben Drittlandsunternehmen vermehrt direkt Zugang zu den Konsumenten der EU. Bereits am 5. Dezember 2017 hat der Rat der Europäischen Union das sog. Legislativ-Paket zur Modernisierung der Mehrwertsteuer beim grenzüberschreitenden elektronischen Handel im Privatkundenbereich (sog. B2C-Geschäft) verabschiedet und dazu eine Richtlinie sowie zwei Verordnungen zur Vereinfachung der Umsatzbesteuerung im E-Commerce beschlossen.

Neben den steuerrechtlichen Herausforderungen des grenzüberschreitenden E-Commerce stellt dieser auch zollrechtliche Herausforderungen. Die zollrechtlichen Herausforderungen können im Einzelfall sogar steuerrechtlich motiviert sein. So möchte die EU gegen den Mehrwertsteuerbetrug von ausserhalb der EU vorgehen, der zu Verzerrungen des Marktes und unlauterem Wettbewerb führen kann.

1 Der Autor hat diesen Beitrag nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Download (30.04.2024 18:40:41)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

Aktuell sind in die EU eingeführte Kleinsendungen aus Drittländern mit einem Wert von weniger als 22 Euro von der Mehrwertsteuer befreit. Mit rund 150 Millionen Paketen, die jedes Jahr mehrwertsteuerfrei in die EU eingeführt werden, ist dieses System für massenhaften Betrug und Missbrauch anfällig, wodurch beträchtliche Wettbewerbsverzerrungen zulasten von Unternehmen in der EU entstehen können.

Erstens sind die Unternehmen in der EU gegenüber ihren nicht in der EU ansässigen Wettbewerbern eindeutig benachteiligt, da sie vom ersten Eurocent an mehrwertsteuerpflichtig sind. Zweitens enthalten die Einfuhrunterlagen für hochwertige Waren (z. B. Smartphones oder Tablets) in vielen Fällen zu niedrige Wertangaben oder falsche Warenbeschreibungen, damit diesen Kleinsendungen von den Zollbehörden in der EU die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird. Das Volumen wird von der Europäischen Kommission auf 25% der Einfuhrfälle mit einem Nachteil der finanziellen Interessen der EU von rund 5 Milliarden Euro beziffert. Das Gesamtvolumen des Mehrwertsteuerbetrugs wird von der Europäischen Kommission in der EU insgesamt auf 147 Milliarden Euro beziffert.

Die Europäische Kommission hat daher beschlossen, die Mehrwertsteuerbefreiung für die Einfuhr von Kleinsendungen zur Betrugsbekämpfung wegen der Mehrwertsteuer ganz abzuschaffen. Der Rat hat mit Artikel 3 der Richtlinie 2017/132/EG die Artikel 23 und 24 des Titels IV der Richtlinie 2009/132/EG wegen der Einfuhren von geringem Wert mit Wirkung vom 1. Januar 2021 ersatzlos aufgehoben. Aktuell sind Einfuhren, deren Gesamtwert 10 Euro nicht übersteigt, von der Mehrwertsteuer befreit. Bei Beträgen von über 10 und unter 22 Euro ist die Steuerbefreiung in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt. Artikel 24 schliesst alkoholische Erzeugnisse, Parfums und Toilettenwasser sowie Tabak und Tabakwaren generell von der Mehrwertsteuerbefreiung für Einfuhren aus. Deutschland hat von den Ermächtigungen des Richtlinienrechts zur Mehrwertsteuerbefreiung für Einfuhren Gebrauch gemacht und diese insbesondere in der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung geregelt. Dabei orientiert man sich grundsätzlich an den Befreiungen für die Zölle nach der Zollbefreiungsverordnung (§ 1 EUStBV 1993).

In § 1a EUStBV 1993 ist die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit für Sendungen mit geringem Wert im Sinne des Artikels 27 der Zollbefreiungsverordnung richtlinienkonform auf Waren beschränkt, deren Gesamtwert 22 Euro je Sendung nicht übersteigt.

2 Zentralisierter Vertrieb von Kleinsendungen aus dem Drittland

Als steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit sind bereits in der Vergangenheit Kleinsendungen zentral aus Drittländern nach Deutschland vertrieben worden. Der Bundesfinanzhof hatte hierzu mit Urteil vom 21. März 2007 (V R 32/05) Folgendes entschieden: «Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer im Sinne des § 3 Absatz 8 UStG 1993 ist auch derjenige, dessen Umsätze zwar gemäss § 1 Absatz 1 Nr. 4 UStG 1993 steuerbar, aber gemäss § 5 UStG 1993 steuerfrei sind.»

Das Urteil betraf einen deutschen Versandhändler, der seine Kunden in Deutschland über ein Versandlager im Drittland belieferte. Für sog. Kleinsendungen, die von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sind, bestimmten die AGB des Versandhändlers, dass die Versendung der Waren im Namen und für Rechnung der Kunden durchgeführt werde. In der Folge ging der Versandhändler davon aus, dass die den Kleinsendungen zugrunde liegenden Lieferungen gemäss § 3 Absatz 6 UStG im Drittland ausgeführt worden seien.

Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass die in den AGB enthaltene Klausel gemäss § 3 AGBG nicht Vertragsbestandteil geworden ist und deshalb keine hinreichende Vertretungsmacht gegenüber der deutschen Zollverwaltung begründet. Da somit die Ware tatsächlich vom Versandhändler angemeldet worden sei, verlagere sich der Ort der Kleinsendungen über § 3 Absatz 8 UStG nach Deutschland. Dabei sei unerheblich, dass aufgrund der bestehenden Befreiungsvorschriften tatsächlich keine Einfuhrumsatzsteuer anfalle. Denn Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer im Sinne des § 3 Absatz 8 UStG sei auch derjenige, dessen Umsätze zwar gemäss § 1 Absatz 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber gemäss § 5 UStG steuerfrei sind.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hatte das Bundesministerium für Finanzen (BMF) entschieden, dass das Urteil auch über den entschiedenen Einzelfall

Download (30.04.2024 18:40:41)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

hinaus in allen vergleichbaren offenen Fällen anzuwenden ist. Dies gilt insbesondere, wenn der leistende Unternehmer die Lieferung unter Berufung auf die Steuerschuldnerschaft des Abnehmers für die Einfuhrumsatzsteuer als nicht im Inland steuerbar behandelt und dies nicht mittels einer entsprechenden Klausel in den AGB des liefernden Unternehmers begründet, sondern beispielsweise mit einem vorgedruckten Hinweis auf dem Bestellschein o. Ä.
In seinem Urteil vom 16. Juni 2015 (XI R 17/13) hatte der Bundesfinanzhof sogar einen Rechtsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht angenommen, wenn bei einer solchen steuerrechtlichen Gestaltung, d. h. Ausnutzung der Steuerbefreiung für Kleinsendungen, mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.
Der Europäische Gerichtshof vertritt in seinem Urteil vom 2. Juli 2009 (C-7/08 – Har Vaessen Douane Service) die Meinung, dass es der Befreiung von Sammelsendungen von Waren, deren Gesamtwert die vorgesehene Grenze übersteigt, die jedoch einzeln betrachtet von geringem Wert sind, von Eingangsabgaben nicht entgegensteht, vorausgesetzt, dass jedes Päckchen der Sammelsendung einzeln an einen Empfänger in der EU adressiert ist. Nach seiner Meinung ist es für die Abgabenbefreiung nämlich unerheblich, dass die Päckchen mit einem die vorgesehene Grenze nicht übersteigenden Einzelwert beim Zoll zum Zweck ihres Versands in die EU gesammelt gestellt werden, wenn der Empfänger jedes dieser Päckchen bereits beim Verlassen des Drittstaats des Versands angegeben ist.

3 Zollrechtliche Bedeutung der Streichung der Mehrwertsteuerbefreiung

Mit der Zollbefreiungsverordnung kennt das europäische Zollrecht Regelungen zur Zollbefreiung für Einfuhren aus Drittländern. Danach sind gemäss Artikel 23 f. Sendungen mit geringem Wert, d. h. einem Gesamtwert je Sendung von 150 Euro zollbefreit. Die zollrechtliche Wertgrenze von 150 Euro war zum 1. Dezember 2008 von 22 Euro auf 150 Euro angehoben worden. Begründet wurde dies damals damit, dass die festgelegte Wertgrenze von 22 Euro seit 1991 nicht erhöht worden war, während gleichzeitig die Zölle erheblich verringert oder abgeschafft wurden. Folglich war die Wertgrenze für Kleinsendungen mit geringem Wert anzuheben.
Auch zollrechtlich gibt es für verbrauchsteuerrechtliche Waren die oben genannten Ausnahmen. Artikel 25 ff. befreit zudem Sendungen von Privatpersonen an Privatpersonen, die auf einen Gesamtwert von 45 Euro beschränkt sind.
Bereits zum 1. Dezember 2008 war die Wertgrenzenerhöhung für die Zollbefreiung eben nicht auch auf die Mehrwertsteuerbefreiung übertragen worden, die bei 22 Euro verblieb. § 1a EUStBV 1993 wurde deswegen zur Klarstellung eingefügt. So sind seitdem in Deutschland Waren aus Drittländern in Postsendungen bis zu einem Wert von 22 Euro zoll- *und* einfuhrumsatzsteuerfrei. Bis 150 Euro sind die Waren zwar zoll-, aber *nicht* einfuhrumsatzsteuerfrei und müssen entsprechend zollamtlich behandelt werden.
Der Wegfall der 22-Euro-Grenze für die Mehrwertsteuer korrespondiert erneut nicht mit der zollrechtlichen Wertgrenze für die Zollbefreiung. Zur Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens für Einfuhren aus Drittländern ist nun die Zollbehörde berufen. Die Mehrwertsteuer auf Drittlandseinfuhren wird in der EU in der Regel von den nationalen Zollbehörden der Mitgliedstaaten anlässlich des zollrechtlichen Einfuhrvorgangs verwaltet.
In Deutschland werden Kleinbeträge von Einfuhrabgaben, d. h. von weniger als 5 Euro bei einem Einfuhrwert von 26,31 Euro, gemäss § 23 der Zollverordnung nicht erhoben und damit auch nicht buchmässig erfasst. Die Regelung dürfte wegen der europäischen Vorgaben wohl geändert bzw. ganz aufgehoben werden müssen.
In Deutschland ist für die Umsetzung des zum 1. Januar 2021 geltenden Richtlinienrechts eine entsprechende Änderung der nationalen Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung erforderlich.

4 Zollabfertigungsverfahren

Dienstleister müssen sich gut organisieren, um das durch den E-Commerce steigende Volumen ordnungsgemäss bei der Zollbehörde abzuwickeln. Auch die deutschen Auswechslungsstellen und – bei einer Weiterleitung von diesen – die deutschen Binnenzollämter müssen ab dem 1. Januar 2021 Mehrarbeit im Postverkehr einplanen.
Aufgrund einer Änderung der Delegierten Verordnung über den Zollkodex der Union ist es ab dem 1. Januar 2021 möglich, Waren im Wert von bis zu 150 Euro mit einer Zollanmeldung, die dreimal

Download (30.04.2024 18:40:41)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

weniger Daten erfordert als eine Standard-Anmeldung, anzumelden. Unter Berücksichtigung der riesigen Menge an Sendungen mit geringem Wert, die in die EU eingeführt werden, können weder die Zollanmelder noch die IT-Systeme der Zollbehörden die Erstellung und Verarbeitung einer Standard-Zollanmeldung pro Sendung abwickeln und eine Standard-Zollanmeldung ist in den meisten Fällen nicht erforderlich, da für Waren mit einem Wert von unter 150 Euro keine Zollpflicht besteht. Die Europäische Kommission hat aus diesem Grund die Delegierte Verordnung über den Zollkodex der Union geändert, um eine Datenmenge von geringerem Umfang, die besser verarbeitet werden kann, aber dennoch angemessen ist (ein «deutlich reduzierter Datensatz»), in Zollanmeldungen für Einfuhren von Sendungen mit geringem Wert (Sendungen unter dem Grenzwert von 150 Euro für die Anmeldung von Einfuhrabgaben) zu ermöglichen. Diese Rechtsvorschriften sollen für Zollbehörden und Händler gleichermassen die Auswirkungen des deutlichen Anstiegs der Anzahl der Zollanmeldungen abschwächen. Es handelt sich um einen wichtigen Schritt nach vorne und ermöglicht den Mitgliedstaaten der EU und Wirtschaftsteilnehmern, ihre IT-Entwicklungen weiter voranzutreiben. Die geänderte Delegierte Verordnung ist bereits am 25. Juli 2019 in Kraft getreten.

Im Ergebnis erscheint es sinnvoll, der Einfuhrabgabenhinterziehung im Postverkehr einen Riegel vorzuschieben.

Die deutsche Zollverwaltung hat bereits zum 1. Februar 2020 die Möglichkeit der Postabfertigung von zuhause geschaffen. Damit können zum Zollamt weitergeleitete Postsendungen bis zu einem Wert von 1000 Euro ohne das persönliche Erscheinen des Zollbeteiligten abgefertigt werden. Wenn der die Benachrichtigung der Deutschen Post AG erhalten hat, dass ihre Sendung beim Zollamt liegt, setzt er sich zeitnah mit diesem in Verbindung, sofern er seine Sendung nicht wie gewohnt beim Zollamt abholen möchte. Nach Kontaktaufnahme mit dem Zollamt erhält er eine Erklärung, die er mit den erforderlichen Ausdrucken der fehlenden Unterlagen innerhalb der Lagerdauer ihrer Sendung beim Zollamt diesem zusenden kann. Die Lagerdauer beträgt bei Briefsendung sieben Tage und bei Paketsendung vierzehn Tage ab dem Zeitpunkt der Übergabe der Sendung durch die Deutsche Post AG an das Zollamt, d. h. diese Frist kann bereits laufen, obwohl der Zollbeteiligte von der Deutschen Post AG noch keine Benachrichtigung erhalten hat. Nach Erhalt der Unterlagen fertigt das Zollamt die Sendung ab. Nach erfolgter Abfertigung unter ggf. Zahlung der Einfuhrabgaben kann die Sendung zugeschickt werden. Hierzu ist eine vorherige Übermittlung einer Postwertbriefmarke erforderlich, da die Deutsche Post AG oder ein Post- und Kurierdienstleister, der die Sendung während der Öffnungszeiten beim Zollamt abholt, für den Transport der Sendung einen erneuten Beförderungsauftrag (Inlandfrankierung mit Haftung für Paketsendungen) benötigt.

5 Exkurs: Wertgrenze für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Nicht nur für Einfuhren gibt es wertabhängige Änderungen für den Warenverkehr, sondern auch für Ausfuhren. Ausfuhrlieferungen von Unternehmern sind umsatzsteuerfrei. Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Verkäufe von Unternehmern an Reisende aus Staaten ausserhalb der Europäischen Union. Man spricht vom «Export über den Ladentisch». Die Steuerbefreiung wird dem Unternehmer gewährt, wenn

- der Käufer im Drittlandsgebiet ansässig ist,
- die Waren innerhalb von drei Monaten nach Kauf in das Drittlandsgebiet gelangen und
- der Gesamtwert der Lieferung einschliesslich Umsatzsteuer 50 Euro übersteigt.

Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr sind in Deutschland seit dem 1. Januar 2020 erst ab einem Gesamtwert der Lieferung einschliesslich Umsatzsteuer von 50 Euro von der Umsatzsteuer befreit. Die Wertgrenze entfällt zum Ende des Jahres, indem das bereits in Vorbereitung befindliche IT-Verfahren zur automatisierten Erteilung der Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigungen in Deutschland in den Echtbetrieb geht (§ 6 Absatz 3a Satz 2 UStG).

Unionsrechtliche Grundlage der Einführung einer solchen Wertgrenze ist Artikel 147 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach gilt die Steuerbefreiung im nichtkommerziellen Reiseverkehr nur dann, wenn der Gesamtwert der Lieferung des jeweiligen Gegenstands einschliesslich Mehrwertsteuer mehr als 175 Euro beträgt. Die Mitgliedstaaten der

Download (30.04.2024 18:40:41)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

EU können jedoch auch eine Lieferung, deren Gesamtwert unterhalb dieser Wertgrenze liegt, von der Steuer befreien.
Nach § 6 Absatz 3a UStG sind Lieferungen an Abnehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Drittland – ausgenommen der Gebiete nach § 1 Absatz 3 UstG – steuerfrei, wenn die Waren in ihrem persönlichen Reisegepäck ausgeführt werden und die tatsächliche Ausfuhr vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, durchgeführt wird. Bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr hat der leistende Unternehmer durch Belege (§§ 8–11 UStDV) und Aufzeichnungen (§ 13 UStDV) das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 6 Absatz 4 UStG nachzuweisen. Dieser Nachweis erstreckt sich zusätzlich noch auf die zollamtliche Abnehmerbestätigung nach § 17 UStDV. Hierbei prüft die Zollverwaltung, ob der Abnehmer im Drittland ansässig ist (Abnehmernachweis) sowie, ob er die laut Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung aufgeführten Waren tatsächlich mit sich führt (Ausfuhrnachweis). Die Gesetzesänderungen sind erstmals auf Lieferungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden.
Dennoch stempelt die deutsche Zollverwaltung für Einkäufe oder Lieferungen vor dem 1. Januar 2020 Ausfuhrkassenzettel bzw. Kassenbons auch mit einem Wert unter 50,01 Euro unter Beachtung der Ausfuhrfrist, längstens jedoch bis zum 31. März 2020, ab. Zuständig für die Verwaltung der Umsatzsteuer und damit auch für Entscheidungen zur Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr sind in Deutschland die Finanzämter.