

Abzug der EUSt als Vorsteuer

Verbrauchssteuergedanke und Neutralitätsprinzip

Die EUSt-Entstehung richtet sich nach dem Zollschuldrecht. Dieses stellt allein auf das körperliche Verbringen der Ware aus dem Drittland sowie eventuelle Zuwiderhandlungen ab, ohne dabei unternehmensbezogene Kriterien oder die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht zu berücksichtigen. Der Abzug der EUSt als Vorsteuer richtet sich hingegen allein nach dem MwSt-Recht, das – anders als bei der Entstehung der EUSt – auf einen Leistungsaustausch abstellt.

Die MwSt wird abzüglich des Steuerbetrags geschuldet, der „die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“. Zur Bestimmung des Vorsteuerabzugsanspruchs muss also zunächst der Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen hergestellt werden. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt also zunächst voraus, dass die Bemessungsgrundlage für die begehrten Abzugsbeträge (nicht der Steuerbetrag!) zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehört. Bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangsumsatz und bestimmten Ausgangsumsätzen reicht es aus, wenn die Kosten als Gemeinkosten zumindest mittelbar in die Preiskalkulation der selbst ausgeführten Leistungen eingehen. Diese Grundvoraussetzung des Vorsteuerabzugs kann i.d.R. nur ein an der Lieferkette beteiligtes Unternehmen erfüllen. So erklärt sich im Ergebnis auch die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach Personen, die lediglich an der Einfuhr mitgewirkt haben (z.B. Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter), im Hinblick auf die EUSt auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen.

Wirtschaftliche Verfügungsmacht vs. Verwendung für Zwecke besteuerteter Umsätze

In Deutschland und in Österreich wird der Abzug der entrichteten EUSt als Vorsteuer davon abhängig gemacht, dass die Gegenstände „für“ das Unternehmen der den Abzug begehrenden Person eingeführt wurden. Nach ständiger Praxis der Verwaltung und Gerichte liegt eine Einfuhr „für“ das Unternehmen nur dann vor, wenn die eingeführten Gegenstände einem im Inland belegenen Unternehmensteil zugeordnet und sodann zur Ausführung von Umsätzen eingesetzt werden. Dabei wird vorausgesetzt, dass die den Vorsteuerabzug begehrende Person im Zeitpunkt der Einfuhr die **Verfügungsmacht** über den eingeführten Gegenstand innehat. Das gilt unabhängig davon, wer Schuldner der EUSt war, wer die EUSt entrichtet und wer den eingeführten Gegenstand über die Grenze gebracht hat. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist dabei auf die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr abzustellen.

Die MwStSystRL spricht hingegen an keiner Stelle von Einfuhr „für“ das Unternehmen. Der Vorsteuerabzug kommt nach den Richtlinienvorgaben immer in Betracht, soweit ein Unternehmen die eingeführten Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze **verwendet**. Der EuGH interpretiert das „Verwenden“ als Zusammenhang zwischen bezogenen Gegenständen und Ausgangsumsätzen. Der BFH hält es folglich für zweifelhaft,

ob das Abstellen auf die Verfügungsmacht bei der Einfuhr mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben vereinbar ist. Außer Frage steht allerdings bislang, dass nur eine an der Lieferkette beteiligte Person „für das Unternehmen“ einführen kann.

Das alleinige Abstellen auf die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr kann zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung der abzugsberechtigten Person führen: Wann die Verfügungsmacht bei Beförderungs- oder Versendungslieferungen genau übergeht, ist im Umsatzsteuerrecht weder national noch auf europäischer Ebene geregelt. Erfolgt die Überführung in den freien Verkehr in einem vereinfachten Verfahren (Anschreibeverfahren), muss überdies der Zeitpunkt der Anschreibung nicht zwangsläufig mit der Annahme der Zollanmeldung (= Überführung in den freien Verkehr) übereinstimmen. Solche Problemfelder entbehren in den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben jedweder Grundlage.

Ebensowenig überzeugt die herrschende Ansicht, dass letztlich ausschließlich ein Unternehmen „in der Lieferkette“ die EUST als Vorsteuer geltend machen darf. Denn die Einfuhr ist gerade kein Sonderfall der Lieferung eines Gegenstands aus einem Drittland in das Inland, sondern vielmehr vom Bestehen einer umsatzsteuerrechtlichen Lieferbeziehung unabhängig. Das umsatzsteuerrechtliche Konzept des Vorsteuerabzugs passt also nicht immer auf die EUST; es bedarf vielmehr der Modifikation durch die Rechtsprechung bzw. durch den europäischen Richtliniengeber.

Belegmäßiger Nachweis

Neben der subjektiven Vorsteuerabzugsberechtigung muss ein die Einfuhr und die Entrichtung der EUST bescheinigendes Dokument vorliegen. Dabei handelt es sich i.d.R. um den Abgabenbescheid, einen amtlichen Ersatzbeleg oder einen Ausdruck des elektronisch via ATLAS übermittelten Bescheids über die Einfuhrabgaben in Verbindung mit einem Beleg über die Zahlung der EUST.

In Deutschland kann die aufgeschobene und bis zum 16. Tag des Folgemonats zu entrichtende EUST bereits im Einfuhrmonat zum Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.