



## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

---



## Auftraggeber

---



Deutsches  
Maritimes  
Zentrum

Deutsches Maritimes Zentrum e.V.  
Hermann-Blohm-Str. 3  
20457 Hamburg

---

## Auftragnehmer

---



HTC Hanseatic Transport Consultancy  
Schopenstehl 15, 20095 Hamburg  
Telefon: +49 (40) 18 17 54 08  
info@htc-consultancy.de

---



AWB Rechtsanwalts-gesellschaft mbH  
Piusallee 76  
48147 Münster  
Telefon +49 (251) 62 03 069-0  
info@awb-international.de

---

## Autoren

Prof. Dr. Jan Ninnemann, HTC

Alena Werner, HTC

Torsten Tesch, HTC

Dr. Nathalie Harksen, AWB

Britta Lüger, AWB

Hamburg|Münster, 27.03.2023

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Management Summary</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Herleitung des Auftrages</b>	<b>9</b>
<b>3</b>	<b>Ausgangssituation</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Analyse der Abwicklung von Einfuhren und Steuererhebungen</b>	<b>11</b>
4.1	EU-GRUNDLAGEN	11
4.2	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN DEUTSCHLAND	12
4.3	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN DEN NIEDERLANDEN	24
4.4	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN BELGIEN	33
4.5	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN FRANKREICH	40
4.6	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN POLEN	53
4.7	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN SLOWENIEN	61
4.8	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN ITALIEN	66
4.9	DAS ERHEBUNGSVERFAHREN IN GRIECHENLAND	71
<b>5</b>	<b>Vergleich der Verfahren in den untersuchten Mitgliedstaaten und Bewertung</b>	<b>78</b>
5.1	VERFAHREN IN DEN MITGLIEDSTAATEN	78
5.2	BEWERTUNG UND FAZIT	79
<b>6</b>	<b>Quantitative Analyse</b>	<b>82</b>
6.1	DEUTSCHER AUßENHANDEL	82
6.2	UMSCHLAGENTWICKLUNG IN DEN DEUTSCHEN SEEHÄFEN	100
6.3	ZUSAMMENFASSUNG	114
<b>7</b>	<b>Qualitative Analyse</b>	<b>116</b>
7.1	ONLINE-BEFRAGUNG	117
7.2	INTERVIEWSEQUENZ	124
7.3	ZUSAMMENFASSUNG	137
<b>8</b>	<b>Handlungsempfehlungen</b>	<b>139</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>147</b>

## Abkürzungsverzeichnis

### A

A.R.	Arrêté Royal
Abs.	Absatz
AEO	Authorized Economic Operator
AEO-C	Authorized Economic Operator – Customs Simplifications
AEO-S	Authorized Economic Operator – Securities
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AFV	allgemeiner Fiskalvertreter
AGFisc	Administration Générale de la Fiscalité
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ATLAS	Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklung-System

### B

BFH	Bundesfinanzhof
BFV	beschränkter Fiskalvertreter
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Buchst.	Buchstabe
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern

### C

CANA	Code additionnel national
CGI	Code general des impôts
Code TVA	Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

### D

D.L.	Decreto Legge
------	---------------

D.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGFIP	Direction générale des Finances publiques
DV	Dienstvorschrift

## **E**

EG	Europäische Gemeinschaft
EORI	Economics Operators' Registration and Identification
EU	Europäische Union
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EuGH	Europäischer Gerichtshof

## **F**

ff.	Folgende
-----	----------

## **G**

gem.	gemäß
GG	Grundgesetz

## **I**

i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
idR.	in der Regel

## **M**

MwSt.	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG

## O

OZEAN Online-Zugriff der Finanzverwaltung auf ATLAS Ein-/Ausfuhrdaten

## P

PDU Procédure de dédouanement unique

PL Polen

## S

S. Satz

SAFT Standard Audit File for Tax

## T

TULD Testo Unico Leggi Doganali

TVA Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

TVAI Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée a l'importation

## U

UAbs. Unterabsatz

Urt. v. Urteil vom

USt. Umsatzsteuer

USt.IdNr. Umsatzsteueridentifikationsnummer

UStAE Umsatzsteuer-Anwendungserlass

UStG Umsatzsteuergesetz

UStVA Umsatzsteuer-Voranmeldung

UStDV Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

UZK Unionszollkodex Verordnung 952/13

## V

VAT Value Added Tax

VSF Vorschriftensammlung der Bundeszollverwaltung

## **W**

Wet OB                      Wet op de omzetbelasting

## **Z**

ZA                              Zollamt

ZDDV                        Zakon o davku na dodano vrednost

ZDS                            Zentralverband der deutschen Seehafenbetriebe e. V.

ZICZEU                      Zakon o izvajanju carinske zakonodaje Evropske unije

ZollVG                        Zollverwaltungsgesetz

## Glossar

**Anmelder** Anmelder ist nach Art. 5 Nr. 15 UZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung, eine Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung, eine summarische Eingangsanmeldung, eine summarische Ausgangsmeldung, eine Wiederausfuhrzollanmeldung oder eine Wiederausfuhrmitteilung abgibt. Anmelder kann auch die Person sein, in deren Namen die Anmeldung oder Mitteilung abgegeben wird.

**Ansässigkeit** Eine natürliche Person gilt im Zollgebiet als ansässig, wenn diese ihren gewöhnlichen Wohnsitz dort hat. Eine juristische Person gilt als im Zollgebiet ansässig, wenn diese dort einen eingetragenen Sitz, ihren Hauptsitz oder die ständige Niederlassung im Zollgebiet hat, Art. 5 Nr. 11 UZK.

**ATLAS** Dieser Begriff bezeichnet das IT-Verfahren der deutschen Zollverwaltung. Die Bezeichnung ergibt sich aus den Anfangsbuchstaben von **A**utomatisiertes **T**arif- und **L**okales **Z**oll-**A**bwicklungs-**S**ystem.

**Aufschub-BIN** Die Aufschub-BIN ist eine spezielle Benutzer-Identifikations-Nummer für die Nutzung eines Aufschubkontos im IT-Verfahren ATLAS. Sie ersetzt die handschriftliche Unterschrift des Unternehmers und muss bei jeder Inanspruchnahme des Aufschubkontos angegeben werden.

**Aufschubkonto** Werden Zölle und EUSt bei der Einfuhr nicht unmittelbar entrichtet, können diese nach Erhalt einer entsprechenden Bewilligung für einen periodischen Zeitraum (in DE: ein Monat) auf ein Konto bei der Bundeskasse Trier aufgeschoben werden. Es ist zwi-

schen einem Aufschubkonto für Zölle und einem Aufschubkonto für die EUSt zu unterscheiden. Ein Aufschubkonto für Zölle wird nur gegen eine Sicherheitsleistung gewährt. Ein solches Konto für EUSt wird ohne Sicherheitsleistung bewilligt, wenn der Unternehmer berechtigt ist, die Vorsteuer in vollem Umfang abzuziehen. Die aufgeschobenen Einfuhrabgaben, welche im Laufe eines Kalendermonats entstanden sind, müssen erst bis zum 16. des Folgemonats an die Bundeskasse Trier gezahlt werden. Fälligkeitstermin für die EUSt ist der 26. des zweiten, auf die Einfuhr folgenden, Monats.

**Ausfuhr** Als Ausfuhr wird das Zollverfahren bezeichnet, mit welchem Unionswaren aus dem Zollgebiet der EU verbracht werden, Art. 269 UZK.

**Befreiung von der EUSt** Die Einfuhr von Waren aus Drittländern nach Deutschland kann unter bestimmten Voraussetzungen von der EUSt befreit sein. § 5 UStG regelt die Befreiung von der EUSt. So ist zum Beispiel die Einfuhr von menschlichen Organen oder Blut von der EUSt befreit. Gleichsam ist die Einfuhr von Waren von der EUSt befreit, die unmittelbar im Anschluss an die Einfuhr durch den Schuldner der EUSt zur Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen verwendet werden.

**Bemessungsgrundlage** Die Bemessungsgrundlage für die EUSt ist in § 11 UStG geregelt. Sie entspricht grds. dem Zollwert zzgl. des Zollbetrags zzgl. Beförderungskosten und sonstiger Dienstleistungskosten innerhalb der EU bis zum ersten oder einem weiteren Bestimmungsort.

**Besitzer der Ware** Als Besitzer der Ware wird für Zwecke des Zollrechts derjenige bezeichnet, der Eigentümer der Ware ist oder eine ähnliche Verfügungsbefugnis besitzt. Als Besitzer der Ware kann auch derjenige gelten, der die tatsächliche Verfügungsmacht über die Ware hat, Art. 5 Nr. 34 UZK.

**Bundeskassen** Die Bundeskassen nehmen für den Bund die Aufgabe der Annahme und der Leistung von Zahlungen wahr, soweit es sich nicht um die Erhebung von Steuern handelt, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Bundeskassen sind bei der Generalzolldirektion zu errichten, § 79 BHO.

**Bürgschaft** Durch die Übernahme einer Bürgschaft verpflichtet sich der Bürge gegenüber den Zollstellen zur Zahlung des gesicherten Betrags der Zolldschulden. Der Bürge verpflichtet sich schriftlich zur Entrichtung des gesicherten Betrages der Zolldschuld entsprechenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben und anderen Abgaben, Art. 94 Abs. 2 UZK.

**Dauerfristverlängerung** Unternehmen müssen bis zum 10. Tag des auf den Voranmeldezeitraum folgenden Monats eine Umsatzsteuervoranmeldung bei den Landesfinanzbehörden einreichen. Hierfür kann eine Dauerfristverlängerung beantragt werden. Wird diese erteilt, kann die Umsatzsteuervoranmeldung bis zu einem Monat nach der ursprünglichen Frist eingereicht werden. Wird die Umsatzsteuervoranmeldung monatlich eingereicht, muss eine Sondervorauszahlung in Höhe von 1/11 der Umsatzsteuervorauszahlung des letzten Jahres an das Finanzamt geleistet werden.

**Direktverrechnung** Die Direktverrechnung ist eine besondere Form der Erhebung der EUSt. Bei Nutzung der Direktverrechnung wird

die EUSt unter bestimmten Voraussetzungen nicht mehr an die Zollbehörden entrichtet. Sie wird direkt auf dem Steuerkonto des Unternehmers beim Finanzamt vorgeschrieben und mit dem Vorsteuererstattungsanspruch aus der EUSt. verrechnet.

**Drittland** Land oder Gebiet außerhalb des Zoll- und Steuergebiets der Union.

**Einfuhr** Als Einfuhr wird *zollrechtlich* das tatsächliche, endgültige oder vorübergehende Verbringen von Waren in das Zollgebiet der EU bezeichnet. Es handelt sich um kein Zollverfahren, sondern um einen Realakt. *Einfuhrumsatzsteuerrechtlich* handelt es sich um den Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union, um dort einem Verbrauch zugeführt zu werden.

**Einfuhrabgaben** Dies sind die für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben, Art. 5 Nr. 20 UZK. Die EUSt gehört nicht zu den Einfuhrabgaben im Sinne des Zollrechts.

**Einfuhrumsatzsteuer** Die Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) ist eine Steuer, welche bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland erhoben wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Im Sinne der Abgabenordnung (AO) handelt es sich um eine sog. Verbrauchssteuer. Die EUSt ist sowohl bei gewerblichen als auch bei privaten Einfuhren zu entrichten. Für den Unternehmer ist sie allerdings abzugsfähig.

**Einheitspapier** Bei der Überführung von Waren in ein Zollverfahren ist eine Zollanmeldung abzugeben. Die amtliche Vorlage/das amtliche Muster wird als Einheitspapier bezeichnet.

**EORI-Nummer** Hierbei handelt es sich um eine Nummer zur Registrierung und Identifizierung von Wirtschaftsbeteiligten, sog. Zollnummer. Die Bezeichnung ergibt sich aus den Anfangsbuchstaben der Begriffe **E**conomic **O**perator **R**egistration and **I**dentification.

**Erhebung** Die entstandenen Zollschulden werden nach Art. 101 ff. UZK erhoben. Hierbei handelt es sich um die Festsetzung des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabensbetrags sowie die Mitteilung der Abgabenschuld an den Zollschuldner unter Angaben einer Frist und der Modalitäten für die Entrichtung.

**Fiskalvertretung** Ein Fiskalvertreter vertritt ausländische Unternehmer, die im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen und keine Vorsteuerbeträge abziehen können, gegenüber der deutschen Finanzverwaltung bei der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Zusammenfassenden Meldungen und gegenüber dem Statistischen Bundesamt für die Abgabe von Intrastat-Meldungen. Die rechtlichen Voraussetzungen der Fiskalvertretung ergeben sich in Deutschland aus §§ 22a ff UStG.

**Frachtführer** Eine Person, die aufgrund eines Frachtvertrages verpflichtet ist, Waren an einen Bestimmungsort zu befördern und dort an den Empfänger abzuliefern, § 407 HGB.

**Gestellung** Mitteilung an die Zollbehörden, dass Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eingetroffen sind und für Zollkontrollen zur Verfügung stehen, Art. 5 Nr. 33 UZK.

**Mehrwertsteuer** Siehe Umsatzsteuer

**Mehrwertsteuerlager** Als Mehrwertsteuerlager (auch als Umsatzsteuerlager bezeichnet)

kann jeder räumlich bestimmte Ort im Inland bezeichnet werden, welcher zur Lagerung von Gegenständen dienen soll, die in der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG genannt werden. Als ein solches Lager können auch Räume oder jeder andere feste Ort im Inland dienen, welche als Zolllager zugelassen sind. Nach § 4 Nr. 4a UStG sind Lieferung von Gegenständen, die in der Anlage 1 des UStG bezeichnet sind, von der USt befreit, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wurde oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet.

**Importeur** Nach § 2 Nr. 20 AHStatG ist Importeur eine gebietsansässige Person, die einen Vertrag geschlossen hat, der zum grenzüberschreitenden Warenverkehr führt. Liegt ein solcher Vertrag nicht vor, so ist Importeur eine gebietsansässige Person, die Ware in das Erhebungsgebiet hineinbringt oder bringen lässt oder sie entgegennimmt oder entgegennehmen lässt. Existiert eine solche Person nicht, so ist Importeur eine gebietsansässige Person, die die Ware im Moment der grenzüberschreitenden Lieferung besitzt.

**Nicht-Unionswaren** Alle Waren, die keine Unionswaren sind sowie solche, die den Status als Unionsware verloren haben, Art. 5 Nr. 24 UZK.

**Reverse-Charge** Unter Reverse-Charge versteht man die Umkehr der Steuerschuldnerschaft. In Deutschland finden sich die entsprechenden Regelungen in § 13b UStG. Nicht der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt und kann diese uU als Vorsteuer in Abzug bringen. Der leistende Unternehmer fakturiert entsprechend ohne

gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber seinem Abnehmer.

**Sicherheitsleistung** Nach Art. 89 UZK können die Zollbehörden eine Sicherheitsleistung für möglicherweise entstehende oder bereits entstandene Zollschulden erheben. Die Sicherheit kann durch Hinterlegung einer Barsicherheit, Stellung eines Bürgen oder jede andere Form der Sicherheitsleistung geleistet werden, die dieselbe Gewähr für die Entrichtung des Betrags der der Zollschuld entsprechenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben und anderen Abgaben bietet.

**Spediteur** Spediteur ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Güterversendungen durch Frachtführer für Rechnung des Versenders im eigenen Namen zu besorgen, § 453 ff HGB.

**Stellvertreter (direkt)** Der direkte Stellvertreter nach Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2, 1. Alt. UZK ist ein Zollvertreter, der im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt. Die Rechtswirkungen der Stellvertretung treffen ausschließlich den Vertretenen als Anmelder. Der direkte Vertreter muss im Zollgebiet der Union ansässig sein.

**Stellvertreter (indirekt)** Der indirekte Stellvertreter handelt nach Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2, 2. Alt. UZK im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Anderen. Die Rechtswirkungen der Stellvertretung treffen in erster Linie den Stellvertreter als Anmelder. Der indirekte Vertreter muss im Zollgebiet der Union ansässig sein.

**Steuerschuldner** Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist, § 43 AO. Für die Umsatzsteuer enthält § 13a UStG in Deutschland

die entsprechenden Regelungen. IdR. ist Steuerschuldner der leistende Unternehmer; für die EUSt. gelten gem. § 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäße.

**Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr** Dabei handelt es sich um ein Zollverfahren, Art. 5 Nr. 16 UZK. Werden einfuhrabgabenpflichtigen Nicht-Unionswaren in die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, entsteht die Einfuhrzollschuld. Durch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erhalten Nicht-Unionswaren den zollrechtlichen Status von Unionswaren, Art. 201 Abs. 3 UZK.

**Unionszollkodex** Der Zollkodex der Europäischen Union (Verordnung (EU) Nr. 952/2013) bildet als Basisrechtsakt zusammen mit der Durchführungsverordnung zum UZK und der delegierten Verordnung zum UZK das Zollrecht der EU. Die Vorschriften gelten seit dem 01.05.2016. Der UZK ist unmittelbar anwendbares Recht in allen Mitgliedstaaten der Union.

**Umsatzsteuer** Die Umsatzsteuer wird im allgemeinen Sprachgebrauch auch als Mehrwertsteuer (MwSt.) bezeichnet. Besteuert wird der Konsum. Getragen wird die Umsatzsteuer wirtschaftlich vom Endverbraucher, allerdings wird diese indirekt vom Verkäufer/Unternehmer an das Finanzamt abgeführt. Je nach Art der Ware oder Dienstleistung variiert die Höhe der Umsatzsteuer in Deutschland zwischen 7% und 19% (2022).

**Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) vergibt die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.). Diese wird neben der Steuernummer erteilt und ermöglicht dem Unternehmer

die Teilnahme am Europäischen Binnenmarkt für Umsatzsteuerzwecke. Über ein elektronisches Portal beim BZSt können ausländische USt-IdNr. qualifiziert verifiziert werden.

**Umsatzsteuerlager** Siehe Mehrwertsteuerlager

**Umsatzsteuer-Voranmeldung** Gemäß § 18 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung zu übermitteln. Die Übermittlung der Daten kann monatlich oder quartalsweise erfolgen.

**Unionswaren** Als Unionswaren gelten alle Waren, die a) im Zollgebiet der Union vollständig gewonnen oder hergestellt wurden, b) aus Ländern oder Gebieten außerhalb des Zollgebiets der Union in dieses Gebiet verbracht und zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden oder die c) im Zollgebiet der Union entweder ausschließlich aus Waren nach Buchstabe b oder aus Waren nach den Buchstaben a und b gewonnen oder hergestellt wurden.

**Verfahrenscode 42** Diese Codierung ist bei der Einfuhr von Waren in der Zollanmeldung anzugeben, wenn die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen bestimmt sind. Die Einfuhr ist in diesem Fall von der EUST. befreit, § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG.

**Vorsteuerabzug** Der Vorsteuerabzug ist das Recht eines Unternehmers, von seiner Umsatzsteuerschuld die an Vorunternehmer oder Zollämter bzw. Finanzämter entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug zu bringen abziehen.

**Waren** Waren sind bewegliche Güter einschließlich elektrischen Stroms und Erdgas, § 2 Abs. 2 AHStatG.

**Wirtschaftsbeteiligter** Ein Wirtschaftsbeteiligter im Sinne des Zollrechts ist eine Person, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit Tätigkeiten befasst ist, die durch die zollrechtlichen Vorschriften abgedeckt sind, Art. 5 Nr. 5 UZK.

**Zahllast vs. Erstattung** Als Zahllast eines Unternehmens gegenüber dem Finanzamt versteht man die Differenz zwischen der abziehbaren Vorsteuer und der Umsatzsteuerschuld. Ist die abziehbare Vorsteuer größer als die Umsatzsteuerschuld, wird dem Unternehmer der überschüssige Betrag vom zuständigen Finanzamt erstattet.

**Zahlungsaufschub** Entstandene Zoll- und Steuerschulden müssen innerhalb einer bestimmten vorgegebenen Frist entrichtet werden. Nach Art. 110 UZK kann ein Zahlungsaufschub eingeräumt werden.

**Zollanmelder** Siehe Anmelder

**Zollanmeldung** Handlung, durch die eine Person in der vorgeschriebenen Art und Weise die Absicht bekundet, Waren in ein bestimmtes Zollverfahren überzuführen, Art. 5 Nr. 12 UZK.

**Zollvertreter** Nach Art. 5 Nr. 6 UZK jede Person, die von einer anderen Person dazu bestellt wurde, für deren Geschäftsverkehr mit den Zollbehörden die Handlungen vorzunehmen und Formalitäten zu erfüllen, die im Rahmen der zollrechtlichen Vorschriften erforderlich sind, siehe Stellvertreter.

**Zollbehörden** Dies sind die für die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften zuständigen Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten und

sonstige nach einzelstaatlichem Recht zur Anwendung bestimmter zollrechtlicher Vorschriften ermächtigte Behörden, Art. 5 Nr. 1 UZK. In Deutschland untersteht die Zollverwaltung dem Bundesministerium der Finanzen.

**Zollschuldner** Ein Zollschuldner ist eine zur Erfüllung der Zollschild verpflichtete Person, Art. 5 Nr. 19 UZK.

**Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter** (Authorized Economic Operator – AEO) Ein im Zoll-

gebiet der Union ansässiger Wirtschaftsbeteiligter, der besondere Anforderungen an seine Zuverlässigkeit, seine Zahlungsfähigkeit, die bisherigen Einhaltung der einschlägigen Rechtsvorschriften sowie gegebenenfalls der Erfüllung bestimmter Sicherheitsstandards erfüllt. Je nach Art des Zertifikats (AEO-S, AEO-C oder AEO-F) können zugelassene Wirtschaftsbeteiligte Vereinfachungen in Anspruch nehmen.

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Vergleich des Erhebungsverfahrens in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten	3
Abbildung 2	Entstehung der Abgabenschuld	15
Abbildung 3	Erhebung der EUSt bei direkter Zahlung	19
Abbildung 4	Erhebung der EUSt bei Nutzung eines eigenen Aufschubkontos	20
Abbildung 5	Erhebung der EUSt bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos	21
Abbildung 6	Erhebung der EUSt bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos	21
Abbildung 7	Erhebung der EUSt bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos seit 01.12.2020	22
Abbildung 8	Erhebung der EUSt bei Direktverrechnung	23
Abbildung 9	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Niederlande	24
Abbildung 10	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Belgien	33
Abbildung 11	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Frankreich	40
Abbildung 12	Frz. Umsatzsteuererklärung (Muster) – Meldung der Umsätze	52
Abbildung 13	Frz. Umsatzsteuererklärung (Muster) – Vorsteuerabzug	52
Abbildung 14	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Polen	53
Abbildung 15	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Slowenien	61
Abbildung 16	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Italien	66
Abbildung 17	Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Griechenland	71
Abbildung 18	Schematische Darstellung der quantitativen Analyse	82
Abbildung 19	Entwicklung Welthandel 1900-2021 (Export in Billionen US-\$)	84
Abbildung 20	Entwicklung der Warenexporte nach Wert (Index: 2000 = 100)	85
Abbildung 21	Anteil der Vorprodukte an den deutschen Wareneinfuhren in %	86
Abbildung 22	Ausgewählte sozio-ökonomische und technologische Trends	87
Abbildung 23	Deutscher Außenhandel	90
Abbildung 24	Einfuhren nach Warengruppen (SITC 1-Steller) im Jahr 2021	91
Abbildung 25	Ausfuhren nach Warengruppen (SITC 1-Steller) im Jahr 2021	92
Abbildung 26	Einfuhren und Ausfuhren nach Bundesländern im Jahr 2021	93
Abbildung 27	Einfuhren und Ausfuhren nach Bundesländern je Einwohner im Jahr 2021	94
Abbildung 28	Einfuhren 2021 nach Ländern (TOP 15)	95
Abbildung 29	Ausfuhren 2021 nach Ländern (TOP 15)	95
Abbildung 30	Außenhandel mit EU- und Drittländern	96

Abbildung 31	Außenhandel in den Jahren 2007 und 2020 nach EU- und Drittländern	96
Abbildung 32	Einfuhren aus Drittländern	97
Abbildung 33	Einnahmen EUSt in Mrd. Euro	98
Abbildung 34	Einnahmen EUSt in Mrd. Euro in den ZA der dt. Seehäfen	99
Abbildung 35	Shanghai Containerized Freight Index	100
Abbildung 36	Weltseehandel/Weltweiter Containerumschlag	101
Abbildung 37	Gesamtumschlag aller deutscher Seehäfen	102
Abbildung 38	Umschlag nach Ladungsart im Jahr 2021	102
Abbildung 39	Umschlag nach NST Gütergruppen in 2021	103
Abbildung 40	Empfang und Versand 2021 nach Ländern (TOP 10)	104
Abbildung 41	Rangfolge deutsche Seehäfen nach Umschlag in Mio. Tonnen	105
Abbildung 42	Anteil Drittlandsvolumen in ausgewählten deutschen Seehäfen in 2021	106
Abbildung 43	Marktanteile der deutschen Seehäfen in Europa	108
Abbildung 44	Umschlagentwicklung in den Top 15 EU-Containerhäfen	109
Abbildung 45	Containerumschlag ausgewählter Wettbewerbshäfen 2007 – 2021 in Mio. TEU	110
Abbildung 46	Kriterien für die Transportwege-/Hafenwahl	111
Abbildung 47	Entwicklung dt. Außenhandel und Seegüterumschlag	113
Abbildung 48	Verkehrsmengen Vereinigtes Königreich	114
Abbildung 49	Vorgehen Marktbefragung	116
Abbildung 50	Arbeitsschritte Onlinebefragung	117
Abbildung 51	Fragen Onlinebefragung	118
Abbildung 52	Teilnehmende Unternehmen nach Branchen	118
Abbildung 53	Bewertung der Umstellung auf das Fristenmodell	119
Abbildung 54	Einfluss des Erhebungsverfahrens auf die Wahl des Transportweges	121
Abbildung 55	Anteil Importvolumen, das nicht über dt. Seehäfen geroutet wurde	123
Abbildung 56	Anteil Importvolumen, das bewusst wieder in dt. Seehäfen verlagert wird	123
Abbildung 57	Arbeitsschritte bei der Interviewbefragung	124
Abbildung 58	Interviewleitfaden – Deutsch	125
Abbildung 59	Interviewte Unternehmen nach Branche	126
Abbildung 60	Interviewte Unternehmen der verladenden Wirtschaft nach Größe	126

## 1 Management Summary

In Deutschland sowie in anderen EU-Mitgliedsstaaten unterliegt die Einfuhr von Waren aus Drittländern unter anderem der Einfuhrumsatzsteuer (EUST). Verfahrenstechnisch bestehen allerdings zwischen den Erhebungsverfahren in den europäischen Staaten erhebliche Unterschiede. Das von Deutschland angewandte Erhebungserfahren beeinträchtigt nach Meinung der Marktteilnehmer die Wettbewerbsfähigkeit des Hafen- und Logistikstandortes Deutschland. Es schafft einen Anreiz für Importeure, ihre Güter über Seehäfen anderer EU-Staaten einzuführen, da diese einfachere Verfahren anbieten. Im Ergebnis führt das aktuelle deutsche Erhebungsverfahren zur Bindung von Liquidität und damit zu erhöhten Kosten für die importierende Wirtschaft. Zum 1. Dezember 2020 ist in Deutschland eine Verschiebung der Fälligkeiten zur Erhebung der EUST eingeführt worden. Zugleich wurde beschlossen, im Jahr 2023 zu evaluieren, ob die Verschiebung sowie die Einführung weiterer Beschleunigungsmaßnahmen den Wettbewerbsnachteil im europäischen Vergleich abgebaut habe und der Standort Deutschland ausreichend gestärkt werde. Weiterhin zur Diskussion steht zudem die Einführung eines anspruchsvolleren Verrechnungsmodells, das zwar tiefer in die bestehenden Verfahren eingreifen würde, aber aus der Sicht vieler die für die Wirtschaft und den Fiskus nachhaltigere Lösung wäre – insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland.

Um die Evaluierung im Jahr 2023 effektiv durchführen zu können, hat das Deutsche Maritime Zentrum Hanseatic Transport Consultancy und die AWB Rechtsanwaltsgesellschaft beauftragt, einen Rechtsvergleich bestehender Verfahren in ausgewählten europäischen Mitgliedstaaten von maritimer Bedeutung sowie umfassende quantitative und qualitative Dokumentation von Marktentwicklungen und ihren Ursachen sowie Potenzialen im Zeitraum vom 1. Dezember 2020 bis Mitte/Ende 2022 zu erstellen.

Die Ergebnisse der Studie soll die Feststellung ermöglichen, ob und inwieweit Liquiditätsnachteile, Kosten für die importierende Wirtschaft und die Verwaltung gesenkt und damit die Attraktivität des maritimen Standortes Deutschland gestärkt werden kann. Darüber hinaus soll die Entwicklung von Marktanteilen relevanter europäischer Standorte im Vergleich zu deutschen Standorten ermittelt und dokumentiert werden.

### 1.1 Ausgangssituation

Die Einfuhr von Gegenständen aus Drittstaaten in den Wirtschaftskreislauf der Europäischen Union unterliegt nicht nur Zöllen, sondern auch der Einfuhrumsatzsteuer (EUST). Anders als die Zollabgaben ist die EUST für Unternehmer in jedem europäischen Mitgliedstaat abzugsfähig und damit neutral. Prinzipiell ist die EUST bei der Einfuhr von Gegenständen zunächst zu entrichten und kann im Nachgang als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Nach den Regelungen des europäischen Mehrwertsteuerrechts legen die einzelnen Mitgliedstaaten die Einzelheiten der Entrichtung der Mehrwertsteuer für die Einfuhr von Gegenständen fest. In Deutschland erfolgt die Festsetzung und Erhebung der EUST durch die (Bundes-) Zollverwaltung, der Abzug der EUST als Vorsteuer durch die (Landes-)Finanzverwaltungen. Die EUST ist zunächst durch den Abgabenschuldner an die Zollverwaltung zu entrichten und kann nachgelagert durch Abgabe einer Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Das europäische Unionsmehrwertsteuerrecht lässt den Mitgliedstaaten einen Spielraum hinsichtlich der rechtlichen Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens der EUST. Die Mitgliedstaaten können fakultativ vorsehen, dass die für die Einfuhr von Gegenständen geschuldete Mehrwertsteuer nicht zum

Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist, sofern sie als solche in der Mehrwertsteuererklärung angegeben wird. In diesem Fall erfolgt keine Entrichtung der EUSt beim Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union.

## 1.2 Das Erhebungsverfahren in Deutschland

Werden in Deutschland Gegenstände zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt, sind die Abgaben binnen einer Frist von zehn Tagen ab Mitteilung der Abgaben an die Zollstelle zu entrichten. Alternativ besteht die Möglichkeit einer Zahlungserleichterung durch Inanspruchnahme eines sog. bewilligten Zahlungsaufschubs. In diesem Fall sind die während eines Monats entstandenen Einfuhrzollbeträge erst zum 16. des auf die Einfuhr **folgenden** Monats an die Zollverwaltung zu entrichten.

Bis zum 30. November 2020 galt dies gleichsam für die EUSt. Zum 01. Dezember 2020 ist die Fälligkeit der EUSt auf den 26. des **zweiten** auf die Einfuhr folgenden Monats verlängert; die Fälligkeiten für Zoll und EUSt fallen damit bei Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs auseinander. Zu entrichten ist die EUSt gegenüber den Zollbehörden aber weiterhin.

In Deutschland erfolgt die Erstattung der EUSt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens durch Abgabe einer Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung. Sie ist in dem Veranlagungszeitraum abzusetzen, in dem die Waren eingeführt und die EUSt damit entstanden ist. Die Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung erfolgt grundsätzlich bis zum 16. des **Folgemonats** der Einfuhr, bei Nutzung einer Dauerfristverlängerung bis zum 16. des **zweiten** auf den Veranlagungszeitraum folgenden Monats. Die Abgabe der Erklärung bedeutet nicht zugleich auch zwingend die Auskehr der zu erstattenden Beträge. Es können mitunter größere Zeiträume zwischen der Entrichtung der EUSt gegenüber der Zollverwaltung und der Erstattung seitens der Finanzverwaltung liegen, so dass das in Deutschland praktizierte Erhebungsmodell insbesondere angesichts der aktuellen Zinsenwicklung zu einem Liquiditätsnachteil für die importierende Wirtschaft führt.

### 1.3 Das Erhebungsverfahren in ausgesuchten Mitgliedstaaten der EU – Vergleich

Gegenstand der Untersuchung ist das Erhebungsverfahren der EUSt in den Mitgliedstaaten, in denen Einfuhren über Seehäfen eine bedeutende Rolle spielen. Neben Deutschland waren damit Einfuhren in Belgien, den Niederlanden, Frankreich, Slowenien, Polen, Italien und Griechenland Gegenstand der Studie.

Abbildung 1 Vergleich des Erhebungsverfahrens in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten

KRITERIUM								
Direkte Zahlung (Frist 10 Tage)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Zahlungsaufschub Zoll und EUSt	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓
Zahlungsaufschub nur für EUSt	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✗
Direktverrechnung	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Direktverrechnung-zwingend	✗	✓	✗	✓	✗	✓	✓	✗
Antragsverfahren	✗	✓	✓	✗	✓	✗	✗	✓
Steuerliche Registrierung	✗	✓ ✗	✓ ✗	✓	✓	✓	✓	✓
Warenkreis beschränkt	✗	✓ ✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗
AEO Zertifikat/Voraussetzungen	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✓

Quelle: Eigene Darstellung.

Mit Ausnahme von Deutschland haben alle untersuchten Mitgliedstaaten die ihnen durch das Mehrwertsteuerrecht der Union eingeräumte Möglichkeit zur Vereinfachung des Erhebungsverfahrens der EUSt genutzt und entsprechende Regelungen zur Direktverrechnung von EUSt und Vorsteuer in das nationale Recht eingeführt. Diese sind in ihrer Ausgestaltung allerdings unterschiedlich.

- ▶ Das Verfahren der Direktverrechnung ist in allen untersuchten Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Slowenien - und seit dem 1. Januar 2022 auch Frankreich - als Antrags-/Bewilligungsverfahren ausgestaltet. In Slowenien und Frankreich ist eine Bewilligung/Lizenz/Genehmigung zur Inanspruchnahme der Direktverrechnung nicht (mehr) erforderlich.
- ▶ Alle EU-Mitgliedstaaten setzen grundsätzlich voraus, dass der Steuerpflichtige zur Mehrwertsteuer registriert ist. Die Niederlande und Belgien weichen von diesem Prinzip in den Fällen ab, in denen der Steuerpflichtige einen sog. Fiskalvertreter beauftragt, die Deklaration für ihn vorzunehmen. In diesem Fall entfällt die Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke als auch die Verpflichtung zur Beantragung einer Bewilligung.
- ▶ Eine Kontrolle des Verfahrens erfolgt in allen Mitgliedstaaten durch einen Datenabgleich zwischen der Zoll- und der Finanzverwaltung, ähnlich wie bei dem in Deutschland gebräuchlichen Fachverfahren OZEAN (*Online-Zugriff der Finanzverwaltung auf Ein-/Ausfuhr-Daten*). In **Belgien** werden durch einen täglichen, automatisierten Datenaustausch zwischen den belgischen Zoll- und Finanzbehörden die in der Zollanmeldung deklarierten Beträge an EUSt mit den Eintragungen in der Mehrwertsteuerdeklaration verglichen.
- ▶ Die **Niederlande** haben die Direktverrechnung bereits 1969 in nationales Recht umgesetzt; die Bewilligung wird als sog. „Art.-23-Bewilligung“ bezeichnet. Der Antragsteller muss regelmäßig Waren in die Niederlande einführen und – sofern er nicht in den Niederlanden ansässig ist – einen Fiskalvertreter bestellt haben. Eine eigene steuerliche Registrierung entfällt bei Beauftragung eines Fiskalvertreters.

- ▶ In **Belgien** besteht die Möglichkeit der Direktverrechnung seit 1973; es ist eine „E.T. 14.000“-Bewilligung zu beantragen. Diese wird Steuerpflichtigen erteilt, die entweder ihren Sitz in Belgien haben, die in Belgien steuerlich registriert sind oder die sich durch einen Fiskalvertreter mit belgischer USt.-IdNr. vertreten lassen. Zudem muss der Antragsteller darlegen können, dass Einfuhren getätigt werden, er seine steuerlichen Verpflichtungen erfüllt und fällige Steuerforderungen beglichen hat.
- ▶ In **Frankreich** war die Direktverrechnung bis zum 31. Dezember 2021 als besonderes fakultatives Verfahren vorgesehen. Zum 1. Januar 2022 wurde es für Unternehmer, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, als Regelverfahren ausgestaltet. In diesem Zusammenhang ist die Zuständigkeit für die EUSt von der Zollverwaltung auf die Finanzverwaltung übertragen worden. Auch ausländische Unternehmer, die seit dem 1. Januar 2022 Waren zur Einfuhr nach Frankreich abfertigen wollen, müssen daher zwingend über eine gültige französische Mehrwertsteuernummer verfügen, um die Direktverrechnung durchführen zu können.
- ▶ In **Slowenien** ist die Direktverrechnung nicht als Antragsverfahren ausgestaltet; d.h., es ist keine Bewilligung erforderlich, um die Vereinfachung in Anspruch nehmen zu können. Der Steuerpflichtige muss zur Mehrwertsteuer in Slowenien registriert sein; ist er nicht in Slowenien ansässig, muss er einen Fiskalvertreter bestellen.
- ▶ **Italien** beschränkt das Recht zur Direktverrechnung auf einen eng begrenzten Warenkreis, bietet aber mit dem Mehrwertsteuerlager eine Alternative, die im Ergebnis der Direktverrechnung gleichkommt.
- ▶ **Polen** stellt für die Erteilung einer Bewilligung zur Inanspruchnahme der Direktverrechnung auf die Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 39 Buchst. a bis c UZK für den sogenannten Authorized Economic Operator (AEO) ab, um die Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen sicher zu stellen.
  - keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die zoll- oder steuerrechtlichen Vorschriften und keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit;
  - Nachweis eines erhöhten Maßes an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegung mittels eines Systems der Führung der Geschäftsbücher und gegebenenfalls Beförderungunterlagen, das geeignete Zollkontrollen ermöglicht;
  - Zahlungsfähigkeit.
- ▶ **Griechenland** setzt durch ein Mindesteinfuhrvolumen extrem hohe Anforderungen materieller und formeller Art an den Erhalt der Bewilligung, so dass diese in Griechenland zwar rechtlich besteht, aber aktuell von nur wenigen Steuerpflichtigen genutzt wird. Darüber hinaus verlangt auch Griechenland die Einhaltung der o.g. AEO-Kriterien.

#### 1.4 Das Erhebungsverfahren – Bewertung

Die deutsche Wirtschaft hat die Änderung des Fälligkeitstermins bei der EUSt Ende 2020 als Einführung einer vorübergehenden Erleichterung zur Kenntnis genommen. Diese Änderung führt (noch) nicht zu einer Angleichung der Wettbewerbsbedingungen an andere Mitgliedstaaten der EU, in denen eine unmittelbare Verrechnung von EUSt und Vorsteuerguthaben möglich ist. Abhängig von der persönlichen Situation des Wirtschaftsbeteiligten und seinen daraus resultierenden rechtlichen Möglichkeiten bestehen aufgrund der der Fälligkeitslösung keine signifikanten Vorteile.

Zur Schonung der Liquidität der einführenden Wirtschaft ist die Direktverrechnung die wirtschaftsfreundlichste Möglichkeit und aus den folgenden Gründen konkurrenzlos:

- ▶ Nach derzeit geltendem deutschem Recht ist es nicht möglich, eine Zahlungserleichterung in Anspruch zu nehmen, ohne selbst oder über einen Dritten über einen bewilligten Zahlungsaufschub zu verfügen. Nicht möglich ist ein eigener laufender Zahlungsaufschub für folgende Personen:

- Personen mit Sitz in einem Drittstaat (Ausnahme: Schweiz und Liechtenstein); Personen, die *nicht* regelmäßig Gegenstände einführen. Regelmäßig führt ein, wer
  - mindestens zwei Abfertigungen (unter Inanspruchnahme des bewilligten Zahlungsaufschubs) im Monat oder 25 entsprechende Abfertigungen im Jahr durchführt oder durchführen lässt<sup>1</sup>oder
  - geschuldete EUSt-Beträge hat, die mindestens EUR 10.000/Monat oder EUR 120.000/Jahr betragen.<sup>2</sup>
- ▶ Die Verschiebung der Fälligkeit der EUSt setzt einen von den Zollbehörden vorab bewilligten Zahlungsaufschub voraus. Nutzt der Importeur für die Einfuhr der Gegenstände das Aufschubkonto eines Dritten, z.B. eines Logistikers, so erfolgt die Verschiebung der Fälligkeit verfahrensrechtlich zu Gunsten des Inhabers des Zahlungsaufschubs. Der Importeur wird aber i.d.R. verpflichtet sein, die Erstattung der über das Aufschubkonto gebuchten EUSt gegenüber dem Dritten unmittelbar nach erfolgter Einfuhr vorzunehmen.
- ▶ Zollrechtlich wird für die Inanspruchnahme des besonderen Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben kein Zahlungsaufschub bewilligt. Es entsteht die EUSt in voller Höhe; die dieses Verfahren nutzenden Unternehmer sind von der Vereinfachung ausgeschlossen.
- ▶ Die Entkoppelung des Fälligkeitstermins der Einfuhrabgaben von der Fälligkeit der EUSt führt sowohl für die Verwaltung als auch den Steuerpflichtigen zu einem erhöhten administrativen Aufwand im Rahmen der Überwachung der Abgabentrachtung.
- ▶ Gleiches gilt für die Nutzung der Zentralen Zollabwicklung bei der Einfuhr ohne Direktverrechnung.

## 1.5 Quantitative Analyse

Im zweiten Teil der Studie wurden der deutsche Außenhandel sowie die Umschlagentwicklung der deutschen Seehäfen betrachtet, um weiterführende Aussagen zur Bedeutung des Erhebungsverfahrens auf die Wahl des Transportweges bzw. des Seehafens für Einfuhren aus Drittländern treffen zu können. Die Ergebnisse der quantitativen Analyse lassen sich wie folgt zusammenfassen.

- ▶ Der deutsche Außenhandel hat sich auf Basis der ein- und ausgeführten Warenwerte in den vergangenen Jahren positiv entwickelt. Die dynamische Entwicklung des Warenwertes als wesentliche Grundlage für die Erhebung der EUSt ist v.a. durch den Außenhandel mit Drittländern entstanden. Im Vergleich dazu war die für die Seehäfen relevante Entwicklung auf Basis des Warengewichts weniger dynamisch.
- ▶ Zu den wichtigsten Handelspartnern Deutschlands zählten in den vergangenen Jahren neben den europäischen Nachbarstaaten die Volksrepublik China, die USA und Russland. Durch die Sanktionen wird sich der Handel mit Russland deutlich abschwächen und punktuell zum Erliegen kommen. Die Niederlande sind einer der wichtigsten Handelspartner Deutschlands, was im Wesentlichen durch die Rolle Rotterdams als Europas größtem Seehafen und wichtigem Umschlagpunkt für deutsche Ein- und Ausfuhren begründet werden kann.
- ▶ Die Entwicklung des deutschen Außenhandels und des Güterumschlags in den deutschen Seehäfen haben sich seit 2015 tw. entkoppelt. Ursächlich dafür sind stagnierende bzw. rückläufige Umschlagmengen im Containersegment - insbesondere in den beiden größten deutschen Seehäfen

---

<sup>1</sup> DV über den laufenden Zahlungsaufschub, VSF Z 09 14, Abs. 203. Mit Fachmeldung v. 13.06.2022 hat die deutsche Zollverwaltung mitgeteilt, dass abweichend von Mindesteinfuhren pro Monat oder Jahr der laufende Zahlungsaufschub auch dann beantragt werden kann, wenn die geschuldeten EUSt Beträge mindestens EUR 10.000/Monat oder EUR 120.000/Jahr betragen.

<sup>2</sup> Deutsche Zollverwaltung, Fachmeldung v. 13.06.2022.

Hamburg und Bremerhaven - und damit einhergehende Marktanteilsverluste im europäischen Vergleich. Neben dem Wettbewerb mit den Westhäfen Rotterdam und Antwerpen sehen sich die deutschen Seehäfen einer zunehmenden Konkurrenz aus dem Mittelmeer- und Ostseeraum z. B. Piräus und Danzig gegenüber.

- ▶ Der Anteil des Drittlandgeschäfts ist in den Seehäfen unterschiedlich stark ausgeprägt und in den Nordseehäfen deutlich stärker ausgeprägt als in der Ostsee, wo es infolge der Sanktionen gegen Russland zu einer weiteren Abschwächung kommen wird.
- ▶ Die Waren werden aufgrund unterschiedlicher Kriterien über verschiedene Seehäfen eingeführt und unterliegen einer divergierenden Verlagerungsdynamik. Der Untersuchungszeitraum wurde durch die angespannte Situation in der Containerschifffahrt überlagert, was dazu geführt hat, dass die bekannte Rationalität bei der Wahl eines Transportweges z. T. außer Kraft gesetzt wurde. Angesichts der Coronapandemie ab 2020 und der Auswirkungen des Krieges in der Ukraine seit 2022 konnte innerhalb der betrachteten Zeiträume kein Effekt festgestellt werden, der sich explizit auf die Neuregelung des Erhebungsverfahrens zurückführen ließe.

## 1.6 Qualitative Analyse

Die qualitative Analyse erfolgte mittels einer zweistufigen Marktbefragung. Zunächst wurde in einer Online-Befragung ein erstes Stimmungsbild erhoben. Im zweiten Schritt wurden verschiedene Stakeholder im Rahmen von zwei Interviewsequenzen zu ihrer Einschätzung zu der Neuregelung, der Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit), der Bedeutung für die Wahl des Transportweges sowie dem Optimierungsbedarf befragt. Zu den Befragten zählten Prozessbeteiligte wie Speditionen und Logistikdienstleister, Unternehmen aus Industrie und Handel, Seehafenbehörden und -umschlagbetriebe, Zollverwaltung und diverse Verbände sowie Industrie- und Handelskammern. Die wesentlichen Ergebnisse der qualitativen Analyse lassen sich wie folgt zusammenfassen.

Bewertung der Neuregelung:

- ▶ Wenn sich Befragte positiv zur Neuregelung geäußert haben, war dies in der Regel mit dem Hinweis verbunden, dass es sich um einen ersten wichtigen Schritt zur Optimierung des Erhebungsverfahrens handelt, dem weitere Anpassungen folgen müssten.
- ▶ Speditionen bewerten die Neuregelung durchweg negativ. Aufgrund der verlängerten Fälligkeit sammeln sich potenziell höhere Beträge an als zuvor, weshalb ein höheres Ausfallrisiko besteht. Die aufgeschobene Fälligkeit wird zudem häufig nicht an die Kundschaft weitergegeben, die zu einem großen Teil die Aufschubkonten der Speditionen nutzt. Der beabsichtigte Effekt kommt demzufolge nicht bei der adressierten Zielgruppe insbesondere den kleinen und mittelgroßen Unternehmen an.
- ▶ In vielen Unternehmen der verladenden Wirtschaft wurde die Neuregelung zwar wahrgenommen, hat aber keine Resonanz hervorgerufen. Neuregelungen führen in den Unternehmen zu administrativem Aufwand, der sich in Konzernen mit einer Vielzahl an Tochtergesellschaften möglicherweise multipliziert.
- ▶ Der beabsichtigte Liquiditätseffekt ist bedingt eingetreten, auch weil das Modell nur Unternehmen mit eigenem Aufschubkonto adressiert. Eine Erhöhung der Anzahl an EUSt-Aufschubkonten ist laut Zollverwaltung seit der Neuregelung nicht erkennbar. Angesichts der Negativzinssituation im Untersuchungszeitraum leisten einzelne Unternehmen Vorabzahlungen, wodurch sich der beabsichtigte Effekt quasi aufhebt.
- ▶ Fehlende Schnittstellen zwischen den Behörden und der geringe Grad der Digitalisierung in der Importabfertigung führen dazu, dass das Erhebungsverfahren als sehr kompliziert wahrgenommen wird.

- ▶ Die Langwierigkeit und Historie des Gesetzgebungsprozesses und seiner Anpassung führen zu Unzufriedenheit und Frustration bei einzelnen Marktteilnehmern. Die Befragten äußerten Unverständnis über eine deutsche Sonderrolle, in der im Gegensatz zu den europäischen Nachbarn, die durch die Regelungen des europäischen Mehrwertsteuerrechts gegebenen Möglichkeiten nicht ausgeschöpft werden.

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

- ▶ Die Gruppe der Speditionen und Logistikdienstleister ist am stärksten von der Regelung betroffen. Das Ausfallrisiko und der administrative Aufwand werden als Gründe genannt
- ▶ Die Importeure sind in unterschiedlichem Maße betroffen, dies hängt von Faktoren wie Unternehmensgröße, Zweck und Integrationsgrad in globale Lieferketten ab. Große Unternehmen verfügen meist über ein eigenes Aufschubkonto.
- ▶ Bei kleinen und mittleren Unternehmen macht sich bemerkbar, dass die EUSt weiterhin verauslagt werden muss und erst zeitlich nachgelagert als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, womit den Unternehmen kurzfristig Liquidität entzogen wird.
- ▶ Die Hafenstandorte sind abhängig von der Bedeutung des Drittlandgeschäfts und dem Verlagerungsrisiko in den dominierenden Gütersegmenten an den einzelnen Standorten unterschiedlich von der Thematik betroffen.
- ▶ Das Angebot der Zollverwaltung (aufgrund der Negativzinssituation zum Zeitpunkt der Befragung), eine Zahlung vor Fälligkeit und das Begleichen von Einzelfällen zuzulassen, führt dort zu einem hohen administrativen Aufwand bei der Überwachung der Zahlungseingänge, da die Abgabenlast häufig nicht in Gänze, sondern gestückelt beglichen wird.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges:

- ▶ Logistische Faktoren, wie die Entfernung zur Produktion oder Distributionszentren und Transportkosten sind für die meisten Unternehmen ausschlaggebend für die Wahl des Transportweges.
- ▶ Eine Case Study zeigt, dass sich die Relevanz auch auf ausländische Unternehmen erstreckt, die nach Deutschland einführen, jedoch über keine Niederlassung oder steuerliche Registrierung in Deutschland verfügen und sich deshalb den Einfuhrhafen mit dem aus ihrer Sicht einfachsten Erhebungsverfahren aussuchen.
- ▶ Obwohl viele der befragten Unternehmen das aktuelle Erhebungsverfahren in Deutschland als Wettbewerbsnachteil bewerten, wird die Quantifizierung eines konkreten Verlagerungseffekts bzw. -potenzials offengelassen.
- ▶ Die Wettbewerber in den europäischen Häfen sind sich ihres Vorteils aufgrund des Erhebungsverfahrens bewusst und werben damit.

#### Optimierungsbedarf:

- ▶ Der Großteil der befragten Unternehmen wünscht sich eine Lösung, die mit denen in den europäischen Nachbarländern vergleichbar ist, d. h. die Möglichkeit einer Saldierung von EUSt und Vorsteuer einhergehend mit einer Verbesserung der Kommunikation mit den unterschiedlichen Behörden unter Nutzung digitaler Lösungen.
- ▶ Das föderale System wird als das wesentliche Hindernis hinsichtlich einer Weiterentwicklung der Umstellung wahrgenommen.

## 1.7 Handlungsempfehlungen

Angesichts absehbarer und teilweise schon eingetretener Veränderungen der Rahmenbedingungen besteht umgehender Handlungsbedarf. Aufgrund der Bedeutung des Außenhandels auch für Standorte im Binnenland sind alle Bundesländer aufgefordert, diesen Handlungsbedarf beim Bund zu adressieren und damit die Wettbewerbsfähigkeit der jeweiligen Regionen zu sichern. Es wird empfohlen:

- ▶ die Ergebnisse der Studie als Grundlage für die Evaluierung des Erhebungsverfahrens durch das BMF im Jahr 2023 einzubeziehen.
- ▶ den EU-Handlungsrahmen zu nutzen und die Einführung eines Erhebungsverfahrens nach Verrechnungslogik voranzutreiben.
- ▶ die Erfahrungen der europäischen Nachbarstaaten zu nutzen. Als mögliche Vorlage bieten sich die in Frankreich, Belgien und den Niederlanden praktizierten Erhebungsverfahren an.
- ▶ ein deutsches Modell der Direktverrechnung zu entwickeln und umzusetzen.
- ▶ eine Anpassung sowie Erweiterung der maßgeblichen Gesetzestexte und Verordnungen vorzunehmen
- ▶ den Umstellungsprozess aktiv zu begleiten und mit Kommunikations- und Aufklärungsmaßnahmen zu flankieren.
- ▶ in der Übergangsphase: die Rahmenbedingungen und den Zugang zum Fristenmodell zu vereinfachen; die Hürden für ein Aufschubkonto zu senken und für jede/n verfügbar zu machen; aktiv für die Nutzung eines eigenen Aufschubkontos zu werben.

## 2 Herleitung des Auftrages

In Deutschland sowie in anderen EU-Mitgliedsstaaten wird für die Einfuhr von Waren aus Drittländern u.a. Einfuhrumsatzsteuer (EUST) erhoben. In Ansehung des Neutralitätsprinzips in der Umsatzsteuer ist diese für Unternehmer abzugsfähig. In Deutschland ist für die Festsetzung und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollverwaltung verantwortlich, während der Abzug der EUST als Vorsteuer durch die Finanzverwaltung erfolgt. Die Regelungen des europäischen Mehrwertsteuerrechts lassen den Mitgliedstaaten hingegen einen Spielraum hinsichtlich der rechtlichen Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens. Vor diesem Hintergrund sind die Erhebungsverfahren in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union unterschiedlich ausgestaltet. Zu untersuchen war daher zunächst das Erhebungsverfahren der EUST in ausgewählten Mitgliedstaaten der Europäischen Union, namentlich Niederlande, Belgien, Frankreich, Polen, Slowenien, Italien und Griechenland. Das von Deutschland angewandte Erhebungsverfahren zur Einfuhrumsatzsteuer beeinträchtigt nach Meinung der Marktteilnehmer die Wettbewerbsfähigkeit des Hafen- und Logistikstandortes Deutschland. Es schafft einen Anreiz für Importeure, ihre Güter über Seehäfen anderer EU-Staaten einzuführen, da diese vermeintlich Verfahren anbieten. Das aktuelle deutsche Erhebungsverfahren führt zur Bindung von Liquidität und damit zu erhöhten Kosten für Importeure.

Im Juni 2020 hatten Bund und Länder beschlossen, in Deutschland das sogenannte Fristenmodell bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zum Januar 2021 einzuführen (tatsächlich wurde es bereits zum 1. Dezember 2020 eingeführt, Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6. Oktober 2020). Es ist zudem beschlossen worden, im Jahr 2023 zu evaluieren, ob durch die Verschiebung der Fälligkeiten sowie durch die Einführung weiterer Beschleunigungsmaßnahmen der Bundesländer der Wettbewerbsnachteil im europäischen Vergleich abgebaut und der Standort Deutschland ausreichend gestärkt wird. Zur Diskussion steht weiter die Einführung eines anspruchsvolleren Verrechnungsmodells, das zwar tiefer in die bestehenden Verfahren eingreifen würde, aber aus der Sicht vieler die für die Wirtschaft und den Fiskus nachhaltigere Lösung wäre.

Um die Evaluierung im Jahr 2023 effektiv durchführen zu können, ist eine umfassende quantitative und qualitative Dokumentation von Marktentwicklungen und ihren Ursachen sowie Potenzialen im Zeitraum vom 1. Dezember 2020 bis Mitte/Ende 2022 erforderlich. Hierzu soll die Einführung des Fristenmodells gutachterlich begleitet werden, um fundiert feststellen zu können, inwieweit Liquiditätsnachteile, Kosten für die Importeure und die Verwaltung gesenkt und damit die Attraktivität des maritimen Standortes Deutschland gestärkt werden können. Mit dem Projekt soll die Entwicklung von Marktanteilen relevanter europäischer Standorte im Vergleich zu deutschen Standorten ermittelt und dokumentiert werden.

Die Entwicklungen in Bezug auf die Anpassung des Verfahrens der Einfuhrumsatzsteuer, die von aktuellen politischen Entscheidungen ausgehen, sollen vorausschauend analytisch begleitet werden, um eine solide Grundlage für die Evaluierung im Jahr 2023 zu schaffen.

### 3 Ausgangssituation

Werden Waren in das Zoll- und Steuergebiet der Union eingeführt und zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überlassen, sind die Einfuhrabgaben gem. Art. 108 Abs. 1 UAbs. 2 Unionszollkodex (UZK)<sup>3</sup> innerhalb einer Frist von zehn Tagen ab Mitteilung der Abgaben an die Zollstelle zu entrichten, mithin also binnen 10 Tagen nach erfolgter Einfuhr. Bei der Überführung von Waren zur Überlassung zum freien Verkehr besteht gem. Art. 110 UZK die Möglichkeit einer Zahlungserleichterung durch Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs. Ist dem Unternehmer selbst oder seinem Beauftragten ein Zahlungsaufschub durch die Zollbehörden bewilligt worden, so sind die während eines Monats entstandenen Einfuhrabgabenbeträge erst zu einem späteren Zeitpunkt an die Zollverwaltung zu entrichten, Art. 111 UZK. Die Bewilligung des Zahlungsaufschubs für Einfuhrzollabgaben ist gem. Art. 105 UZK von der Leistung einer Sicherheit abhängig und kann Antragstellern bewilligt werden, die entweder eigene oder fremde Abgabenschulden aufschieben möchten. Dies ermöglicht insbesondere Dienstleistern das Führen eines Aufschubkontos, auf welchem die Abgabenschulden ihrer Auftraggeber aufgeschoben werden, ohne dass diese selbst ein Aufschubkonto beantragen müssten. In Deutschland finden die genannten Vorschriften über die Verweisung in § 21 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG)<sup>4</sup> Anwendung auf die Einfuhrumsatzsteuer (EUST). Mithin entsteht bei Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die EUST, die entweder unmittelbar im Anschluss an die Einfuhr gegenüber den Zollbehörden entrichtet oder aber bei Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs zu einem späteren Zeitpunkt auf das Konto der Bundeskasse Trier zu überweisen ist.

Im Gegensatz zu den Zollabgaben kann die EUST vom Unternehmer gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Zuständig für die Erstattung der an die Zollbehörden entrichteten EUST als Vorsteuer sind in Deutschland nicht die Bundeszollbehörden, sondern die Finanzämter der Länder. Im Ergebnis wird damit in Deutschland das Verfahren zur Festsetzung und Erhebung der EUST durch die Zollbehörden und das Erstattungsverfahren der EUST im Wege des Vorsteuerabzugs durch die (Landes-) Finanzbehörden völlig unabhängig voneinander durchgeführt. Insbesondere der Zeitpunkt der Fälligkeit und Entrichtung der EUST gegenüber den Zollbehörden als auch der Zeitpunkt der Auskehr der EUST als Vorsteuer durch die Landesfinanzbehörden sind nicht aufeinander abgestimmt.

Die Erstattung der EUST erfolgt in Deutschland im Rahmen des Veranlagungsverfahrens. Sie kann in dem Veranlagungszeitraum abgesetzt werden, in dem diese entstanden ist, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG. Sie entsteht nicht wie die Umsatzsteuer am Ende des Kalenderjahres, sondern gem. §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 Abs. 2 UZK mit der Annahme der Zollanmeldung.<sup>5</sup> Nur für diesen Veranlagungszeitraum ist der Vorsteuerabzug der EUST möglich. Ein Wahlrecht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzugs der EUST in späteren Veranlagungszeiträumen ist nicht zulässig.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl.EU 2013 v. 10.10.2013, Nr. L 269, S. 1.

<sup>4</sup> Umsatzsteuergesetz, zuletzt geändert durch Art. 3 G v. 10.3.2021, BStBl. I 2021, S. 330.

<sup>5</sup> VSF Z 8101 – Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuer – Abs. 2.

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 13.02.2014, V R 8/13, BStBl II 2014, 595, Rz 30; BFH, Urt. v. 1.12.2010, XI R 28/08, BStBl II 2011, 994, Rz 15, BFH, Urt. v. 08.05.2020, V B 95/18, Rz 13, BFH/NV 2020, 1102-1103.

## 4 Analyse der Abwicklung von Einfuhren und Steuererhebungen

### 4.1 EU-Grundlagen

Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)<sup>7</sup> unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Unter der Einfuhr eines Gegenstands, wird nach Art. 30 MwStSystRL die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 29 AEUV befindet, in die Gemeinschaft verstanden. Örtlich entsteht die EUSt nach den Bestimmungen der Art. 60 und 61 MwStSystRL, zeitlich nach den Art. 70 und 71 MwStSystRL. Gem. Art. 168 Buchst. e MwStSystRL ist der Steuerpflichtige berechtigt, die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist, von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen. Nach Art. 178 Buchst. e MwStSystRL setzt dies voraus, dass er insbesondere im Besitz eines auf seinen Namen lautenden Beleges ist, der ihn als Empfänger der Lieferung oder Einführer ausweist.

Die zentralen mehrwertsteuerlichen Regelungen des Unionsrechts zum Erhebungsverfahren der EUSt finden sich in den Art. 201, 211 und 260 MwStSystRL.

**Art. 201:**

*Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.*

**Art. 211:**

*Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten der Entrichtung der Mehrwertsteuer für die Einfuhr von Gegenständen fest.*

*Insbesondere können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die für die Einfuhr von Gegenständen durch Steuerpflichtige oder Steuerschuldner oder bestimmte Gruppen derselben geschuldeten Mehrwertsteuer nicht zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist, sofern sie als solche in der gemäß Artikel 250 erstellten Mehrwertsteuererklärung angegeben wird.*

**Art. 260 :**

*Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten der Erklärungsspflichten in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen fest.*

Ausweislich der genannten Bestimmungen sind die EU-Mitgliedstaaten frei, das Festsetzungs- und Erhebungsverfahren der EUSt zu regeln. Daraus ergibt sich, dass nationale Unterschiede im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren der EUSt bestehen können.

#### 4.1.1 Erklärung der EUSt

So erfolgt die Anmeldung bzw. Erklärung von Waren aus einem Drittland zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr gem. Art. 260 MwStSystRL nach den Regelungen, die die EU-Mitgliedstaaten zur Einfuhr von Waren vorgesehen haben. Dies betrifft insbesondere die Einzelheiten der Abgabe von Steuererklärungen zur Festsetzung und Erhebung der EUSt. In der Regel wird die Anmeldung der EUSt gemeinsam mit der Anmeldung der Zölle erfolgen. Denkbar ist aber auch die getrennte Anmeldung von EUSt und Zoll.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EG 2006 v. 11.12.2006, Nr. L 347, S. 1.

<sup>8</sup> Vgl. dazu VAT Committee v. 17.02.2023, Working Paper No 924 Rev9, Art. 211 - VAT aspects of centralised clearance for customs upon importation – taxud.c.1(2023)1796769 – EN.

### 4.1.2 Schuldner der EUSt

Nach Art. 201 MwStSystRL ist es den EU-Mitgliedstaaten freigestellt, die Person festzulegen, welche die Steuer auf die Überlassung von Waren zum steuerrechtlich freien Verkehr schuldet.<sup>9</sup> So kommt als Steuerschuldner der EUSt die Person in Betracht, welcher die Waren gehören, die zum freien Verkehr abgefertigt werden. Gleichsam kann Steuerschuldner der EUSt der sog. zollrechtliche Anmelder sein, d.h. die Person, die die Waren im eigenen Namen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr anmeldet bzw. in deren Namen die Waren durch einen Vertreter bei den Zollbehörden angemeldet werden. Auch Personen, die lediglich als Vertreter an der zollamtlichen Handlung der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mitwirken, kommen als Steuerschuldner der EUSt in Frage.

### 4.1.3 Entrichtung der EUSt

Darüber hinaus sind die EU-Mitgliedstaaten nach Art. 211 Abs. 1 MwStSystRL berechtigt, die Einzelheiten der Entrichtung der EUSt festzulegen. Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL ist als Wahlrecht der EU-Mitgliedstaaten ausgestaltet. Nach dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die EUSt nicht unmittelbar bei der Einfuhr und damit gleichzeitig mit der Abfertigung der eingeführten Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zu erheben ist, sondern die EUSt abweichend von den allgemeinen Regelungen von allen Steuerschuldnern – oder aber auch nur von Gruppen von ihnen – in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. -erklärung angemeldet und unmittelbar als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Das Verfahren entspricht damit im Ergebnis der Durchführung der Erhebung der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen.<sup>10</sup>

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Bestimmungen ist innerhalb der Europäischen Union danach zu unterscheiden, ob die EUSt

- unmittelbar im Zeitpunkt der Überlassung der Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr gegenüber den Zollbehörden zu entrichten ist,
- im Rahmen des Einzelaufschub für einzelne buchmäßig erfasste Beträge aufgeschoben wird, sog. Einzelaufschub,
- bei vorheriger Bewilligung des laufenden Zahlungsaufschubs zunächst auf ein sog. Aufschubkonto bei den Zollbehörden gebucht und nach Ablauf einer von den Mitgliedstaaten festgelegten Zeitspanne zu entrichten ist, sog. laufender Zahlungsaufschub oder
- im Zeitpunkt der Überlassung der Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr nicht entrichtet, sondern im Wege der Verrechnung erst im Rahmen der periodisch abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldung deklariert wird, sog. Direktverrechnung.

Eine Direktverrechnung ist nur in den Mitgliedstaaten der Union möglich, welche die fakultative Regelung des Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt haben.

## 4.2 Das Erhebungsverfahren in Deutschland

In Deutschland obliegt der Bundeszollverwaltung gem. Artikel 106 Abs. 1 Grundgesetz (GG), Art. 108 Abs. 1 GG die Erhebung und Verwaltung der Zölle, während die Erhebung und Verwaltung der Umsatzsteuer durch die Steuerverwaltung der Länder erfolgt, Art. 106 Abs. 3, 5a GG, Art. 108 Abs. 2 GG.

<sup>9</sup> 43. Erwägungsgrund zur MwStSystRL: Die Mitgliedstaaten sollten den Einfuhrsteuerschuldner nach freiem Ermessen bestimmen können. EuGH, Urt. v. 29.07.2010, C-248/09, Pakora Plus, Rz 51, 52, Slg 2010, I-7701.

<sup>10</sup> Langer in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 1. Aufl. 1995, 165. Lieferung, Artikel 206 MwStSystRL, Rn 32.

Die bei Einfuhr von Waren aus einem Drittland in das Steuergesetzgebiet der Union entstehende EUSt ist eine besondere Form der Umsatzsteuer, als sie im deutschen UStG nur unvollständig geregelt ist.<sup>11</sup>

Daher ist die EUSt in wesentlichen Bereichen wie der Entstehung der Steuerschuld, der Bestimmung des Steuerschuldners, des Orts der Steuerschuldentstehung als auch dem Erhebungsverfahren aus dem sachlichen Regelungsbereich des UStG ausgewiesen und durch das unionsrechtliche Zollrecht geregelt. Die EUSt gehört nach § 1 Abs. 1 Satz 3 Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) zu den von den Zollbehörden verwalteten Einfuhrabgaben und unterliegt in dieser Eigenschaft weitgehend den für Zölle geltenden Vorschriften des Unionszollrechts.<sup>12</sup> Lediglich die Fälligkeit der EUSt wurde durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz<sup>13</sup> mit Wirkung zum 01.12.2020 unter bestimmten Bedingungen von der Fälligkeit der Zollabgaben abgekoppelt. Davon abgesehen, unterliegt das Erhebungs- und Festsetzungsverfahren der EUSt gänzlich den Vorschriften des Unionszollrechts.

#### 4.2.1 Erhebungsverfahren

Sofern das UStG nicht ausdrückliche Regelungen enthält, finden über § 21 Abs. 2 UStG<sup>14</sup> sinngemäß geltende Zollvorschriften Anwendung. Die besonderen Vorschriften für die EUSt in § 21 UStG sind Folge der Zweckmäßigkeitserwägungen des Gesetzgebers, die EUSt von den Zollbehörden erheben und verwalten zu lassen.<sup>15</sup>

##### 4.2.1.1 Erklärung der EUSt

Da der grenzüberschreitende Warenverkehr zollamtlich überwacht wird<sup>16</sup> und die eingeführten Waren bei ihrer Verbringung in das Zollgebiet der Union aus Gründen der Zollerhebung oder anderen Gründen (z.B. Überwachung von Verboten und Beschränkungen) erfasst werden müssen, können sämtliche 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.<sup>17</sup> Vor diesem Hintergrund erfolgt die Anmeldung der EUSt in Deutschland durch Abgabe einer Einfuhrzollanmeldung gegenüber den deutschen Zollbehörden. Diese setzen nicht nur Zölle, sondern auch die EUSt gegenüber dem Anmelder fest. Über die Verweisungsnorm des § 21 Abs. 2 UStG ist damit auch Art. 260 MwStSystRL in Deutschland derart umgesetzt worden, dass die zollrechtlichen Deklarationsverpflichtungen auch für die EUSt zur Anwendung kommen.

##### 4.2.1.2 Schuldner der EUSt

Der Schuldner der EUSt wird gemäß § 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG ebenfalls nach den Vorschriften für Zölle bestimmt.<sup>18</sup> Der Schuldner der Zölle ist damit auch der Schuldner der EUSt. Mit diesem

<sup>11</sup> BFH, Urt. vom 23.9.2009 – VIII R 44/08, BStBl. 2010 II, 334.

<sup>12</sup> BFH, Urt. vom 23.9.2009 – VIII R 44/08, BStBl. I 2010, 334.

<sup>13</sup> Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, sog. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.06.2020, BGBl. 2020 I, 1512.

<sup>14</sup> § 21 UStG:

(2) Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den passiven Veredelungsverkehr.

<sup>15</sup> BFH, Urt. v. 26.4.1988 – VII R 124/85, BFHE 153, 463 (464); BFH, Urt. v. 13.11.2001 – VII R 88/00, BStBl. II 2003, 726 = UR 2002, 376.

<sup>16</sup> Vgl. Art. 134 UZK.

<sup>17</sup> BFH, Urt. v. 3.5.1990 – VII R 71/88, BFHE 161, 260 = UR 1991, 178; BFH, Urt. v. 6.5.2008 – VII R 30/07, BFHE 221, 325; FG Hamburg, Urteil v. 19.12.2012 – 5 K 302/09; FG Hamburg; Beschl. v. 15.9.2010 – 4 V 19/10; BFH, Beschl. v. 22.2.2012 – VII B 17/11, ZfZ 2012, 134; Harksen – in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 21, Rn. 195.

<sup>18</sup> § 13a UStG:

(2) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 21 Abs. 2.

Verweis auf das Zollrecht hat der deutsche Gesetzgeber von der Befugnis des Art. 201 MwStSystRL Gebrauch gemacht, den Schuldner der EUSt zu bestimmen.<sup>19</sup>

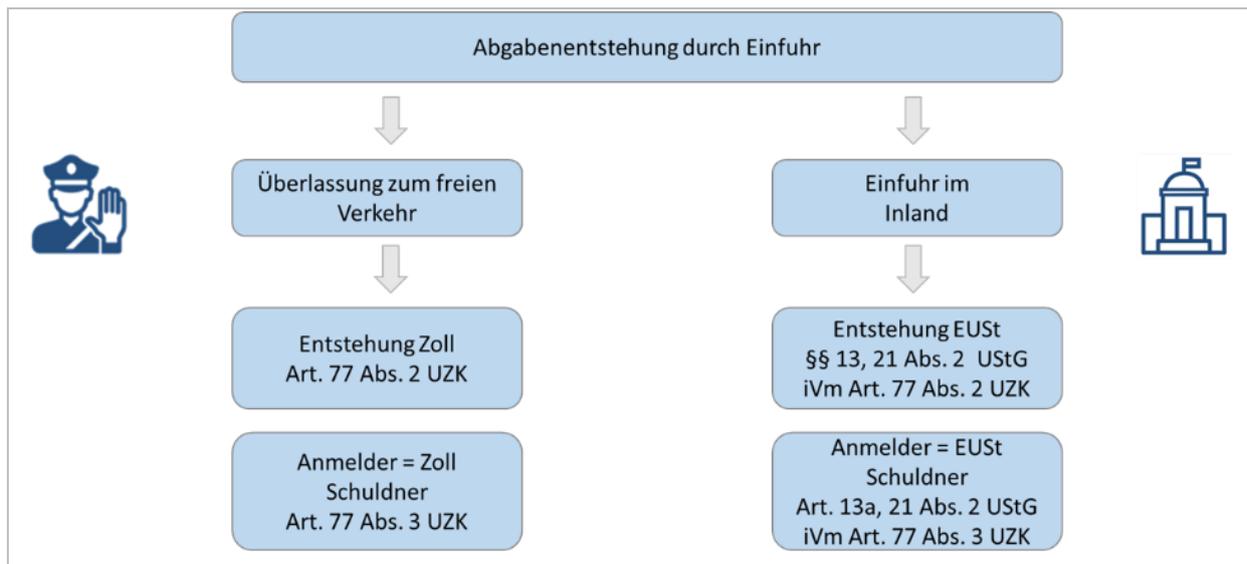
Zollschuldner ist bei Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 77 Abs. 3 Satz 1 UZK der Anmelder bzw. bei indirekter Stellvertretung gem. Art. 77 Abs. 3 Satz 2, 84 UZK neben dem Anmelder auch der von diesem Vertretene in gesamtschuldnerischer Haftung. Anmelder ist gem. Art. 5 Nr. 15 UZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt oder die Person, in deren Namen diese Anmeldung durch einen Vertreter abgegeben wird. Anmelder ist daher nicht zwingend der Eigentümer der Waren oder der Verkäufer oder Käufer derselben oder aber die operativ gegenüber den Zollbehörden auftretende Person, sondern derjenige, der von den Rechtswirkungen einer Zollanmeldung und damit im Regelfall von der Entstehung der Abgabenschuld betroffen wird. Das Zollrecht knüpft für die Eigenschaft als Abgabenschuldner mithin ausschließlich an die Förmlichkeit der Abgabe einer Zollanmeldung an. Eine Beschränkung erfährt das Recht zur Abgabe einer Zollanmeldung lediglich nach Art. 170 UZK; nach dieser Bestimmung muss der Anmelder im Zollgebiet der Union ansässig sein. Daher können Zollanmeldungen von Waren zur Überlassung zum freien Verkehr von jeder Person abgegeben werden, die in der Union ansässig ist und den Willen hat, Waren zur Einfuhr abzufertigen. Dies können wahlweise Verkäufer oder Käufer sein aber auch Personen wie Logistiker oder sonstige Dritte. Eigentumsverhältnisse oder Verfügungsrechte an den einzuführenden Waren im Zeitpunkt der Einfuhr sind unter zollrechtlichen Aspekten nicht von Bedeutung.

Ist die Person, auf deren Veranlassung Waren zum freien Verkehr abgefertigt werden sollen, nicht im Zollgebiet der Union ansässig, kann diese Person sich durch einen Stellvertreter gegenüber den Zollbehörden vertreten lassen. In diesem Fall muss der Vertreter im Unionsgebiet ansässig sein und die Zollanmeldung im eigenen Namen, aber für Rechnung des nicht in der Union ansässigen Unternehmens einreichen. Der Vertreter wird in dieser Konstellation zum Anmelder und damit gem. Art. 77 Abs. 3 Satz 1 UZK zum Abgabenschuldner. Allerdings wird auch der indirekt Vertretene von den Wirkungen der indirekten Stellvertretung betroffen, da er gem. Art. 77 Abs. 3 Satz 2 UZK weiterer Zollschuldner wird. Vertreter und Vertretener haben gesamtschuldnerisch für die Zollabgaben einzustehen, Art. 84 UZK. Mithin kann auch ein Vertreter zum Schuldner der Zollabgaben werden.

Aufgrund der sinngemäßen Geltung der zollrechtlichen Vorschriften für die Bestimmung des EUSt-Schuldners über §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG kann dieser sowohl der Verkäufer oder Käufer der Waren, ein Vertreter oder ein sonstiger Dritter ohne Verfügungsrechte an den Einfuhrwaren sein. Der Schuldner ist verpflichtet, die EUSt gegenüber den Zollbehörden binnen der festgesetzten Frist zu entrichten. In Deutschland rechtlich nicht möglich ist die Aufteilung der Abgabenschuld für Zölle und EUSt zwischen zwei unterschiedlichen Personen, sondern der Zollschuldner ist automatisch auch der EUSt-Schuldner.

---

<sup>19</sup> BFH, Urt. v. 16.06.2015, XI R 17/13, Rn 26, BStBl 2015 II S. 1024.

**Abbildung 2 Entstehung der Abgabenschuld**

Quelle: Eigene Darstellung.

#### 4.2.1.3 Erhebung und Entrichtung der EUST

Gem. Art. 211 Abs. 1 MwStSystRL ist es Deutschland freigestellt, die Einzelheiten der Entrichtung der EUST zu regeln. Auch hier gelten grds. über § 21 Abs. 2 UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Die Regelung des Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL zur Direktverrechnung von EUST und Vorsteuer ist in Deutschland bislang nicht umgesetzt worden.

##### 4.2.1.3.1 Grundsatz

Nach Annahme der Zollanmeldung durch die Zollverwaltung und buchmäßiger Erfassung des Abgabebetrag, wird dem Abgabenschuldner aufgegeben, den Abgabebetrag innerhalb der ihm gesetzten Zahlungsfrist zu entrichten, Art. 108 UZK. Bei gewerblichen Einfuhren beträgt die Zahlungsfrist höchstens 10 Tage. Bei Einfuhren zu nicht kommerziellen Zwecken wird hingegen die sofortige Zahlung gefordert.<sup>20</sup> In Deutschland kann gem. Art. 109 UZK in bar gezahlt oder an die Bundeskasse Trier überwiesen werden.

##### 4.2.1.3.2 Erhebungsverfahren Alt (bis 30.11.2019)

Zur Zahlungserleichterung kann die Verpflichtung zur Zahlung der EUST auf Antrag des Abgabenschuldners aufgeschoben werden, Art. 110 UZK. Das Unionszollrecht, welches für die EUST hier sinngemäß zur Anwendung kommt, sieht in Art. 110 UZK drei verschiedene Arten des Zahlungsaufschubs vor, den Einzelaufschub (Art. 110 Buchst. a UZK), den laufenden Zahlungsaufschub (Art. 110 Buchst. b UZK) und den Zahlungsaufschub in Fällen vereinfachter Zollanmeldung (Art. 110 Buchst. c UZK). Der relevanteste Fall in der Praxis ist der laufende Zahlungsaufschub.<sup>21</sup> Die Aufschubfrist zur endgültigen Entrichtung der Einfuhrabgaben beträgt gem. Art. 111 Abs. 1 UZK 30 Tage, die je nach Art des Zahlungsaufschubs unterschiedlich berechnet werden.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> DV Erhebung des Zollschuldbeitrages, VSF Z 09 12, Abs. 23.

<sup>21</sup> DV über den laufenden Zahlungsaufschub, VSF Z 09 14, Abs. 105. Für die Bewilligung sind die Hauptzollämter Kiel, Hamburg Stadt, Hannover, Münster, Stuttgart, München und Nürnberg zuständig, abhängig vom Sitz des Beteiligten.

<sup>21</sup> Möller, AW-Prax 2007, 39.

<sup>22</sup> Dazu Tervooren/Kalski, UStB 2008.

Die Nutzung des laufenden Zahlungsaufschubs bedarf der vorherigen Bewilligung durch die Zollbehörden. Bei Bewilligung des Zahlungsaufschubs wird dem Aufschubnehmer bei der Bundeskasse Koblenz an der Außenstelle Trier ein Aufschubkonto eingerichtet und eine Aufschubkonto-Nummer zugeteilt.

Dem Bewilligungsinhaber werden durch das zuständige Hauptzollamt ein oder mehrere Aufschubausweise ausgestellt, die ihn berechtigen, bei allen Zollstellen Zahlungsaufschub in Anspruch zu nehmen.<sup>23</sup>

Im Rahmen des laufenden Zahlungsaufschubs werden die während eines Kalendermonats „global“ buchmäßig erfassten Abgabebeträge aus Vereinfachungsgründen bis zum 16. des auf die Einfuhrabfertigung folgenden Monats aufgeschoben, Art. 110 Buchst. b, Art. 111 Abs. 1, 3, 6 UAbs. 2 UZK. Bis zum 30.11.2020 galt diese Frist für Zölle und EUSt gleichermaßen.

Wird die vereinfachte Zollanmeldung oder die Anschreibung in der Buchführung des Anmelders genutzt, kann die Gewährung von Zahlungsschub zusätzlich beantragt werden. In diesem Fall ist bei monatlicher Abrechnung das Ende der Zahlungsfrist für die Zölle als auch die EUSt ebenfalls auf den 16. Tag des auf den Abrechnungszeitraum folgenden Kalendermonats festzusetzen.

Ein Aufschubkonto kann Antragstellern bewilligt werden, die entweder eigene oder fremde Abgabenschulden aufschieben möchten. Dies ermöglicht insbesondere Dienstleistern das Führen eines Aufschubnehmerkontos, auf welchem die Abgabenschulden ihrer Auftraggeber aufgeschoben werden, ohne dass diese selbst ein Aufschubnehmerkonto beantragen müssten.

Antragstellern mit Sitz außerhalb der Union wird ein Aufschubkonto seitens der Zollverwaltung nicht bewilligt. Eine Ausnahme stellen Steuerpflichtige mit Sitz in der Schweiz oder Liechtenstein dar. Voraussetzung für die Bewilligung ist in diesem Fall die Verpflichtung des schweizerischen bzw. liechtensteinischen Antragstellers, den Zugriff der deutschen Zollverwaltung auf Unterlagen und Daten der Buchführung, die für eine nachträgliche Prüfung erforderlich sind, zu gewährleisten. Zudem ist zu prüfen, ob besondere Sicherheitsvorkehrungen erforderlich sind, wie z.B. eine Sicherheitsleistung für die EUSt. Der Antragsteller hat einen Empfangsbevollmächtigten gemäß § 123 AO zu benennen.<sup>24</sup>

Sehr häufig haben Steuerpflichtige aufgrund der gegenüber den Zollbehörden zu leistenden Gesamtsicherheit oder aber aufgrund administrativen Aufwands der Verwaltung kein eigenes Aufschubkonto, sondern bedienen sich des Aufschubkontos eines Logistikers.

#### 4.2.1.3.3 Fristenmodell Neu (ab 01.12.2020)

Mit der Einfügung von § 21 Abs. 3a UStG durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz mit Wirkung zum 01.12.2020<sup>25</sup> existiert eine eigenständige Regelung zur Fälligkeit für diejenige EUSt, die über den laufenden Zahlungsaufschub in Art. 110 Buchst. b UZK bzw. den Zahlungsaufschub bei vereinfachten Anmeldungen und im Anschreibeverfahren nach Art. 110 Buchst. c UZK gebucht werden.

Der Koalitionsausschuss hatte sich am 03.06.2020 im Rahmen des Konjunkturpakets, mit dem Deutschland nach der Corona-Krise Deutschland schnell auf einen nachhaltigen Wachstumspfad geführt werden soll, unter anderem darauf verständigt, die Fälligkeit der EUSt von den Zöllen zu entkoppeln und diese auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats zu verschieben.

---

<sup>23</sup> VSF Z 0914 - Dienstvorschrift über den laufenden Zahlungsaufschub, Abs. 16.

<sup>24</sup> VSF Z 0914 - Dienstvorschrift über den laufenden Zahlungsaufschub, Abs. 203.

<sup>25</sup> BMF-Schr. v. 06.10.2020 - Bekanntgabe des Anwendungszeitpunktes für die Änderung des Fälligkeitstermins (§ 21 Abs. 3a UStG), III B 1 - Z 8201/19/10001 :005.

Mit Wirkung zum 01.12.2020 ist § 21 Abs. 3a UStG durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz<sup>26</sup> wie folgt gefasst worden:

**§ 21 Abs. 3a UStG**

*(3a) Einfuhrumsatzsteuer, für die ein Zahlungsaufschub gem. Art. 110 Buchst. b oder c der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union bewilligt ist, ist abweichend von den zollrechtlichen Vorschriften am 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Kalendermonats fällig.*

Auf der Grundlage der Regelung in § 21 Abs. 3a UStG wird die Fälligkeit der EUSt in den Fällen um sechs Wochen verschoben, in denen die zu entrichtende EUSt auf ein Aufschubkonto gebucht worden ist, solange es sich nicht um einen Einzelaufschub i.S.v. Art. 110 Buchst. a UZK handelt. Der Einzelaufschub, welcher den Aufschub der Abgaben für einzelne, buchmäßig erfasste Abgabebeträge um 30 Tage nach Mitteilung der Abgabenschuld vorsieht, ist für die Fälligkeitsverschiebung ohne Relevanz; § 21 Abs. 3a UStG sieht diesen Fall nicht vor. Konkret bedeutet dies, dass die EUSt für Einfuhren eines Monats erst am 26. des übernächsten auf die Einfuhr folgenden Monats von der Bundeskasse Trier eingezogen wird. Die Fälligkeit der Zollabgaben wird von dieser Regelung allerdings nicht erfasst, diese werden bei Nutzung eines Zahlungsaufschubs weiterhin am 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats zu entrichten sein bzw. von der Bundeskasse Trier eingezogen werden.

Konkret erfolgt eine Verschiebung der Fälligkeit der EUSt dann, wenn diese entstanden ist und eine Zahlungserleichterung gem. Art. 110 Buchst. b UZK oder Art. 110 Buchst. c UZK dem Abgabenschuldner oder einer anderen Person bewilligt worden ist. Mithin ist die Fälligkeitsverschiebung davon abhängig, dass für die konkrete Einfuhr überhaupt der Zahlungsaufschub durch den Steuerpflichtigen<sup>27</sup> oder seinen Vertreter<sup>28</sup> in Anspruch genommen wird.

Im Rahmen des laufenden Zahlungsaufschubs sind die Zölle weiterhin bis zum 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats an die Bundeskasse Trier zu entrichten, während für die EUSt mit § 21 Abs. 3a UStG eine davon abweichende Regelung getroffen worden ist.

Wird die vereinfachte Zollanmeldung oder die Anschreibung in der Buchführung des Anmelders genutzt, kann die Gewährung von Zahlungsschub zusätzlich beantragt werden. In diesem Fall ist bei monatlicher Abrechnung das Ende der Zahlungsfrist für die Zölle ebenfalls auf den 16. Tag des auf den Abrechnungszeitraum folgenden Kalendermonats festzusetzen.<sup>29</sup> Die EUSt ist am 26. des zweiten, auf die Einfuhr folgenden, Monats zu entrichten.

#### 4.2.2 Abzug der EUSt als Vorsteuer

EUSt kann vom Steuerpflichtigen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abgezogen werden, wenn sie entstanden ist und die Einfuhrwaren für sein Unternehmen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg eingeführt worden sind. Ein Abzug entstandener Steuern ist dem Zollrecht fremd, so dass sich die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften an dieser Stelle verbietet. Insofern erfolgt die Auskehr der EUSt ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Maßstäben.

Eine Einfuhr der Gegenstände für das Unternehmen des Steuerpflichtigen liegt dann vor, wenn die Einfuhrware nach der Überlassung zur Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr dazu bestimmt ist, in seinem im Inland belegenen Unternehmensbereich zur Ausführung eigener Umsätze

<sup>26</sup> Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.06.2020, BGBl. 2020 I, 1512.

<sup>27</sup> Zahlungsaufschub kann für eigene Abgabenschulden bewilligt werden, vgl. VSF Z 0914 - Dienstvorschrift über den laufenden Zahlungsaufschub, Abs. 104.

<sup>28</sup> Zahlungsaufschub kann für fremde Abgabenschulden bewilligt werden, vgl. VSF Z 0914 - Dienstvorschrift über den laufenden Zahlungsaufschub, Abs. 207.

<sup>29</sup> DV Vereinfachte Verfahren zur Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr VSF Z 12 10 Abs. 283.

eingesetzt zu werden. Diese Voraussetzung ist bei demjenigen Unternehmer erfüllt, der im Zeitpunkt der Einfuhr, d.h. bei der Überlassung des Liefergegenstandes zum freien Verkehr, die Verfügungsmacht im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG an dem einzuführenden Gegenstand hat.<sup>30</sup>

Verfügungsmacht ist das Innehaben von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes<sup>31</sup> und damit die Befugnis, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der Steuerpflichtige muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn nutzen oder veräußern zu können und einen entsprechenden Herrschaftswillen an dem Gegenstand besitzen.<sup>32</sup> Welcher der an einem Einfuhrgeschäft beteiligten Unternehmer, d.h. Lieferer oder Erwerbender, im Zeitpunkt der Einfuhr der Ware Verfügungsmacht hatte, muss jeweils für den konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung des tatsächlichen Geschehensablaufs festgestellt werden.

Nicht entscheidend ist hingegen, wer zum Schuldner der EUSt wurde und wer diese entrichtet hat<sup>33</sup> oder wer den Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat.<sup>34</sup> Personen, die an der Einfuhr lediglich als Beteiligte oder Beauftragte des Lieferers oder des Abnehmers wie z.B. Dienstleister, mitgewirkt haben, ohne über den Gegenstand verfügen zu können, sind nach herrschender Meinung ebenfalls nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt. Dies gilt auch dann, wenn der Beauftragte selbst Einfuhrabgabenschuldner geworden ist.<sup>35</sup>

Der Nachweis entstandener EUSt wird auf der Grundlage eines zollamtlichen Belegs geführt. Bei Einfuhren, die über das IT-System Atlas<sup>36</sup> abgewickelt werden, kann der Nachweis durch einen Ausdruck des elektronisch übermittelten Bescheids über die Einfuhrabgaben in Verbindung mit einem Beleg über die Zahlung der Einfuhrabgaben an entweder die Zollverwaltung oder den Dienstleister geführt werden.<sup>37</sup> Bei Zweifeln über die Höhe der als Vorsteuer abgezogenen Einfuhrumsatzsteuer können die Finanzämter über das vom BZSt bereitgestellte Verfahren zur Online-Abfrage von im Verfahren ATLAS gespeicherten Einfuhrdaten<sup>38</sup> entsprechende Auskünfte anfordern.<sup>39</sup>

In Deutschland nicht gefordert wird die in Art. 178 Buchst. e MwStSystRL niedergelegte Voraussetzung, dass nur derjenige Steuerpflichtige zum Abzug der EUSt befugt ist, der im Steuerbescheid der

---

<sup>30</sup> BFH, Urt. v. 24. April 1980, V R 52/73, BStBl. II 1980, 473; BFH, Urt. v. 11. November 2015, V R 68/14, BStBl. II 2016, 720, Rn. 19 mit Bezug auf EuGH, Urt. v. 25. Juni 2015, C-187/14 – DSV Road A.S., ABl. EU 2015, Nr. C 279, 14; Abschn. 15.8. Abs. 4 S. 2 UStAE.

<sup>31</sup> BFH, Urt. v. 18.11.1999, V R 13/99, BStBl. II 2000, 153.

<sup>32</sup> BFH, Urteil v. 12.05.1993, XI R 56/90, BStBl. II 1993, 847.

<sup>33</sup> BFH, Urt. v. 16.03.1993, V R 65/89; BFH v. 23. 9. 2004, V R 58/03; so auch die Finanzverwaltung in Abschn. 15.8. Abs. 4 UStAE.

<sup>34</sup> Abschn. 15.8. Abs. 4 S. 3 UStAE.

<sup>35</sup> EuGH, Urt. v. 25.06.2015, C-187/14, DSV Road, ZfZ 2015, 211-215; BFH, Urt. v. 11.11.2015, V R 68/14, BStBl II 2016, 720.

<sup>36</sup> ATLAS = Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem. Mit diesem IT-Verfahren gewährleistet die deutsche Zollverwaltung die weitgehend automatisierte Abfertigung und Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs.

<sup>37</sup> Vgl. Artikel 52 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl.EU 2011 v. 15. 3. 2011, Nr. L 77, S. 1. Nach dieser Bestimmung fallen in den Fällen, in denen der Einfuhrmitgliedstaat über ein elektronisches System zur Erfüllung der Zollformalitäten verfügt, unter den Begriff „die Einfuhr bescheinigendes Dokument“ in Artikel 178 Buchstabe e der MwStSystRL auch die elektronischen Fassungen derartiger Dokumente, sofern sie eine Überprüfung des Vorsteuerabzugs erlauben.

<sup>38</sup> Fachverfahren OZEAN = Online-Zugriff der Finanzverwaltung auf ATLAS Ein-/Ausfuhrdaten.

<sup>39</sup> Abschn. 15.11. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStAE in der Fassung des BMF-Schreibens vom 15.11.2013, IV D 2 – S 7300/12/10003.

Zollverwaltung als Importeur genannt wird. Vielmehr wird von der Finanzverwaltung eine solche Identität ausdrücklich nicht gefordert.<sup>40</sup>

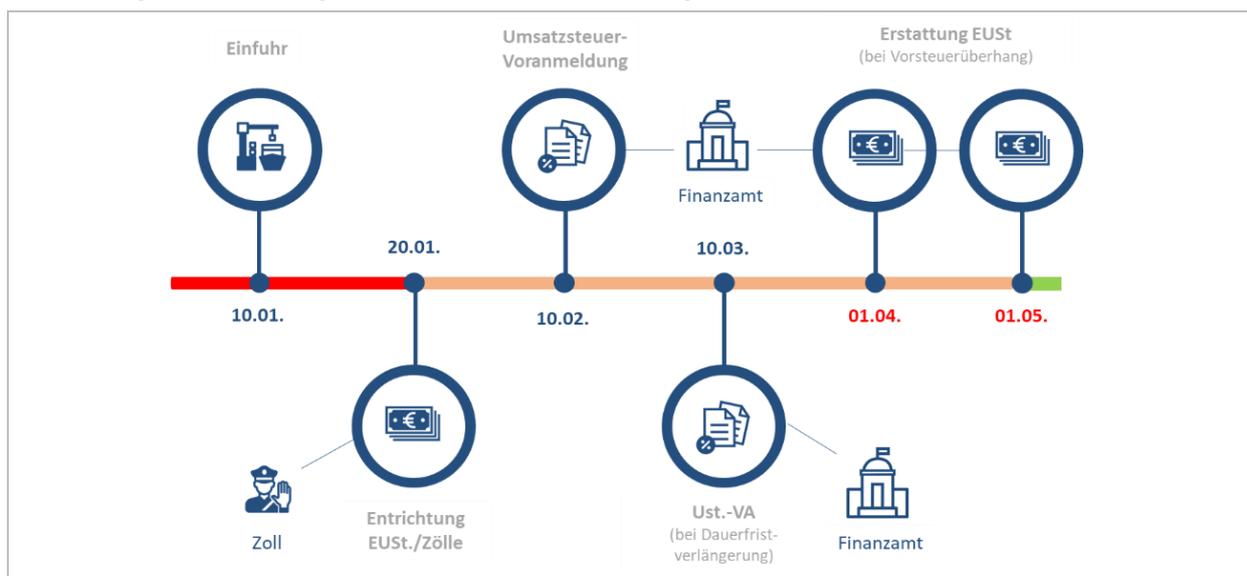
Zeitlich wird der Vorsteuerabzug der EUSt im Rahmen des regulären Besteuerungsverfahrens geltend gemacht und damit idR. im Rahmen der Abgabe der monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung zum 10. eines jeden Monats bzw. bei Nutzung der Dauerfristverlängerung am 10. des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Monats.

## 4.2.3 Beispiele

### 4.2.3.1 Direkte Zahlung

**Bsp. 1:** Führt ein Steuerpflichtiger am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein und meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an, so sind die Zölle als auch die EUSt bis zum 20.01. auf das Konto der Bundeskasse Trier zu überweisen. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab und erstattet dieses die überhängige EUSt binnen 8 Wochen, so hat der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke in der Zeit zwischen dem 20.01. und dem 01.04 bzw. dem 01.05. Selbst bei angenommener Auskehr seitens der Landesfinanzverwaltung von 14 Tage, hätte der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke zwischen dem 20.01. und dem 24.02.

**Abbildung 3 Erhebung der EUSt bei direkter Zahlung**



Quelle: Eigene Darstellung.

Das Verfahren bei direkter Zahlung ist nicht geändert worden, so dass diese Liquiditätsbelastung aktuell weiterhin besteht.

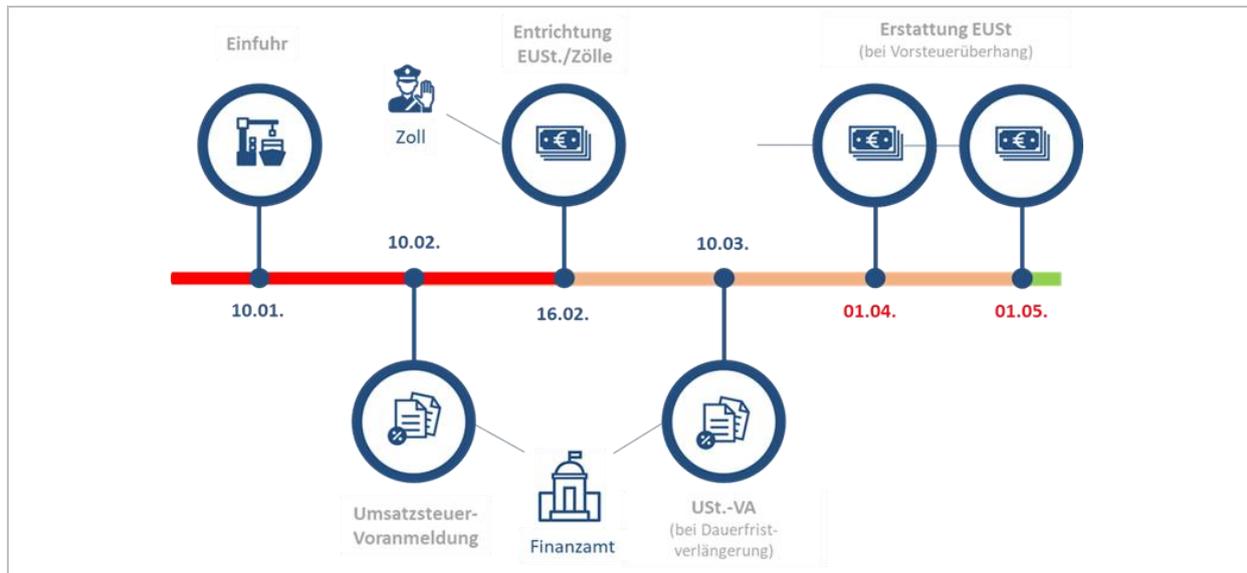
### 4.2.3.2 Zahlungsaufschub

**Bsp. 2:** Ein Steuerpflichtiger führt am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein, meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an und lässt Zölle und EUSt auf sein eigenes Aufschubkonto buchen, so sind die Zölle als auch die EUSt bis zum 16.02. auf das

<sup>40</sup> Thüringer Finanzministerium, 22.11.1995, S 7302 A-2-202.2, FMNR569850095: *Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer ist nach der bisherigen Verwaltungsauffassung auch dann zuzulassen, wenn im Zollbeleg oder Ersatzbeleg eine andere Person als der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer als Zollbeteiligter namentlich genannt ist.*

Konto der Bundeskasse Trier zu überweisen. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab. Erstattet dieses die überhängige EUST binnen 8 Wochen, so hatte der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke in der Zeit zwischen dem 16.02. und dem 01.04 bzw. dem 01.05. Selbst bei angenommener Auskehr seitens der Landesfinanzverwaltung von 14 Tagen, hatte der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke zwischen dem 16.02. und dem 24.02. bzw. dem 16.02. und dem 24.03.

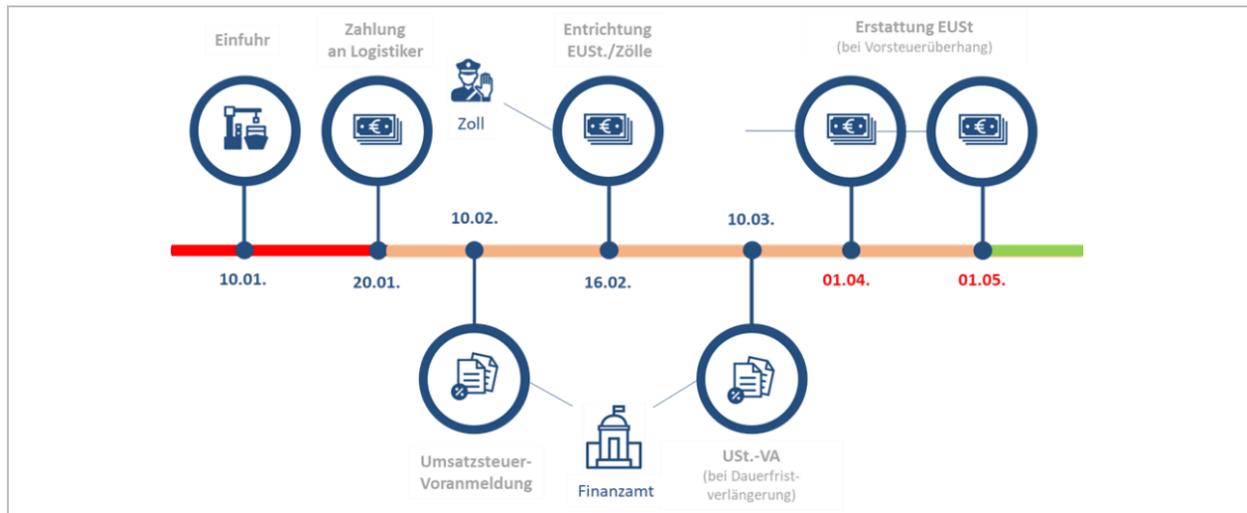
**Abbildung 4 Erhebung der EUST bei Nutzung eines eigenen Aufschubkontos**



Quelle: Eigene Darstellung.

**Bsp. 3:** Ein Steuerpflichtiger führt am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein, meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an und lässt Zölle und EUST auf das Aufschubkonto seines Logistikgers buchen, der ihm unmittelbar nach der Einfuhr die Abrechnung zukommen lässt, die der Steuerpflichtige am 20.01. begleicht. Die Zölle als auch die EUST sind durch den Logistiker bis zum 16.02. auf das Konto der Bundeskasse Trier zu überweisen. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab. Erstattet dieses die überhängige EUST binnen 8 Wochen, so hatte der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke in der Zeit zwischen dem 20.01. und dem 01.04 bzw. dem 01.05. Selbst bei angenommener Auskehr seitens der Landesfinanzverwaltung binnen 14 Tagen, hatte der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke zwischen dem 20.01. und dem 24.02. bzw. 24.03.

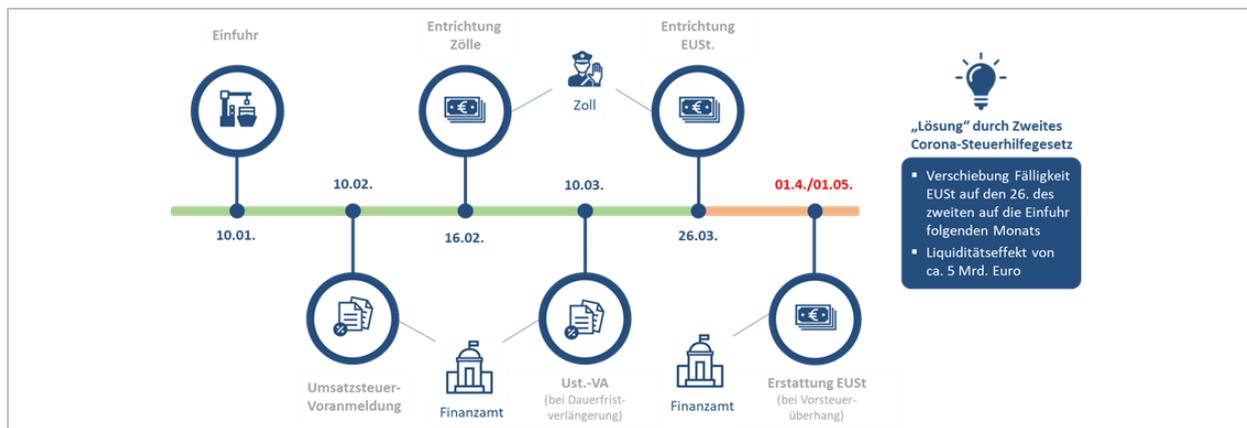
Abbildung 5 Erhebung der EUST bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos



Quelle: Eigene Darstellung.

**Bsp. 4:** Ein Steuerpflichtiger führt am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein, meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an und lässt Zölle und EUST auf sein eigenes Aufschubkonto buchen. Die Zölle entrichtet der Steuerpflichtige am 16.02. und die EUST am 26.03. an die Bundeskasse Trier. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab. Erstattet dieses die überhängige EUST binnen 8 Wochen, so hat der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke in der Zeit zwischen dem 26.03. und dem 01.04. bzw. dem 26.03. und dem 01.05. Bei angenommener Auskehr seitens der Landesfinanzverwaltung binnen 14 Tagen, hat der Steuerpflichtige keine Liquiditätslücke; das Finanzamt zahlt am 24.02. bzw. am 24.03. aus.

Abbildung 6 Erhebung der EUST bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos

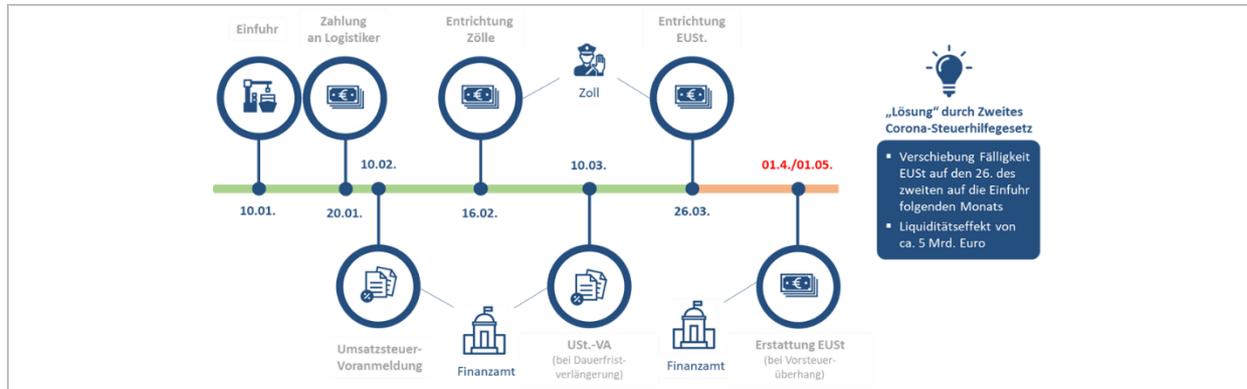


Quelle: Eigene Darstellung.

**Bsp. 5:** Ein Steuerpflichtiger führt am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein, meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an und lässt Zölle und EUST auf das Aufschubkonto seines Logistikers buchen. Der Logistiker schickt dem Steuerpflichtigen unmittelbar nach der Einfuhr eine Rechnung, die der Steuerpflichtige am 20.01. begleicht. Die Zölle entrichtet der Logistiker am 16.02. und die EUST am 26.03. an die Bundeskasse Trier. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab. Erstattet dieses die überhängige EUST binnen 8 Wochen, so hat der Steuerpflichtige eine

Liquiditätslücke in der Zeit zwischen dem 20.01. und dem 01.04 bzw. dem 20.01. und dem 01.05. Bei angenommener Auskehr seitens der Landesfinanzverwaltung binnen 14 Tagen, hat der Steuerpflichtige eine Liquiditätslücke zwischen dem 20.01. und dem 24.02. bzw. dem 20.01. und dem 24.03.

**Abbildung 7 Erhebung der EUST bei Nutzung eines fremden Aufschubkontos seit 01.12.2020**



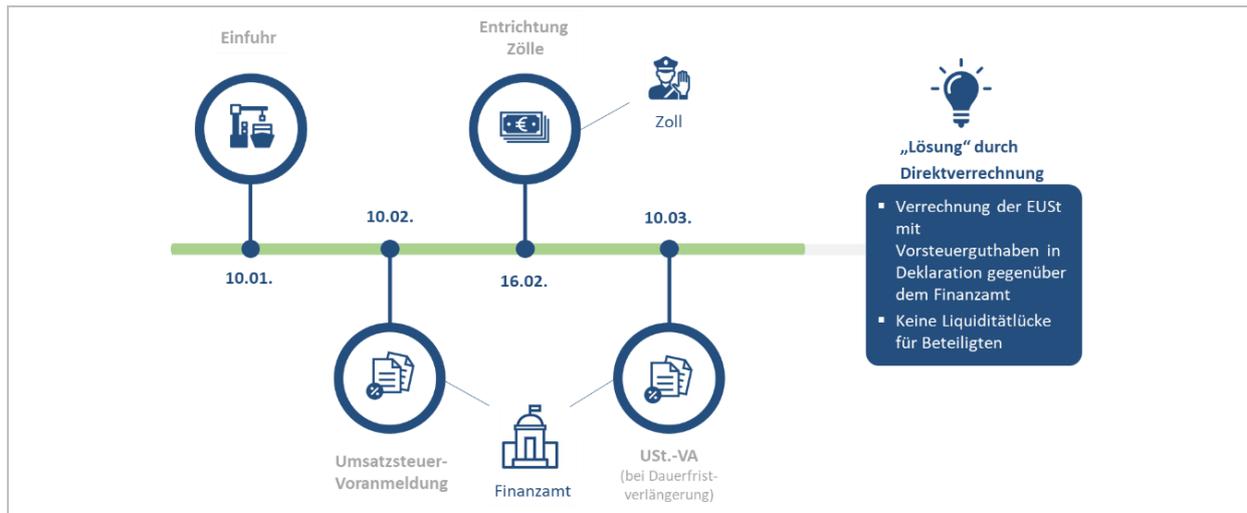
Quelle: Eigene Darstellung.

#### 4.2.3.3 Direktverrechnung

Wie dargestellt, ermöglicht Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL es den Mitgliedstaaten, Erleichterungen bei der Erhebung der EUST dergestalt vorzusehen, dass die EUST nicht bereits zum Zeitpunkt der Wareneinfuhr gegenüber den Zollbehörden zu entrichten ist, sondern erst im Zuge des Besteuerungsverfahrens mit dem Vorsteuererstattungsanspruchs des Unternehmers gegenüber der Finanzverwaltung verrechnet wird. Deutschland hat diese Möglichkeit bislang nicht vorgesehen. Innerhalb der Europäischen Union existieren diverse Modelle der Direktverrechnung, denen jedoch gemein ist, dass eine direkte Gegenverrechnung der EUST mit dem entsprechenden Vorsteueranspruch in derselben Mehrwertsteuerdeklaration erfolgt, vergleichbar der innergemeinschaftlichen Erwerbsbesteuerung. Zu einer Liquiditätsbelastung kann es somit bei Anwendbarkeit dieser Vereinfachungsregelung nur dann noch kommen, wenn der Unternehmer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

**Bsp. 6:** Ein Steuerpflichtiger führt am 10.01. Waren in das Zollgebiet der Union ein, meldet diese zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an und lässt Zölle und EUST auf sein eigenes oder alternativ das Aufschubkonto seines Logistikers buchen. Der Logistiker schickt dem Steuerpflichtigen unmittelbar nach der Einfuhr eine Rechnung über die Zölle, die der Steuerpflichtige am 20.01. begleicht. Die Zölle entrichtet der Logistiker am 16.02. an die Bundeskasse Trier. Die EUST wird durch die Zollverwaltung im Steuerbescheid ausgewiesen, aber nicht eingezogen. Entweder gibt der Steuerpflichtige seine Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10.02. oder – bei Dauerfristverlängerung – bis zum 10.03. bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab und erklärt sowohl die EUST als auch den daraus resultierenden Erstattungsbetrag. Eine Zahlung der EUST findet nicht statt; eine Liquiditätslücke ist nicht gegeben.

Abbildung 8 Erhebung der EUST bei Direktverrechnung



Quelle: Eigene Darstellung.

#### 4.2.4 Kontrolle der Erhebung

Einfuhren aus Drittländern werden ausschließlich elektronisch im IT-Verfahren ATLAS abgewickelt. Dadurch erfolgen die gesamte Kommunikation mit der ständigen Abfertigungszollstelle sowie die Übermittlung von Bescheiden über Zoll-, etwaigen Verbrauchsteuer- sowie EUST-Abgaben papierlos.

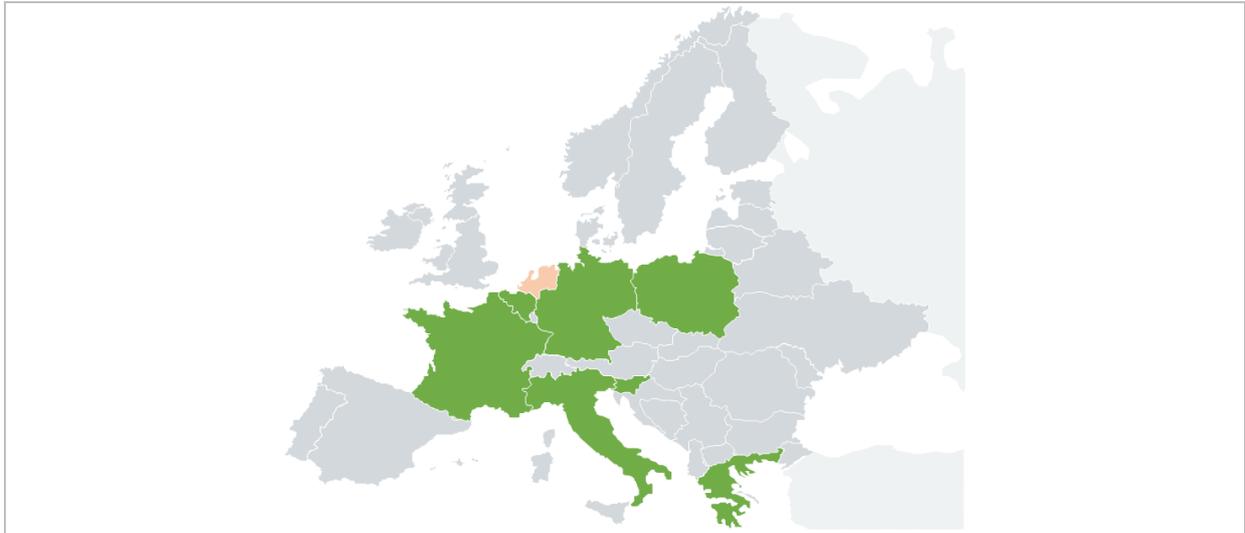
Nach § 29b AO, § 88 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 42 FVG obliegt dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Deutschland die Einrichtung und Pflege des „Online-Zugriffs der Finanzämter auf Ein- und Ausfuhrdaten.“<sup>41</sup> Über diese OZEAN-Schnittstelle haben die Finanzämter seit 2014 elektronisch die Möglichkeit, auf die maßgeblichen Daten der Zollabwicklung in ATLAS zuzugreifen. Dabei handelt es sich um die Daten zu Ein- und Ausfuhrvorgängen, die im Rahmen der Zollabwicklungen von der Zollverwaltung in der Datenbank ATLAS gespeichert werden.<sup>42</sup> Dadurch können die Finanzämter, bspw. bei Zweifeln über die Höhe der von den ATLAS-Teilnehmern als Vorsteuer abgezogenen EUST, über die OZEAN-Schnittstelle des BZSt Einfuhrdaten aus ATLAS unmittelbar einsehen und so insbesondere die Höhe der entstandenen EUST überprüfen. Die hierdurch geschaffene Recherche- und Kontrollmöglichkeit der Finanzämter erstreckt sich auf aktuelle sowie historische Zollanmeldedaten.

<sup>41</sup> Abgekürzt: OZEAN.

<sup>42</sup> Antwort der Bundesregierung zur Frage aus dem Bundestag, welche nationalen und internationalen Datenbanken mit umsatzsteuerlich relevanten Daten von deutschen Steuerbehörden genutzt werden, BT-Drucks. 18/568 v. 19.02.2014.

### 4.3 Das Erhebungsverfahren in den Niederlanden

Abbildung 9 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Niederlande



#### 4.3.1 Gesetzliche Grundlage

Die niederländische Verweisungsnorm für die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften für die EUST findet sich in Art. 22 Abs. 1 Wet OB 1968:<sup>43</sup>

**Art. 22**

*Ter zake van de belasting bij invoer zijn de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, met uitzondering van het bepaalde in artikel 88 van de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie, van overeenkomstige toepassing.*

**Art. 22 (freie deutsche Übersetzung)**

*In Bezug auf die Einfuhrbesteuerung gelten die in Artikel 1:1, erster und zweiter Absatz des Allgemeinen Zollgesetzes genannten Rechtsvorschriften mit Ausnahme von Artikel 88 des Delegierten Zollkodex der Unionsverordnung mutatis mutandis.*

Entsprechend wird die EUST in Übereinstimmung mit den zollrechtlichen Vorschriften erhoben.<sup>44</sup> Eine wichtige Ausnahme von diesem Grundsatz ist in Artikel 23 des Gesetzes aufgrund der dort normierten Direktverrechnung der EUST vorgesehen.

#### 4.3.2 Erklärung der EUST

Um Waren in den Niederlanden in ein Zollverfahren zu überführen, muss eine Anmeldung bei den Zollbehörden abgegeben werden. Im Rahmen dieser Zollanmeldung wird nicht nur Zoll, sondern auch EUST geschuldet, vgl. Art. 22 Wet OB 1968.

<sup>43</sup> Wet op de omzetbelasting 1968 – Wet Ob, Artikel 110a Regeling verband houdende met de herziening van de douanewetgeving 10 mei 1996/WD96/402.

<sup>44</sup> Belastingdienst, Besluit 13 november 2007/Nr. CPP2007/1150M, Omzetbelasting. Heffing van omzetbelasting bij invoer. Staatscourant 22 november 2007, nr. 227 / pag. 11; Douane Belastingdienst, Handboek Douane (HDU) (geldig vanaf 1 mei 2016), 28.00.00 Ontstaan van de douaneschuld, Ziff. 1.5.1.

### 4.3.3 Schuldner der EUSt

Der Grundsatz für die Förmlichkeiten im Zusammenhang mit der Erhebung der EUSt richtet sich über den Verweis in Art. 22a Abs. 1 Buchst. a Wet OB 1968 nach den zollrechtlichen Vorschriften.<sup>45</sup> Mithin ist Schuldner der EUSt nach den Vorschriften von Art. 77 Abs. 3 UZK i.V.m. Art. 22 Abs. 1 Wet OB 1968 derjenige, der die Waren im eigenen Namen zum freien Verkehr abfertigen lässt (Anmelder) bzw. derjenige in dessen Namen sie eingeführt werden. Im Rahmen der indirekten Stellvertretung ist EUSt-Schuldner auch der indirekte Vertreter als Anmelder. Darüber hinaus wird nach den unionsrechtlichen Grundsätzen auch derjenige Schuldner der EUSt, für dessen Rechnung die Waren im Rahmen der indirekten Stellvertretung eingeführt werden. Eine wichtige Ausnahme von der dargestellten Grundregel ist in Art. 23 Wet OB 1968 vorgesehen. Nach dieser Regelung ist die Möglichkeit vorgesehen, die bei der Einfuhr von Waren geschuldete Umsatzsteuer von dem Unternehmer zu erheben, für den die Waren bestimmt sind, mithin dem Empfänger der Ware. In diesen Fällen erfolgt die Abgabe auf die gleiche Weise wie die auf die Lieferung von Gegenständen fällige Steuer, und die Steuer wird mit der inländischen periodischen Erklärung entrichtet.

Schuldner der EUSt kann mithin der Anmelder oder aber der indirekte Vertreter nach dem Unionszollrecht sein sowie für den besonderen Fall der Steuerschuldverlagerung nach Art. 23 Wet OB 1968 der Empfänger der Waren.

### 4.3.4 Entrichtung der EUSt

Entsteht eine Zollschuld, so wird auch die EUSt fällig und wird nach den Vorschriften des Unionszollrechts erhoben. Entsprechend können die Abgaben insgesamt bei der Einfuhr beglichen werden oder nach Art. 110 UZK aufgeschoben werden. Die Art und Weise der Erhebung der EUSt kann jedoch im Ausnahmefall der Direktverrechnung von der Art und Weise der Erhebung der Zollschuld abweichen.<sup>46</sup>

#### 4.3.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Grundsätzlich sind die Einfuhrabgaben unmittelbar im Zeitpunkt der Einfuhr und damit im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung sofort fällig. Der Zahlungseingang der Einfuhrabgaben ist eine Bedingung für die Freigabe der Waren seitens der niederländischen Zollverwaltung. Alternativ kann nach den unionsrechtlichen Regelungen eine Sicherheit geleistet werden, um die Waren vor Entrichtung der Abgaben überlassen zu erhalten. Auch in den Niederlanden beträgt die Zahlungsfrist in Anlehnung an die Regelungen des UZK 10 Tage.

#### 4.3.4.2 Zahlungsaufschub

Der niederländische Zoll bietet importierenden Unternehmern als auch Dritten (Vertreter / Zollbroker) einen Zahlungsaufschub für Zollabgaben sowie für die EUSt entsprechend Art. 110 Buchst. b und c UZK an. Dementsprechend muss die Zahlung nicht unmittelbar bei der Zollabfertigung entrichtet werden, sondern die Fälligkeit der Einfuhrabgaben (d.h. Zollabgaben und EUSt) verschiebt sich auf den 16. Tag des auf den Monat der Einfuhr folgenden Kalendermonats.<sup>47</sup> Für die Genehmigung des laufenden Zahlungsaufschubs ist eine Bewilligung der niederländischen Zollbehörden erforderlich.

---

<sup>45</sup> Die Förmlichkeiten für die Einfuhr in die Niederlande sind die gleichen, wie sie in den gesetzlichen Bestimmungen gemäß Artikel 1:1, Absätze 1 und 2 des Allgemeinen Zollgesetzes für Waren vorgesehen sind, die im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmungen in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden.

<sup>46</sup> Douane Belastingdienst, Handboek Douane (HDU) (geldig vanaf 1 mei 2016), 28.00.00 Ontstaan van de douaneschuld, Ziff. 1.5.1.

<sup>47</sup> Art. 110 Buchst. b, Art. 108 Abs. 2 sowie Art. 111 Abs. 3 UZK.

Der Zahlungsaufschub kann nur auf schriftlichen Antrag des Beteiligten und gegen Leistung einer Sicherheit gewährt werden. Der Wirtschaftsbeteiligte oder aber der Zollbroker bzw. Vertreter benötigt mithin neben der Bewilligung für die Nutzung des Zahlungsaufschubs die Bewilligung einer Gesamtbürgschaft entsprechend Art. 89 Abs. 5 und Art. 95 UZK. Die Gesamtbürgschaftsbewilligung bestimmt den Referenzbetrag für entstandene Zollschulden. Der Referenzbetrag umfasst sowohl den Betrag der Import- und Exportzölle als auch andere Importsteuern wie die EUSt.<sup>48</sup> Die Bewilligung berechtigt zur periodischen Zahlung der bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr fälligen Zölle und Steuern.

Der Zahlungsaufschub nach Art. 110 Buchst. a UZK ist in den Niederlanden nicht vorgesehen.<sup>49</sup>

#### 4.3.4.3 Direktverrechnung

Das niederländische Mehrwertsteuergesetz enthält in Art. 23 eine Bestimmung zur sog. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Einfuhr. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bedeutet, dass bestimmte, im Gesetz oder in einer Ermächtigung festgelegte, Personen die EUSt in der inländischen periodischen Steuererklärung zahlen, wenn die einzuführenden Waren für sie bestimmt sind. Die spezifischen Regeln und Bedingungen sind in Durchführungsvorschriften zum Wet OB 1968 festgelegt.<sup>50</sup>

Damit haben die Niederlande Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL (bzw. der Vorgängerregelung) mit Detailregelungen zur Erhebung der EUSt über die an die Finanzverwaltung einzureichende Deklaration über die Mehrwertsteuer umgesetzt. Dies geschah mit Wirkung bereits zum 1. Januar 1969.

Die Steuerverlagerung bei Einfuhren gemäß Artikel 23 Wet OB 1968 ist völlig unabhängig von der Erhebung von Einfuhrzoll und Verbrauchsteuer.

##### 4.3.4.3.1 Zwingende Anwendung der Direktverrechnung, Art. 17 und 17a Uitvoeringsbeschikking OB 1968

Die Durchführungsvorschriften zum niederländischen Mehrwertsteuergesetz bezeichnen zwei Fälle, in denen die Direktverrechnung zwingend anzuwenden ist:

###### *Einfuhr von bestimmten Verbrauchswaren*

Für die Einfuhr einiger Waren, die zum Verbrauch bestimmt sind, gilt eine Steuerverlagerungspflicht für alle Unternehmer und Einrichtungen, die solche Waren einführen. Die Waren sind in Anhang A zu Art. 17 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 enumerativ aufgeführt.<sup>51</sup> Der Einfuhranmeldung sind Unterlagen wie zB. eine Kopie der Rechnung, Versand- und Lieferscheine oder ähnliches beizufügen, aus denen sich ein Hinweis auf die Waren ergibt.

###### *Einfuhr von Waren zur Versorgung von Beförderungsmitteln*

Die Einfuhr von Waren, die der Versorgung von Beförderungsmitteln in den Niederlanden dienen, die sich nicht im freien Verkehr befinden, unterliegt einer Steuerverlagerungspflicht für alle Unternehmer

<sup>48</sup> Douane Belastingdienst, Handboek Douane (HDU) (geltig vanaf 1 mei 2016), 28.00.00 Ontstaan van de douaneschuld, Ziff. 1.5.1.

<sup>49</sup> Auch der Zahlungsaufschub nach Art. 110 Buchst. b UZK hat aufgrund der sehr weit gefassten Regelung der Direktverrechnung in den Niederlanden kaum Bedeutung.

<sup>50</sup> Art. 17 bis 18b Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>51</sup> Art. 17 Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Bei den in Anhang A aufgeführten Waren handelt es sich vorwiegend um Rohstoffe. Die Waren sind in Anhang A mit ihrer Zolltarifposition nach dem Europäischen Zolltarif aufgeführt.

und Einrichtungen, für die die Waren bestimmt sind.<sup>52</sup> Es besteht eine gesetzliche Verpflichtung, über die Bevorratung gesonderte Aufzeichnungen zu führen.

Ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme besteht bei diesen zwei Fallgruppen nicht.

#### 4.3.4.3.2 Fakultative Anwendung der Direktverrechnung, Art. 18 und 18a Uitvoeringsbeschikking OB 1968

Darüber hinaus sind Anwendungsfälle in den Durchführungsvorschriften vorgesehen, bei welchen die Direktverrechnung nur auf Antrag genutzt werden kann:

##### *Einfuhr durch Royal TNT Post BV*

Die Steuerschuldverlagerung wird angewandt für die Einfuhr von Waren, die für Unternehmer bestimmt sind, durch Royal TNT Post BV.<sup>53</sup> Art. 23 Wet OB 1968 ist nur anwendbar, wenn

- die dem Interessenten zugeteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf der Postsendung oder auf den Begleitpapieren angegeben ist,

oder

- der Interessent der Koninklijke PostNL B.V. einen schriftlichen Verzollungsauftrag in Bezug auf die Postsendung erteilt hat, in dem die ihm zugeteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben ist.

##### *Einfuhr von Personenkraftwagen, Lieferwagen und Krafträdern*

Die Einfuhr von Personenkraftwagen, Lieferwagen und Krafträdern,<sup>54</sup> die für Unternehmer und Einrichtungen bestimmt sind, unterliegt auf Antrag der Direktverrechnung.<sup>55</sup> Dem Antrag wird nach Art. 18a Abs. 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 nur stattgegeben, wenn

- der Antragsteller in den Niederlanden ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte oder einen steuerlichen Vertreter hat;
- der Antragsteller während eines Zeitraums von mindestens sechs Monaten regelmäßig Gegenstände in Form von Personenkraftwagen und Krafträdern einführt und die für die Einfuhr dieser Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer ordnungsgemäß entrichtet;
- der Antragsteller Geschäftsbücher führt, die nach Ansicht der Finanzverwaltung so angelegt sind, dass sie die von der Finanzverwaltung als notwendig erachteten Angaben über die genannten Gegenstände in geordneter Weise enthalten und auf deren Grundlage, die für die Einfuhr dieser Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer leicht ermittelt werden kann;
- die Entrichtung der für die Einfuhr der besagten Waren fälligen Umsatzsteuer nach Ansicht der Finanzverwaltung sichergestellt ist.

Der Antragsteller muss zudem die folgenden Bedingungen erfüllen:

- die Einfuhr der in Absatz 1 genannten Waren ist gemäß § 31 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 gesondert zu erfassen;
- werden die Waren zur Einfuhr angemeldet, sind Dokumente wie Rechnungskopien, Fracht- und Lieferscheine o.ä. vorzulegen, die belegen, dass die Waren für den Interessenten bestimmt sind

<sup>52</sup> Art. 17a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>53</sup> Art. 18 Abs. 4 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>54</sup> Personenkraftwagen und Lieferwagen im Sinne der Art. 3 und 4 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Gesetzes über die Kraftfahrzeug- und Motorradsteuer 1992).

<sup>55</sup> Art. 18a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

und dass die in Art. 23 Wet OB 1968 vorgesehene Regelung anwendbar ist. Auf diesen Unterlagen sind das Datum und die Nummer der in Absatz 1 genannten Entscheidung sowie gegebenenfalls die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, die dem Beteiligten gemäß Art. 18 zugeteilt wurde.

#### *Generelle Steuerschuldverlagerung*

Darüber hinaus wird die Steuerschuldverlagerung für die Einfuhr aller Waren angewandt, die für Empfänger in den Niederlanden bestimmt sind.<sup>56</sup> Hierbei handelt es sich um den Hauptanwendungsfall der Direktverrechnung in den Niederlanden. Nach diesem Fall ist die bei der Einfuhr von Waren geschuldete Mehrwertsteuer von dem Unternehmer zu erheben, für den die Waren bestimmt sind, dem sog. Empfänger.

Diese drei Anwendungsfälle sind subsidiär zu den Kategorien zwingender Anwendung der Direktverrechnung. Das bedeutet, erfüllt ein Steuerpflichtiger bereits die Voraussetzungen der zwingend anwendbaren Direktverrechnung – aufgrund der in Anlage A aufgeführten Warengruppen –, kann er das Antragsverfahren nicht nutzen.

#### **4.3.4.3.3 Antragsvoraussetzungen**

Für die Anwendung der Steuerverlagerung auf Antrag ergeben sich weitere Bedingungen aus Art. 18 Abs. 1 und 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968. So kann die Steuerverlagerung der EUSt nur angewendet werden, wenn der Wirtschaftsbeteiligte entweder in den Niederlanden wohnt oder ansässig ist bzw. dort eine Betriebsstätte unterhält oder er einen Fiskalvertreter bestellt hat, Art. 18 Abs. 2 Buchst. a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.<sup>57</sup>

Um die Direktverrechnung in Anspruch nehmen zu können, muss der Antragsteller regelmäßig Waren in die Niederlande einführen. Es ist gesetzlich nicht geregelt, was unter einer regelmäßigen Einfuhr von Waren in diesem Sinne zu verstehen ist. Aus dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 Buchst. b Uitvoeringsbeschikking OB 1968 geht lediglich hervor, dass es sich nicht um die gelegentliche Einfuhr von Waren handeln darf. Bei einer einzelnen Einfuhr ist diese Voraussetzung nicht erfüllt ist.<sup>58</sup> Handelt es sich bei dem Antragsteller um einen Wirtschaftsbeteiligten mit Sitz außerhalb der Niederlande und führt dieser nicht regelmäßig Waren in die Niederlande ein, ist er verpflichtet, einen Fiskalvertreter zu bestellen.

Darüber hinaus folgt aus Art. 18 Abs. 2 Buchst. c Uitvoeringsbeschikking OB 1968, dass der Antragsteller ordnungsgemäße Geschäftsunterlagen führen muss. Dies bedeutet, dass die Geschäftsbücher so angelegt sein müssen, dass sie nach Ansicht der Finanzverwaltung die von der Finanzverwaltung als erforderlich Informationen über die eingeführten Waren enthalten und dass die Geschäftsunterlagen es ermöglichen müssen, die im Zusammenhang mit der Einfuhr dieser Waren geschuldete Mehrwertsteuer leicht zu ermitteln.

---

<sup>56</sup> Artikel 18 Uitvoeringsbeschikking OB 1968, sog. „Art. 23 Bewilligung“.

<sup>57</sup> Zur Bestimmung des Wohnsitzes oder der Niederlassung des Betroffenen ist, soweit es sich um Unternehmer handelt, der Ort der Niederlassung im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG heranzuziehen. Für Subjekte im Sinne der AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen), die keine Unternehmer im Sinne von Art. 7 Wet OB 1968 sind, können die in Artikel 4 AWR genannten Kriterien geprüft werden, da sie nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/112/EG fallen.

<sup>58</sup> Nach deutscher Rechtsauffassung wird unter „gelegentlichen Einführen“ die Einfuhr durch Privatpersonen verstanden, sofern diese weniger als 10 Einführen pro Jahr tätigen. In einem solchen Fall ist die Beantragung einer EORI Nummer entbehrlich, Art. 9 Abs. 3 UZK i.V.m. Art. 6 Abs. 2 UZK-DelVO.

#### 4.3.4.3.4 Bestellung eines Fiskalvertreters

Ein ausländischer Unternehmer, der die Steuerverlagerung bei Einfuhr in den Niederlanden in Anspruch nehmen möchte, ist verpflichtet, einen Steuervertreter zu bestellen.<sup>59</sup> Art. 33g Wet OB 1968 sieht für ausländische Unternehmer die Möglichkeit vor, einen Steuervertreter zu beauftragen; im Falle der Direktverrechnung besteht entsprechend eine Verpflichtung zur Bestellung. Dieser Vertreter handelt im Namen des ausländischen Unternehmers in Bezug auf alle seine Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und der Zahlung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden. Wird ein Steuervertreter bestellt, kann der ausländische Unternehmer die Steuerverlagerung bei Einfuhr auch dann in Anspruch nehmen, wenn nur gelegentlich Waren eingeführt werden.<sup>60</sup> Ein Fiskalvertreter ist ein in den Niederlanden ansässiger Unternehmer, der innerhalb der letzten fünf Jahre nicht unwiderruflich wegen eines Verstoßes gegen die gesetzlichen Bestimmungen über staatliche Steuern oder Zölle verurteilt worden ist.

In den Niederlanden werden der allgemeine Fiskalvertreter und der Fiskalvertreter mit beschränkter Vollmacht unterschieden.<sup>61</sup>

##### *Der allgemeine Fiskalvertreter*

Ein allgemeiner Fiskalvertreter (AFV) handelt im Namen eines ausländischen Unternehmers für alle Lieferungen und Dienstleistungen, für die der ausländische Unternehmer Mehrwertsteuer in den Niederlanden sowie innergemeinschaftliche Erwerbe und Einfuhren zu deklarieren hat und sofern nicht bereits ein Steuervertreter mit beschränkter Vollmacht für denselben Sachverhalt bestellt worden ist. Grundsätzlich kann ein ausländischer Unternehmer neben einem allgemeinen Steuervertreter auch einen Steuervertreter mit beschränkter Vollmacht beauftragen.<sup>62</sup>

Soll der allgemeine Steuervertreter im Rahmen der Direktverrechnung auftreten, muss dieser immer eine Artikel-23-Bewilligung separat für jeden ausländischen, von ihm vertretenen, Unternehmer beantragen, so dass der Vertretene in jedem Fall in den Niederlanden zur Mehrwertsteuer registriert sein muss.

Der AFV haftet auch für die geschuldete Mehrwertsteuer und die damit verbundenen Erhebungszinsen und Verwaltungsstrafen.<sup>63</sup> Diese Haftung ist pro Kalenderjahr auf die Höhe der von der Finanzverwaltung erhobenen Sicherheit begrenzt.

##### *Der beschränkte Fiskalvertreter*

Der beschränkte Fiskalvertreter (BFV) wird für eine begrenzte Anzahl von Geschäften im Namen des ausländischen Unternehmers tätig.<sup>64</sup> Ein Steuervertreter mit beschränkter Vollmacht kann für die Einfuhren des von ihm vertretenen ausländischen Unternehmers seine eigene Artikel-23-Bewilligung verwenden. Vor diesem Hintergrund muss ein ausländischer Unternehmer, der einen BFV in Anspruch nimmt, nicht in den Niederlanden registrieren lassen.

---

<sup>59</sup> Art. 18 Abs. 2 Buchst. a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>60</sup> Art. 18 Abs. 2 Buchst. b, Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>61</sup> Besluit, Omzetbelasting. Fiscaal vertegenwoordiging 15 december 2013, Nr. BLKB/2013/2291M, Staatscourant 2013, 35891 - Erläss Umsatzsteuer. Fiskalische Vertretung 15. Dezember 2013, Nr. BLKB/2013/2291M, Amtsblatt 2013, 35891.

<sup>62</sup> Art. 24c Abs. 4, Buchst. a Uitvoeringsbesluit OB 1968.

<sup>63</sup> Art. 24c Abs. 4 Buchst. b Uitvoeringsbesluit OB 1968.

<sup>64</sup> Vgl. Art. 24c Abs. 5 Buchst. a, Ziff 1 bis 6 Uitvoeringsbesluit OB 1968.

Der BFV kann im Namen des ausländischen Unternehmers sowohl bei der Einfuhr von Waren als auch bei der anschließenden Lieferung dieser Waren tätig werden.<sup>65</sup> Es ist möglich, dass ein ausländischer Unternehmer die Dienste von mehr als einer BFV für diese Transaktionen nutzt.

Insofern führt die Inanspruchnahme eines BFV zu dem Ergebnis, dass eine steuerliche Registrierung des ausländischen Unternehmers weder für die Einfuhr noch für die sich anschließende Lieferung der Waren innerhalb der Niederlande oder ins Ausland erforderlich ist, sofern es sich bei dem Anschlussgeschäft nicht um einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf B2C handelt. Der BFV nutzt seine eigene Artikel-23-Bewilligung, gibt die erforderlichen Deklarationen ab und bringt die entstandene EUSt über seine eigene Bewilligung der Direktverrechnung als Vorsteuer in Abzug.

Der BFV haftet gesamtschuldnerisch für die von seinen Kunden geschuldete MwSt. und die damit verbundenen Erhebungs- und Einziehungszinsen sowie Verwaltungsstrafen.<sup>66</sup> Anders als bei der AFV ist die Haftung der BFV nicht auf die Höhe der Sicherheit begrenzt.

#### 4.3.4.3.5 Formalitäten

Auch ein Unternehmer mit einer Genehmigung nach Art. 23 Wet OB 1968 zur Direktverrechnung muss die einzuführenden Waren beim niederländischen Zoll in der üblichen Weise stellen und anmelden.

Es ist wiederum zu unterscheiden zwischen dem allgemeinen und dem beschränkten Fiskalvertreter.

Der AFV kann für den ausländischen Unternehmer Einfuhranmeldungen in der bei der Einfuhr von Waren üblichen Weise abgeben. In der Einfuhrzollanmeldung muss der AFV die dem betreffenden ausländischen Unternehmer zugeteilte MwSt.-Identifikationsnummer angeben, auf deren Grundlage dem ausländischen Unternehmer die Genehmigung nach Artikel 23 erteilt worden ist. Der AFV reicht im Bedarfsfall auch die Deklaration über die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung im Namen des ausländischen Unternehmers unter der dem ausländischen Unternehmer zugeteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ein.

Bei der Einfuhr von Waren kann der BFV die Einfuhrzollanmeldung für den ausländischen Unternehmer auf die übliche Weise bei den Zollbehörden einreichen. Auf der Einfuhrerklärung gibt der BFV die ihm zugeteilte MwSt.-Identifikationsnummer an, aufgrund derer er die Genehmigung nach Artikel 23 erhalten hat.

Zudem müssen dem Zoll eine Rechnungskopie, Fracht- und Ladepapiere u. ä. vorgelegt werden, die dokumentieren, dass die einzuführenden Waren für den genannten Unternehmer bestimmt sind und die „Artikel-23-Regelung“ gilt. Des Weiteren muss auf sämtlichen Dokumenten die niederländische USt-ID-Nummer, unter der die „Artikel-23-Genehmigung“ erteilt wurde, angegeben werden.

Die Erhebung der EUSt wird in diesem Fall in die periodische Mehrwertsteuererklärung des BFV übertragen. Dieser wird diese Erklärung unter der ihm zugeteilten MwSt.-Identifikationsnummer im eigenen Namen einreichen. In dieser Erklärung kann der BFV die durch den ausländischen Unternehmer geschuldete EUSt als Vorsteuer abziehen, soweit sich die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr von Gegenständen bezieht, für die der Steuervertreter tätig ist.

In jedem Fall erfolgt die Deklaration der EUSt gleichsam mit der für die Lieferung von Gegenständen fälligen Mehrwertsteuer in der monatlichen Mehrwertsteuerdeklaration. Die EUSt wird mithin in der

---

<sup>65</sup> Art. 24c Abs. 5 Buchst. a Ziff. 1 und 2 Uitvoeringsbesluit OB 1968.

<sup>66</sup> Art. 24c Abs. 5 Buchst. b Uitvoeringsbesluit OB 1968.

inländischen periodischen Mehrwertsteuererklärung deklariert und direkt als abzugsfähige Vorsteuer „verrechnet“.<sup>67</sup>

Bei Anwendung der Direktverrechnung entsprechend dem Artikel 23 Wet OB 1968 wird der Zeitpunkt der Fälligkeit der EUSt grundsätzlich nicht über das allgemeine Zollverfahren ermittelt. Die Folge ist, dass die EUSt nicht unmittelbar zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zur Überlassung zum freien Verkehr fällig ist. Des Weiteren ist im Falle der Direktverrechnung nicht der Anmelder als Schuldner der EUSt anzusehen, sondern der Unternehmer, für den die Waren bestimmt sind.

Artikel 23, Abs. 3 Wet OB 1968 bestimmt, dass die in einem Zeitraum fällige EUSt im Voranmeldungszeitraum der Einfuhr zu entrichten ist. Ein Unternehmer mit vollem Vorsteuerabzugsrecht muss grundsätzlich keine EUSt zahlen, da er diese EUSt-Zahllast im selben Voranmeldungszeitraum als abzugsfähige Vorsteuer gelten machen kann.

#### 4.3.4.3.6 Besonderheiten für die Organschaft

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft wird in den Niederlanden als sogenannte „fiscale eenheid“ (Fiskale Einheit) bezeichnet. Die zum Organkreis gehörenden einzelnen Organgesellschaften werden in einem „Listing“ (Liste) detailliert aufgeführt und dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt. Gleichwohl die umsatzsteuerrechtliche Organschaft aus Sicht des niederländischen Umsatzsteuerrechts ab dem Zeitpunkt des Vorliegens der Eingliederungsvoraussetzungen vorliegt und hierfür keine offizielle Bestätigung des Finanzamtes notwendig ist, besteht die Möglichkeit, dass das niederländische Finanzamt offiziell die Organschaft als auch deren Organträger und die zugehörigen Organgesellschaften bestätigt.

Die umsatzsteuerrechtliche Besonderheit ist, dass jede Organgesellschaft grundsätzlich auch (weiterhin) separat bzw. eigenständige USt-Erklärungen einreichen kann, gleichwohl eine Organschaft besteht und eigentlich die Umsätze konsolidiert seitens des Organträges an das Finanzamt in dessen USt-Erklärung deklariert werden.

Bis zum Jahr 2005 wurde davon ausgegangen, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft erst dann rechtskräftig ist, wenn die niederländische Finanzverwaltung einen „Organschaftsbescheid“ erlassen hat. Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde dann am ersten Tag des Monats wirksam, der auf das Datum des entsprechenden Bescheids folgte. In einer Reihe von Urteilen hat der oberste Gerichtshof jedoch entschieden, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, sobald die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Organschaft erfüllt sind (= finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung).<sup>68</sup>

In der Praxis hat diese Rechtsprechung zur Folge, dass sich Unternehmen, die an einer Organschaft beteiligt sind, ab dem Zeitpunkt, an dem sie finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind, darauf berufen können, dass sie eine Organschaft bilden, auch wenn sie keinen Bescheid beantragt haben oder ein Bescheid vom Finanzamt erlassen wurde.

Grundsätzlich muss der Unternehmer das Finanzamt nicht einmal darüber informieren, dass er die Existenz einer Organschaft behauptet. Wenn Unternehmer die Existenz einer Organschaft behaupten, sind sie verpflichtet, so zu handeln, als läge eine steuerliche Organschaft vor. Das bedeutet, dass sie für gegenseitig erbrachte Leistungen keine Rechnungen mit separatem Ausweis von USt ausstellen. Wenn die Unternehmer sich jedoch nicht dafür entscheiden, wie eine Organschaft zu handeln – und daher für gegenseitig erbrachte Leistungen Rechnungen mit Ausweis von USt ausstellen – können die

---

<sup>67</sup> In den Niederlanden wird dies als „Umkehrung der Steuerschuld“ bzw. „Reverse Charge“ bezeichnet.

<sup>68</sup> HR 22 april 2005, nr. 38 659 en HR 27 januari 2006, nr. 41.316.

Steuerbehörden wiederum erst ab dem Datum des Inkrafttretens eines Bescheides über die Feststellung einer Organschaft die Rechtswirkungen einer Organschaft anwenden.

#### 4.3.4.4 Vorsteuerabzug der EUSt

Das Recht auf Vorsteuerabzug der EUSt steht gem. Art. 15 Abs. 1 Buchst. c WET OB 1968 dem Unternehmer zu, für den die einzuführende Ware bestimmt ist. Unerheblich ist, wer die EUSt entrichtet hat. Der Unternehmer muss gemäß Art. 10 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 die Berechtigung zum Abzug der im Zeitraum nach Art. 22 Wet OB 1968 geschuldeten Umsatzsteuer anhand Bücher und Belege nachzuweisen. Detaillierte gesetzliche Bestimmungen zum Nachweis der Berechtigung des Vorsteuerabzugs existieren nicht. Sofern beispielsweise ein Zollbroker bzw. (Fiskal-)Vertreter für die Durchführung der Zollformalitäten beauftragt wurde, wird dieser die vom niederländischen Zoll festgesetzte EUSt in einem an den importierenden Unternehmer auszustellenden Abrechnungsdokument separat ausweisen. Dieses Abrechnungsdokument kann für den Nachweis der Berechtigung zum Vorsteuerabzug verwendet werden. Weitere Detailregelungen zum Nachweis der Abzugsfähigkeit der EUSt sind gesetzlich nicht näher spezifiziert.<sup>69</sup>

#### 4.3.4.5 Zusammenfassung

Grundsätzlich ist auch nach niederländischem Recht die EUSt im Rahmen der Einfuhrabfertigung gegenüber den Zollbehörden zu entrichten. Schuldner ist derjenige, der nach den unionszollrechtlichen Vorschriften als solcher bestimmt ist.

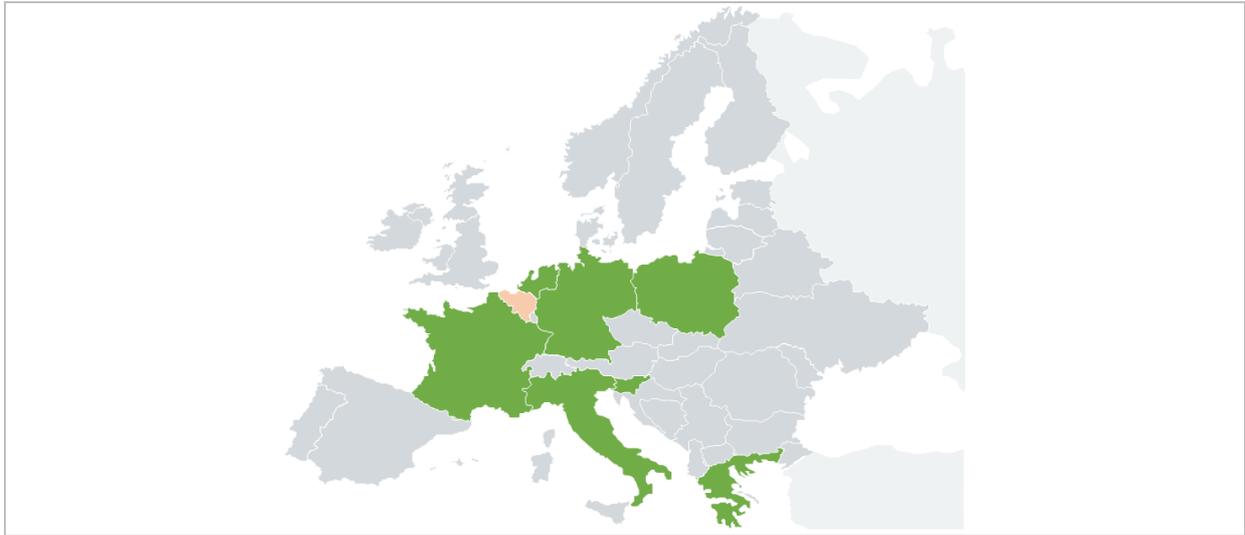
Die Niederlande haben die Direktverrechnung bereits 1969 in nationales Recht umgesetzt. Auf der Grundlage dieser Regelung ist die bei der Einfuhr anfallende Mehrwertsteuer in der niederländischen Umsatzsteuererklärung aufzuführen. In den Niederlanden ist die Direktverrechnung als Antragsverfahren ausgestaltet; die Bewilligung wird als Artikel-23-Bewilligung bezeichnet. Der Antragsteller muss regelmäßig Waren in die Niederlande einführen und – sofern er nicht in den Niederlanden ansässig ist – einen Fiskalvertreter bestellt haben. Nutzt er einen beschränkten Fiskalvertreter, so entfällt die Registrierung zur Mehrwertsteuer genauso wie die Beantragung einer eigenen Artikel-23-Bewilligung, denn beides erfolgt durch den Fiskalvertreter. Selbst eine sich an die Einfuhr anschließende Inlandslieferung B2B würde dem Übergang der Steuerschuld unterfallen, so dass auch hierfür keine Registrierung des Steuerpflichtigen erforderlich wäre. Gleiches gilt für eine innergemeinschaftlich steuerfreie Lieferung im Anschluss an die Einfuhr. Die Niederlande haben mit dieser Möglichkeit eine sehr weitreichende Regelung zur Direktverrechnung geschaffen, denn die Niederlande sind neben Belgien einer der einzigen der im Rahmen der Studie validierten EU-Mitgliedstaaten, in dem zur Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung keine mehrwertsteuerliche Registrierung notwendig ist.

---

<sup>69</sup> Erläuterungen zum Beschluss zur Änderung der Durchführungsverordnung vom 13. Dezember 1988, Nr. 088-3311, aufgehoben durch Verordnung vom 14. Juli 2009, Nr. CPP2008/137M, Regierungsblatt 2009, 11140, V-N 2009/39.23.

## 4.4 Das Erhebungsverfahren in Belgien

Abbildung 10 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Belgien



### 4.4.1 Gesetzliche Grundlage

Die Umsetzung von Art. 201, 211 und 260 MwStSystRL in Belgien und damit die gesetzliche Grundlage für das Erhebungsverfahren der EUSt findet sich in Art. 52, § 1, Abs. 2 Code TVA.<sup>70</sup> Nach diesen Bestimmungen hat der Belgische König die Kompetenz, das Erhebungsverfahren der EUSt zu regeln.

#### **Art. 52**

*§ 1er. En ce qui concerne la taxe due pour l'importation, le Roi fixe les conditions dans lesquelles les biens doivent être introduits en Belgique et Il prescrit notamment l'obligation de les déclarer de la manière qu'Il indique.*

*Sans préjudice de l'article 51bis, § 3, le Roi désigne la personne dans le chef de qui le paiement de la taxe due pour l'importation peut ou doit être effectué et les personnes qui sont responsables de ce paiement; Il détermine le moment où la taxe doit être payée et les formalités à observer.*

#### **Art. 52 (freie deutsche Übersetzung)**

*§ 1. Hinsichtlich der bei der Einfuhr fälligen Steuer bestimmt der König die Bedingungen, unter denen die Waren nach Belgien eingeführt werden dürfen, und er schreibt insbesondere die Verpflichtung vor, sie auf die von ihm angegebene Weise zu deklarieren.*

*Unbeschadet des Artikels 51bis § 3 bestimmt der König die Person, in deren Namen die Zahlung der für die Einfuhr fälligen Steuer erfolgen kann oder muss, sowie die Personen, die für diese Zahlung verantwortlich sind; er bestimmt den Zeitpunkt, zu dem die Steuer zu entrichten ist, und die zu beachtenden Formalitäten.*

Die entsprechenden königlichen Durchführungsvorschriften finden sich im Königlichen Erlass Nr. 7.<sup>71</sup> Ergänzt werden die gesetzlichen Regelungen durch diverse Verwaltungsanweisungen (sog. Circulaire) zur Einfuhr.<sup>72</sup> Art. 1 des Königlichen Erlass Nr. 7 sieht vor, dass für Waren, die sich im Zeitpunkt ihrer

<sup>70</sup> Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Loi du 03 juillet 1969, M.B. 17 juillet 1969.

<sup>71</sup> Arrêté royal (AR) n° 7, du 29 décembre 1992, relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, M.B. 31.12.1992; dernièrement modifié, à partir du 05.12.2019, AR 07.11.2019, M.B. 25.11.2019, p. 108072 / Königlicher Erlass Nr. 7 v. 29. Dezember 1992 über die Einfuhr von Gütern für die Anwendung der Mehrwertsteuer, Belgisches Staatsblatt v. 31.12.1992.

<sup>72</sup> Circulaire n° 13, 15 octobre 1984 (Importations - Mode particulier de paiement); Circulaire n° 10, 24 novembre 1988 (Importations - Mode particulier de paiement) remplacé par **Circulaire n° 22**, 21 août 2002; **Circulaire n° 3/1973** (mise à jour 2002) - importation - mise en consommation - payement de la taxe - report de paiement);

Verbringung nach Belgien nicht im freien Verkehr befinden, die zollrechtlichen Vorschriften zur Anwendung kommen, unter anderem hinsichtlich der Verpflichtung, die Waren zu deklarieren als auch der Art und Weise der Deklaration der Waren. Dies betrifft gleichsam Waren, für die aufgrund ihrer Art oder ihrer Herkunft oder aus anderen Gründen keine Einfuhrabgaben gezahlt werden müssen.

#### 4.4.2 Erklärung der EUSt

In Umsetzung von Art. 260 MwStSystRL sieht Art. 1 Königlicher Erlass Nr. 7 vor, dass für Waren, die sich im Zeitpunkt ihrer Verbringung nach Belgien nicht im freien Verkehr befinden, die zollrechtlichen Vorschriften zur Anwendung kommen, unter anderem hinsichtlich der Verpflichtung, die Waren zu deklarieren als auch der Art und Weise der Deklaration der Waren. Dies betrifft gleichsam Waren, für die aufgrund ihrer Art oder ihrer Herkunft oder aus anderen Gründen keine Einfuhrabgaben gezahlt werden müssen. Gleiches gilt nach Art. 2 des Königlichen Erlass Nr. 7 für Waren, die sich im Zeitpunkt des Eingangs in Belgien in einem besonderen Zollverfahren befinden. Art. 3 des Königlichen Erlass Nr. 7 sieht vor, dass Waren, die in Belgien Gegenstand einer steuerlichen Einfuhr nach Art. 23 Code TVA sind, zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr anzumelden sind. Insofern erfolgt die Anmeldung der EUSt in Belgien durch Überführung der Waren zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr durch Abgabe einer Zollanmeldung.

#### 4.4.3 Schuldner der EUSt

Gem. Art. 52, § 1, n°2 Code TVA ist der König ermächtigt, zu bestimmen, in wessen Namen die bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuer gezahlt werden kann oder muss. Gemäß Art. 6, § 1 Königlicher Erlass Nr. 7 wird die Steuer vom Empfänger geschuldet, der eine steuerpflichtige Einfuhr nach Belgien vornimmt. Die Personen, die Empfänger sein können, sind in Artikel 6, §§ 2 bis 5 Königlicher Erlasses Nr. 7 aufgeführt.

Schuldner der EUSt ist gem. Art. 6, §1 Königlicher Erlass Nr. 7 der Empfänger, der eine steuerpflichtige Einfuhr von Gegenständen nach Belgien bewirkt. Unter diesem Empfänger wird nach der Legaldefinition des Art. 6, §2 Königlicher Erlass Nr. 7 der Erwerber oder Abnehmer verstanden, an den die Waren zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht, versandt werden. In der Regel ist dies der Käufer aus einem Kaufgeschäft.<sup>73</sup> Ist kein Kaufgeschäft und damit kein Erwerber oder Abnehmer gegeben, ist Schuldner der EUSt die Person, welcher die Waren im Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung gehören und damit der Eigentümer der Waren. Einem Lieferer und Verkäufer von Waren ist es aber möglich, als Empfänger und damit Schuldner der EUSt aufzutreten, wenn er entweder in Belgien ansässig ist, gem. Art. 50 § 1 Abs. 1 Nr. 3 Code TVA<sup>74</sup> für Zwecke der Mehrwertsteuer in Belgien erfasst ist oder gem. Art. 55 § 3 Abs. 2 Code TVA<sup>75</sup> in Belgien durch einen Fiskalvertreter gegenüber den Zollbehörden vertreten wird.

---

**Circulaire n° 29**, 6 novembre 2003 (Elargissement de la Communauté Européenne ; Circulaire n° 3/1973 (mise à jour 2002) - importation – paiement de la taxe - montant de la T.V.A. à payer par anticipation);

**Circulaire n° 22**, 6 janvier 2005 (importation -Circulaire n° 3/1973 (mise à jour 2002); Circulaire AFER n° 22/2002 - Modification du Code de la T.V.A. au 1er janvier 2005 - Report de perception à l'importation - Révision de la taxe payée par anticipation - paiement de la taxe.

<sup>73</sup> Bei umsatzsteuerlichen Reihengeschäfte ist analog der mehrwertsteuerlichen Würdigung die Bestimmung des Empfängers davon abhängig, wer in diesem Reihengeschäft den Transport der Gegenstände beauftragt.

<sup>74</sup> Vgl. dazu Circulaire n° 10 (AAF/2001-0518) dd. 22.04.2002.

<sup>75</sup> Vgl. dazu Arrêté royal n° 31 du 2 avril 2002 relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique, M.B. du 11.04.2002 - Königlicher Erlass Nr. 31 vom 2. April 2002 über die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze, die von nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen getätigt werden, Belgisches Staatsblatt vom 11.04.2002.

Darüber hinaus sieht Art. 6 Königlicher Erlass Nr. 7 weitere Personen vor, die als Empfänger und damit Schuldner der EUST in Belgien angesehen werden können. Dies sind Fälle von Montage- oder Installationslieferungen bzw. Werkvertrags-, Liefer- oder Leihverhältnisse. Insbesondere können Lohnverarbeiter, die Waren aus der Gemeinschaft ausgeführt haben, um sie instandsetzen, umgestalten oder be- oder verarbeiten zu lassen, für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung bei der Einfuhr als Empfänger im Sinne der vorgenannten Vorschriften auftreten und damit Schuldner der EUST sein. In diesem Zusammenhang geht es insbesondere um die steuerbefreite Wiedereinfuhr von Rückwaren. Schließlich ist der Lohnverarbeiter aufgeführt, der Waren in die Union einführt, um sie instand zu setzen und wieder auszuführen bzw. die Person, der Waren zur Ansicht oder im Rahmen eines Konsignationsgeschäfts zugesandt werden.

Darüber hinaus sieht Art. 8 Königlicher Erlass weitere Personen vor, die mit dem Empfänger gesamtschuldnerisch zur Leistung der EUST herangezogen werden. Dies sind

1. der zollrechtliche Anmelder i.S.v. Art. 5 Nr. 15 UZK und damit die Person, die die Waren in ihrem Namen oder im Namen zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr anmeldet und
2. der Auftraggeber des in Nr. 1 erwähnten Anmelders,
3. jede andere Person, die zur Zahlung von Einfuhrabgaben verpflichtet ist, selbst wenn Güter betroffen sind, für die aus gleich welchem Grund keine Einfuhrabgaben entrichtet werden müssen.

Nach Art. 6 §2 Königlicher Erlass, ist es möglich, sich von dieser Gesamtschuld zu exkulpieren.

#### 4.4.4 Entrichtung der EUST

Die Regelung des Art. 211 MwStSystRL ist in Belgien in Art. 5 und 7 Königlicher Erlass Nr. 7 umgesetzt worden. Werden Waren in Belgien zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überlassen, sieht das Erhebungsverfahren drei verschiedene Möglichkeiten für die Entrichtung der EUST vor. So kann diese in Umsetzung von Art. 211 Abs. 1 MwStSystRL entweder direkt entrichtet oder aber aufgeschoben werden. Darüber hinaus hat Belgien die fakultative Bestimmung des Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL (bzw. der Vorgängerregelung aus der 6. EG Richtlinie) bereits im Jahr 1973<sup>76</sup> umgesetzt. Daher ist in Belgien die Möglichkeit der Direktverrechnung gegeben.

##### 4.4.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Nach Art. 5 §1 Königlicher Erlass Nr. 7 wird die bei der Einfuhr geschuldete Steuer vorbehaltlich der Bestimmungen der § 2 und 3 zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Überlassung zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gezahlt. Die Zahlung der EUST hat gem. Art. 5 §2 Königlicher Erlass Nr. 7 bis zum Ablauf einer Frist von höchstens zehn Tagen ab der Anmeldung der EUST bei den Zollbehörden zu erfolgen.

##### 4.4.4.2 Zahlungsaufschub

Darüber hinaus kann nach Art. 1 des Ministeriellen Erlasses Nr. 6<sup>77</sup> die Zahlung der bei der Einfuhr von Waren fälligen Mehrwertsteuer an die Zollverwaltung bis zum Donnerstag der Woche aufgeschoben

<sup>76</sup> Circulaire n° 3 du 11 janvier 1973, mise à jour par Circulaire n° 10 (AAF/2001-0518) dd. 22.04.2002.

<sup>77</sup> Arrêté ministériel n°6, du 4 mars 1993, accordant des délais pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée qui est due en raison de l'importation de biens - Ministerialerlass Nr. 6 vom 4. März 1993 zur Gewährung von Fristen für die Zahlung der bei der Einfuhr von Waren fälligen Mehrwertsteuer.

werden, die auf die Woche folgt, in der die Erklärung abgegeben wurde. Dieser besondere Zahlungsaufschub gilt lediglich für die EUSt, nicht hingegen für die Zollabgaben.

Die Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs bedarf eines schriftlichen Antrags durch den Schuldner, d.h. den Empfänger im Sinne von Art. 6 Königlicher Erlass Nr. 7. Ferner muss eine ausreichende Kautions- oder sonstige Sicherheit gemäß den für Einfuhrabgaben geltenden Vorschriften geleistet werden und es muss in Feld B der Zollanmeldung die Worte "aufgeschoben" oder „Zahlung aufgeschoben“ angegeben werden. Ferner muss die Zahlung der EUSt durch Einzahlung oder Überweisung auf das Konto der Zollverwaltung oder bar bzw. durch übliche Zahlungsmethoden erfolgen. Zahlungsaufschub und Direktverrechnung schließen sich aus.<sup>78</sup>

#### 4.4.4.3 Direktverrechnung

Schließlich besteht gem. Art. 5 §3 Königlicher Erlass Nr. 7 die Möglichkeit, Steuerpflichtigen, die in Belgien Mehrwertsteuerdeklaration einreichen, eine Erlaubnis zu erteilen, die bei der Einfuhr geschuldete Steuer nicht zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr zu zahlen, sofern die EUSt als geschuldete Steuer in der mehrwertsteuerlichen Deklaration aufgenommen wird. Ausgeschlossen von der Anwendung dieser sog. Direktverrechnung<sup>79</sup> sind die in Art. 55 § 3 Absatz 2 Code TVA genannten Steuerpflichtigen. Dabei handelt es sich um Personen, die in Belgien weder ansässig noch zur Umsatzsteuer registriert sind.

Die Direktverrechnung wurde in Belgien 1973 eingeführt.<sup>80</sup> Gesetzliche Grundlage für die Direktverrechnung sind Art. 53, §1, Abs. 2 Code TVA sowie Art. 5, §3 - §6 Königlicher Erlass Nr. 7.

Gemäß Art. 5 §3 Königlicher Erlass Nr. 7 haben Steuerpflichtige, die in Belgien periodisch Umsatzsteuerdeklarationen einreichen, die Möglichkeit, die EUSt nicht im Zeitpunkt der Zollanmeldung zu entrichten, sondern können diese Steuer in der periodischen Erklärung als geschuldet eintragen. Die bei der Einfuhr geschuldete Umsatzsteuer muss in der periodischen Umsatzsteuererklärung enthalten sein, welche sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Zollanmeldung von den Zollbehörden angenommen wird. Zur Inanspruchnahme der Direktverrechnung ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige über eine zu diesem Zweck von den Finanzbehörden erteilte Genehmigung verfügt, sog. ET 14.000.

##### 4.4.4.3.1 Antragsteller

Die Direktverrechnung ist folgenden Steuerpflichtigen möglich:

- in Belgien ansässige Steuerpflichtige (auch Organschaften), die monatliche oder vierteljährliche Mehrwertsteuererklärungen abgeben und Umsätze tätigen, für die ein vollständiges oder teilweises Recht auf Vorsteuerabzug besteht;
- nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, die Umsätze ausführen, für welche ein vollständiges oder teilweises Recht auf Vorsteuerabzug besteht, und die periodische Umsatzsteuererklärungen über einen Vertreter einreichen;
- in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Steuerpflichtige, die Umsätze tätigen, für welche ein vollständiges oder teilweises Recht auf Vorsteuerabzug besteht, und die periodische Umsatzsteuererklärungen abgeben;

<sup>78</sup> Art. 7 Königlicher Erlass Nr. 7.

<sup>79</sup> Sog. *Report de paiement*.

<sup>80</sup> Circulaire n° 3 dd. 11.01.1973, remplacée par la Circulaire 3/1973 mise à jour 2008, n° AFER 1/2008 (E.T.675.5) dd. 02.01.2008; Circulaire AGFisc n° 25/2013, dd. 27.06.2013 (E.T. 123.777).

- Fiskalvertreter (sog. globale Stellvertreter), denen eine globale für die Vertretung von nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen zugeteilt wurde.

Unter einem globalen Vertreter wird ein in Belgien ansässiger Fiskalvertreter mit einer globalen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verstanden. Dieser vertritt nicht in Belgien ansässige Steuerpflichtige, die in Belgien nicht selbst für Umsatzsteuerzwecke bei den Finanzbehörden registriert sind, in Belgien allerdings Umsätze ausführt, für welche das System der Vertretung unter einer globalen Nummer zugelassen ist.

Die globale Nummer des Vertreters muss mit BE 0796.5 beginnen, nur in einem solchen Fall ist er tauglicher Vertreter im Sinne der genannten Vorschriften zur Direktverrechnung. Die Bewilligung ET 14.000 wird in diesem Fall nicht dem Steuerpflichtigen, sondern dem Fiskalvertreter erteilt. Der globale Vertreter tritt an die Stelle seines Auftraggebers für alle Rechte, die diesem gewährt werden, oder für alle Pflichten, die ihm durch oder in Ausführung des belgischen Mehrwertsteuergesetzes für die Umsätze auferlegt werden, die er in Belgien unter der globalen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausführt oder die an ihn erbracht werden.

Nicht möglich ist die Inanspruchnahme der Direktverrechnung für folgende Personen:

- nicht steuerpflichtige Personen (sowohl natürliche als auch juristische Personen);
- Kleinunternehmen gem. Art. 56bis Code TVA;
- Pauschalierende Landwirte gem. Art. 57 Code TVA;
- Steuerpflichtige, die nur steuerfreie Umsätze ausführen und kein Recht auf Vorsteuerabzug haben.

#### 4.4.4.3.2 Antragsvoraussetzungen

Die Voraussetzungen für die Erteilung einer sogenannten ET 14.000 Bewilligung zur Anwendung der Direktverrechnung sind in Art. 5, §4 Code TVA festgelegt. Hinsichtlich der Antragsvoraussetzungen wird danach unterschieden, ob es sich bei dem Antragsteller um einen Steuerpflichtigen handelt, der in Belgien zur Umsatzsteuer registriert ist oder um eine Person, die Inhaber einer globalen Identifikationsnummer ist, die mit BE 0796.5 beginnt.

Der Genehmigung wird in Belgien zur Umsatzsteuer registrierten *Steuerpflichtigen* nur erteilt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind.

- Es liegt eine tatsächliche Einfuhrtätigkeit vor eine solche kann in naher Zukunft nachgewiesen werden;
- Der Steuerpflichtige hat alle periodischen Erklärungen gemäß Art. 53, §1, Abs. 1, Nr. 2 Code TVA bezüglich der Umsätze, die er vier Kalenderquartalen vor der Beantragung der Bewilligung getätigt hat, eingereicht und die Umsatzsteuer entrichtet;
- Es liegen keine Verstöße gegen mehrwertsteuerliche Vorschriften vor, aus denen sich Forderungen der Finanzverwaltung ergeben würden.

Die Finanzverwaltung wird die Erteilung einer Bewilligung ablehnen, wenn der Antragsteller in den letzten 12 Monaten vor Antragstellung keine Einfuhren angemeldet hat, für welche er die Direktverrechnung hätte nutzen können und er nicht durch Vorlage von Verträgen oder einem anderen Dokument ein Erfordernis an der Anwendung der Direktverrechnung für die auf die Einfuhr fällige Mehrwertsteuer für die Zukunft begründet nachweisen kann.

Handelt es sich bei dem Antragsteller um einen globalen Vertreter, der unter einer Steuernummer auftritt, die mit BE 0796.5 beginnt, müssen diese die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

Der Steuerpflichtige hat alle periodischen Erklärungen gemäß Art. 53, §1, Abs. 1, Nr. 2 Code TVA bezüglich der Umsätze, die er vier Kalenderquartalen vor der Beantragung der Bewilligung getätigt hat, eingereicht und die Umsatzsteuer entrichtet und es liegen keine Verstöße gegen mehrwertsteuerliche Vorschriften vor, aus denen sich Forderungen der Finanzverwaltung ergeben würden.

Da die mit BE 0796.5 beginnende globale Identifikationsnummer nur dann zugeteilt werden kann, wenn der Anmelder/Vertreter der Verwaltung nachweist, dass die von ihm vertretenen nicht in Belgien niedergelassenen Auftraggeber eine Einfuhrtätigkeit in Belgien entwickeln oder ausbauen werden ist grundsätzlich nicht entgegenstehend, dass die Genehmigung unmittelbar nach der Zuteilung der Gesamtnummer erteilt wird, sofern zusätzlich nachgewiesen wird, dass die einfuhrsteuerpflichtigen Einfuhren durchgeführt werden.

Bis 2013 musste darüber hinaus 1/24 der EUSt des Vorjahres als Garantie als Vorauszahlungssoll geleistet werden. Diese Anforderung ist entfallen. Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass sich durch die Vorfinanzierung der Steuer finanzielle Engpässe für die Importeure ergäben, die eliminiert werden sollten.<sup>81</sup>

Die Beantragung der Bewilligung ET 14.000 erfolgt per E-Mail<sup>82</sup> auf einem dafür vorgesehenen Formular.<sup>83</sup>

Die Genehmigung wird auf unbestimmte Zeit erteilt. Hat ein Steuerpflichtiger eine Bewilligung zur Direktverrechnung erhalten, so ist er für die Gültigkeitsdauer der Bewilligung an die Inanspruchnahme der Direktverrechnung gebunden. Nicht möglich ist ein Wechsel zwischen direkter Zahlung, Zahlungsaufschub und Direktverrechnung während der Gültigkeitsdauer der Bewilligung. Dies gilt gleichsam für Organschaften.<sup>84</sup>

Nach Art. 5 §6 Abs. 1 Königlicher Erlass Nr. 7 kann die Bewilligung entzogen werden, wenn sie aufgrund einer falschen Erklärung erteilt wurde oder der Inhaber die ihm nach Artikel 53 Absatz 1 Code TVA auferlegten Verpflichtungen nicht mehr erfüllt. Die Bewilligung kann beispielsweise widerrufen werden, wenn der Inhaber eine oder mehrere periodische Mehrwertsteuererklärungen nicht oder verspätet einreicht oder fälschlicherweise einen Mehrwertsteuerbetrag, z.B. einen Aufrechnungsbetrag, der auf die Einfuhren zu entrichten ist, nicht oder nur teilweise oder verspätet in seine periodischen Mehrwertsteuererklärungen einschließt sowie seinen Verpflichtungen zur Entrichtung der Umsatzsteuer gar nicht oder nur verspätet nachkommt. Die Finanzverwaltung kann die Genehmigung auch widerrufen, wenn der Steuerpflichtige in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren keine Einfuhren vorgenommen hat.

#### 4.4.4.3.3 Formalitäten bei der Einfuhr

Der Bewilligungsinhaber muss die Überlassung zum freien Verkehr bei den Zollbehörden anmelden. In Feld 8 der Zollanmeldung sind die Daten des Empfängers der Waren anzugeben sowie seine EORI-Nummer. In Feld 44 ist die belgische MwSt.-Identifikationsnummer des in Feld 8 angegebenen Empfängers einzutragen, unter der die Einfuhr in Belgien erfolgt. Dies gilt auch dann, wenn die EORI-Nummer und die MwSt.-Identifikationsnummer identisch sind. Die belgische MwSt.-Identifikationsnummer muss in der EORI-Datenbank verknüpft werden zu der in Feld 8 genannten EORI-Nummer. Ist ein Fiskalvertreter bestellt, so muss dessen individuelle MwSt.-Identifikationsnummer in Feld 44 eingetragen werden.

---

<sup>81</sup> Circulaire AGFisc n° 25/2013, dd. 27.06.2013 (E.T. 123.777).

<sup>82</sup> E-Mail Adresse: [et14000@minfin.fed.be](mailto:et14000@minfin.fed.be).

<sup>83</sup> Vgl. das als Anlage I beigefügte Formular „Beantragung der Genehmigung E.T. 14.000“.

<sup>84</sup> Circulaire AGFisc n° 25/2013, dd. 27.06.2013 (E.T. 123.777).

Im Rahmen der Regelung für den Zahlungsaufschub bei der Einfuhr ist der Steuerpflichtige von der Verpflichtung befreit die bei der Einfuhr fällige Steuer zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr an die Zollverwaltung zu entrichten.

Er muss in Feld 47 der Zollanmeldung über die mit dem Code "G" gewählte Zahlungsmethode sowie das Feld 48 dieses Dokuments um die Nummer der erteilten E.T. 1400 Bewilligung ergänzen. Der in Feld 47 aufgeführte MwSt-Betrag, dessen Fälligkeit im Zollsteuerbescheid festgestellt wird, ist in Tabelle 57 der monatlichen oder vierteljährlichen Mehrwertsteuererklärung aufgeführten Betrag für den Zeitraum enthalten, in dem die Erklärung für den Verbrauch der Einfuhrwaren validiert wurde. Der gleiche MwSt.-Betrag kann in den in der Tabelle 59 derselben Steuererklärung aufgeführten Betrag enthalten sein, soweit der Vorsteuerabzug durch die Anwendung der Artikel 45 und 46 des MwSt-Codes zulässig ist. Die in Feld 47 der Zollanmeldung enthaltene Einfuhrsteuerbemessungsgrundlage wird in das Schema 87 der periodischen Anmeldung sowie in das Schema 81, 82 oder 83 entsprechend der Art der eingeführten Waren übernommen.

#### 4.4.4.3.4 Besonderheiten für die Organschaft

Liegt eine Organschaft vor, so werden die Einfuhren aller Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Die Organschaft wird in diesem Fall als Empfänger im Sinne von Art. 6 Königlicher Erlass Nr. 7 angesehen. Die Direktverrechnung wird daher auf Ebene der Organgesellschaft angewandt und nicht für den jeweiligen Organträger. Erfolgt die Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr durch den Organträger selbst, so sind in der Einfuhranmeldung jedoch Name, Anschrift und Unternummer der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Mitglieds der MwSt.-Einheit anzugeben, die die Einfuhr gemäß Art. 9 §1 Abs. 3 Königlicher Erlass Nr. 7 vornimmt.

Insofern gelten die oben genannten Regelungen für die Organschaft entsprechend mit den folgenden Besonderheiten:

- Ist eine Organgesellschaft nicht mehr Teil der Organschaft, kann sie die Direktverrechnung ab dem Zeitpunkt ihres Ausscheidens nicht nutzen, sofern sie nicht über eine eigene Bewilligung verfügt.
- Wird ein Unternehmen Teil einer Organschaft, die über eine Bewilligung zur Direktverrechnung verfügt, so hat es diese Genehmigung ab dem Tag seiner Zugehörigkeit zur Organschaft zu nutzen. Einfuhren unter Nutzung anderer Zahlungsvereinfachungen sind dann nicht mehr möglich. Sollte die beitretende Gesellschaft bereits über eine Bewilligung zur Direktverrechnung verfügen, so wird diese ungültig. Hat die Organschaft keine Bewilligung, kann sie nach Beitritt der Organgesellschaft eine Bewilligung für die Organschaft beantragen; die Nutzung der der Organgesellschaft erteilten Bewilligung ist nicht möglich.

#### 4.4.5 Vorsteuerabzug der EUSt

Der Vorsteuerabzug der EUSt ist in Art. 45, §1, 1° Code TVA und Art. 2, 3° Königlicher Erlass Nr. 3<sup>85</sup> geregelt. Das Recht auf Abzug der EUSt als Vorsteuer entsteht für den Zeitraum, in welchem sie entstanden ist. Dies ist der Zeitraum, in welchem die Zollverwaltung die Zollanmeldung auf Überlassung der Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angenommen hat. Um den Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige bei regulärer Abfertigung im Besitz eines Dokuments sein, dass ihn als den Empfänger der Waren ausweist. Ferner muss sich aus diesem Beleg ergeben,

---

<sup>85</sup> Arrêté Royal n° 3 du 10 décembre 1969, relative aux deductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, M.B. du 12 décembre 1969 - Königlicher Erlass Nr. 3 vom 10. Dezember 1969, über die Abzüge bei der Anwendung der Mehrwertsteuer, Belgisches Staatsblatt vom 12. Dezember 1969.

dass die EUSt entrichtet worden ist.<sup>86</sup> Die Berechtigung zum Abzug der EUSt, die im Wege der Direktverrechnung deklariert wird, ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige die EUSt in der Mehrwertsteuerdeklaration für den Zeitraum angibt, in der sie fällig ist.<sup>87</sup>

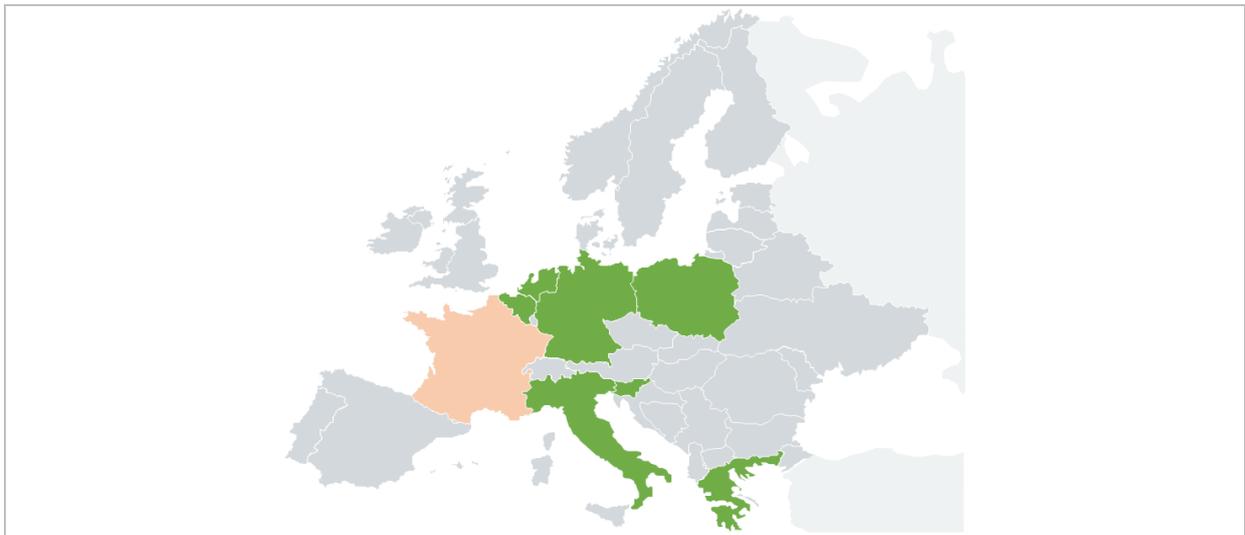
#### 4.4.6 Zusammenfassung

Belgien verweist für das Erhebungsverfahren der EUSt generell auf die Anwendung der Zollvorschriften. Daher bestimmen sich Schuldner und Entrichtungsverfahren grundsätzlich den Unionszollvorschriften. Darüber hinaus gibt es in Belgien bereits seit 1973 die Möglichkeit der Direktverrechnung. Der Steuerpflichtige bedarf zur Anwendung der Direktverrechnung einer Bewilligung, sog. E.T.14.000. Diese Lizenz wird denjenigen Steuerpflichtigen erteilt, die ihren Sitz in Belgien haben oder denjenigen, die zwar keinen Sitz in Belgien haben, aber entweder steuerlich in Belgien registriert sind oder aber durch einen Fiskalvertreter mit belgischer USt.-IdNr. vertreten werden. Die Anforderungen an die Erteilung dieser Bewilligung sehen kein Zertifikat eines AEO nach unionsrechtlichen Vorschriften vor, allerdings muss der Antragsteller darlegen können, dass Einfuhren getätigt werden, er seine steuerlichen Verpflichtungen erfüllt und fällige Steuerforderungen beglichen hat.

Durch einen täglichen, automatisierten Datenaustausch zwischen den belgischen Zoll- und Finanzbehörden, ist eine Kontrolle der Direktverrechnung dergestalt möglich, dass die in der Zollanmeldung deklarierten Beträge an EUSt mit den Eintragungen in der Mehrwertsteuerdeklaration verglichen werden.

### 4.5 Das Erhebungsverfahren in Frankreich

Abbildung 11 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Frankreich



Frankreich hat die fakultativen Vorgaben der MwStSystRL zur Direktverrechnung bereits 2015 umgesetzt. Zum 01.01.2022 hat Frankreich das Erhebungsverfahren der EUSt gänzlich geändert. Daher stellen wir im Folgenden zunächst das bis zum 31.12.2021 geltende Verfahren und anschließend die derzeit praktizierte Rechtslage dar.

<sup>86</sup> Art. 49, 3° Code TVA, Art. 3, §1, 3° A.R. n° 3.

<sup>87</sup> Art. 49, 3° Code TVA, Art. 3, §1, 4° A.R. n° 3.

## 4.5.1 Das Erhebungsverfahren in Frankreich bis zum 31.12.2021

### 4.5.1.1 Gesetzliche Grundlage

Nach Art. 293a Abs. 1 UAbs. 2 CGI und Art. 1695 Abs. 1 CGI<sup>88</sup> sowie Art. 84a Code des douanes finden die Zollvorschriften Anwendung auch auf die Erhebung der EUSt.

**Article 293a CGI (Version bis zum 31.12.2021) (freie deutsche Übersetzung)**

*1. A l'importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé, au sens du 2 du I de l'article 291.*

*Pour l'application de cette disposition, il est procédé comme en matière de dette douanière, que les biens importés soient passibles ou non de droits à l'importation.*

*1. Bei der Einfuhr tritt der Steuertatbestand ein und die Steuer wird zu dem Zeitpunkt fällig, zu dem der Gegenstand im Sinne von Artikel 291 I 2 als eingeführt gilt.*

*Bei der Anwendung dieser Bestimmung wird wie bei der Zollschuld verfahren, unabhängig davon, ob auf die eingeführten Gegenstände Einfuhrabgaben erhoben werden oder nicht.*

**Article 1695 CGI (Version bis zum 31.12.2021) (freie deutsche Übersetzung)**

*I. La taxe sur la valeur ajoutée est déclarée et perçue lorsqu'elle devient exigible, pour les opérations suivantes :*

*1° Les importations;*

*.....*

*Dans ces situations, la taxe sur la valeur ajoutée est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes.*

*I. - Die Mehrwertsteuer wird gemeldet und erhoben, wenn sie fällig wird, und zwar für die folgenden Umsätze:*

*1° Einfuhren;*

*.....*

*In diesen Fällen wird die Mehrwertsteuer nach denselben Verfahren und unter denselben Strafen, Garantien, Sicherheiten und Privilegien wie die Zölle erhoben und kontrolliert.*

**Art. 84a Code des douanes (freie deutsche Übersetzung)**

*Pour l'application du présent titre, les droits et taxes s'entendent des impositions déclarées, recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes.*

*Für die Anwendung dieses Titels sind Zölle und Steuern Abgaben, die nach denselben Verfahren und unter denselben Sanktionen, Garantien, Sicherheiten und Vorrechten wie Zölle angemeldet, eingezogen und kontrolliert werden.*

### 4.5.1.2 Erklärung der EUSt

Die Erklärung der EUSt erfolgt in Frankreich gegenüber den Zollbehörden im Rahmen der Zollabfertigung.<sup>89</sup>

### 4.5.1.3 Schuldner der EUSt

Gem. Art. 293a Nr. 1 UAbs. 3 CGI ist Schuldner der EUSt die Person, die als tatsächlicher Empfänger der Gegenstände in der Zollanmeldung zur Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr genannt

<sup>88</sup> Code Général des Impôts (CGI), Frz. Steuergesetzbuch.

<sup>89</sup> Verwaltungsvorschrift BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 v. 14.10.2020, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Livraisons de biens meubles corporels, Ziffer 260 - BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 v. 14.10.2020, Umsatzsteuer - Anwendungsbereich und Territorialität - Aufgrund ihrer Art steuerbare Umsätze - Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen, Ziffer 260.

ist. Diese Person wird als Anmelder auf der Zollanmeldung geführt. Weiterer Schuldner ist jedoch der Zollanmelder, der im Rahmen eines indirekten Vertretungsverhältnisses gem. Art. 18 UZK handelt. In diesem Fall sind der Empfänger und der indirekte Stellvertreter Gesamtschuldner. Der indirekte Vertreter kann sich jedoch exkulpieren, wenn er nachweisen kann, dass er dem Steuerpflichtigen spätestens zum Zeitpunkt des Eingangs des Gegenstands beim Empfänger die Angaben über die Steuerbemessungsgrundlage und die für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlichen Unterlagen übermittelt (oder auf elektronischem Wege zur Verfügung gestellt) hat.

#### 4.5.1.4 Entrichtung der EUSt

Bis zum 31.12.2021 war für das Erhebungsverfahren der EUSt als auch dessen Kontrolle in Frankreich ausschließlich die Zollverwaltung zuständig.<sup>90</sup> Bis zum 31.12.2021 war die Direktverrechnung der EUSt Gegenstand einer fakultativen französischen Sonderregelung, die als Bewilligungsverfahren bei der Erfüllung spezifischer Anforderungen eingerichtet war.

Bei der Einfuhr tritt der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände im Sinne von Artikel 291 Abs. 1 Nr. 2 CGI als eingeführt gelten. Zu diesem Zeitpunkt entsteht auch der Steueranspruch, Art. 293a Nr. 1 CGI. Für die Erhebung der EUSt gilt daher im Grundsatz dasselbe Verfahren wie für die Zollschuld, unabhängig davon, ob die eingeführten Waren einfuhrabgabenpflichtig sind oder nicht. Bis zum 31.12.2021 wurde die EUSt daher vorbehaltlich der Umkehrung der Steuerschuld nach Art. 1695 Abs. 2 CGI wie in Zollangelegenheiten von der Generaldirektion für Zölle und Abgaben (DGDDI – Zollverwaltung) erhoben. Die Zollverwaltung hat die Zollanmeldung zur Erklärung der EUSt und der Ermittlung der EUSt-Bemessungsgrundlagen entgegengenommen. Zuständig war sie auch dann, wenn die Einfuhr von der EUSt befreit war. Zuwiderhandlungen im Zusammenhang mit dieser von den Zollbehörden erhobenen EUSt wurden wie in Zollangelegenheiten gem. Art. 1790 CGI geahndet. Der Abzug, der bei der Einfuhr fälligen MwSt. ist vom Steuerpflichtigen gegenüber der Generaldirektion für öffentliche Finanzen (DGFIP - Finanzverwaltung) in seiner Umsatzerklärung (CA3) auf der Grundlage, der von der Zollverwaltung erstellten, Zoll- oder ähnlichen Dokumente vorgenommen worden. Diese Dokumente haben den Abzugsberechtigten als den tatsächlichen Empfänger der Waren bezeichnet, der die bei der Einfuhr fällige MwSt. schuldet.

Darüber hinaus war die Zollverwaltung verpflichtet, der Finanzverwaltung Informationen zu den Einfuhren zu übermitteln, so dass insbesondere Gegenkontrollen zwischen der Zollanmeldung und der Steuererklärung möglich sind. Entsprechend sieht Art. 286b CGI ausdrücklich vor, dass die betreffenden Steuerpflichtigen für Zwecke der Mehrwertsteuer identifiziert werden müssen. Zudem wird die Finanzverwaltung für die Kontrolle des Erhebungsverfahrens der EUSt zuständig sein.

##### 4.5.1.4.1 Direkte Zahlung

Gemäß der dargestellten Grundsätze wird die EUSt in Anwendung von Art. 108 UZK mit der Annahme der Zollanmeldung fällig und ist unmittelbar bei Einfuhr mit einem Zahlungsziel von 10 Tagen zu entrichten. Die Überlassung der Waren ist von der Zahlung der Einfuhrabgaben abhängig, Art. 113 Code des douanes. Die Zahlung der Zölle und Steuern erfolgt durch Fernzahlung direkt auf das bei der Banque de France eröffnete Konto der Staatskasse, Art. 114 Abs. 3 Code des douanes.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Vgl. für die Rechtslage ab dem 1.1.2022 Ziffer 2.5.2.

<sup>91</sup> Bei Nichteinhaltung der Verpflichtung gemäß Art. 114 Abs. 3 Code des douanes wird gem. Art. 114 Abs. 4 Code des douanes ein Aufschlag von 0,2 % auf den Betrag der mit einem anderen Zahlungsmittel gezahlten Beträge erhoben.

#### 4.5.1.4.2 Zahlungsaufschub

Zahlungsaufschub<sup>92</sup> für EUSt ist möglich unter den in Art. 110 UZK iVm. Art. 114 Code des douanes genannten Bedingungen. So sieht Art. 114 Code des douanes vor, dass Personen, die zur Zahlung der EUSt verpflichtet sind, die im Rahmen des Zahlungsaufschubs nach Art. 110 UZK vorgesehene Sicherheit nicht leisten müssen.

Zölle und EUSt sind hingegen bei Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs nicht am selben Tag fällig. Während die Zölle binnen 30 Tagen nach erfolgter Einfuhr zu entrichten sind, ist die EUSt am 25. Tag des auf die Einfuhr folgenden Monats zu entrichten.<sup>93</sup>

#### 4.5.1.4.3 Direktverrechnung

Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL wurde durch Artikel 52 des Gesetzes Nr. 2014-1655<sup>94</sup> vom 29. Dezember 2014 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2015 in Frankreich umgesetzt. Bis zu diesem Zeitpunkt waren zwei verschiedene Verwaltungen mit Entrichtung (DGDDI - Zollverwaltung) und dem Abzug der EUSt (DGFIP - Finanzverwaltung) betraut. Durch die Einführung der Direktverrechnung<sup>95</sup> wurden die beiden Verfahrensschritte, die zwei verschiedene Verwaltungen involvierten, nämlich eine zur Festsetzung und Erhebung der EUSt (DGDDI) und die andere zur Auszahlung aufgrund eines Vorsteuerabzugs, in Einklang gebracht.

Die Zollverwaltung war in Fällen der Direktverrechnung bis zum 31.12.2021 zuständige Verwaltung für die Veranlagung der EUSt; diese wird auf der Zollanmeldung veranlagt. Weiterhin war die Zollverwaltung zuständig für die Erteilung der Bewilligung zur Direktverrechnung als auch für die Durchführung von Kontrollen der EUSt.

Die gesetzlichen Bestimmungen zur Direktverrechnung finden sich in Art. 1695, II CGI.<sup>96</sup> Betroffen waren ursprünglich nur in der EU ansässige Steuerpflichtige, die über eine Zulassung zur Anwendung des Sonderverfahrens der „*Procédure de dédouanement unique*“<sup>97</sup> (PDU) verfügten. Dabei handelt es sich um das zollrechtliche Anschreibeverfahren. Das Anschreibeverfahren wurde von der Zollverwaltung nur dann bewilligt, wenn der Wirtschaftsbeteiligte die folgenden Anforderungen aus dem bis 30.04.2016 gültigen Art. 5a Zollkodex (ZK) erfüllte:

- keine schweren und wiederholten Verstöße gegen zollrechtliche Vorschriften
- ein zufriedenstellendes System der Führung der Geschäftsbücher
- Zahlungsfähigkeit

Die Direktverrechnung konnte durch Ausübung einer Option von diesen Steuerpflichtigen genutzt werden. Dies waren zum Zeitpunkt der Einführung der Regelung im Jahr 2015 rund 500 Unternehmen in Frankreich. Wirtschaftsbeteiligte mit Sitz außerhalb der EU konnten das PDU-Verfahren ebenfalls in Anspruch nehmen, jedoch nur über ihren Zolldeklaranten.

Die Regelungen über die Direktverrechnung sind seit 2015 mehrfach angepasst worden:

---

<sup>92</sup> Sog. *report de paiement*.

<sup>93</sup> Circulaire du l'offre de cautionnement des droits au comptant en matière de dédouanement.

<sup>94</sup> LOI n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, JORF n°0301 du 30 décembre 2014, Texte n° 3.

<sup>95</sup> Sog. *autoliquidation de la TVA due à l'importation; Umkehr der Steuerschuld*.

<sup>96</sup> Vgl. Dienstvorschrift BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20.

<sup>97</sup> Sog. Anschreibeverfahren.

2016<sup>98</sup> wurden die Regelungen zur Umkehrung der Mehrwertsteuerschuldnerschaft bei der Einfuhr gelockert. So wurde ein Antragsverfahren sowohl für in der Union als auch außerhalb der Union ansässige Unternehmen unter Einhaltung unterschiedlicher Kriterien eingeführt. Im Gebiet der Europäischen Union ansässige mehrwertsteuerpflichtige Personen, die die Steuer für in Frankreich getätigte Einfuhrumsätze schulden, waren zur Inanspruchnahme der Option nicht mehr von der Erteilung einer Bewilligung für ein Anschreibeverfahren, PDU, abhängig. Vielmehr konnten sie optional die Direktverrechnung in Anspruch nehmen, indem sie den von der Zollverwaltung festgestellten Steuerbetrag an EUSt in der gegenüber der Finanzverwaltung abgegebenen Erklärung eingetragen haben. Nicht im Gebiet der Europäischen Union ansässige Mehrwertsteuerpflichtige, die die Steuer für in Frankreich bewirkte Einfuhrumsätze schulden, war es weiterhin nur möglich, die Option mit einem Anschreibeverfahren des Zollvertreters in Anspruch zu nehmen. Dies bedingte, dass der Zollvertreter zumindest die Kriterien eines AEO-C erfüllte. Wurde diese Option ausgeübt, sollte die Option für 3 Jahre gültig sein.

Mit Wirkung zum 01.01.2017 wurden die Regelungen über die Direktverrechnung ein weiteres Mal geändert und in diesem Fall verschärft.<sup>99</sup>

Die Nutzung der Direktverrechnung ist nicht auf bestimmte Waren limitiert; ausgeschlossen ist die Direktverrechnung hingegen für Mineralölerzeugnisse und gleichgestellte Erzeugnisse im Sinne des Art. 298 CGI bei Ausgang aus einem Steueraussetzungsverfahren. Darüber hinaus ist es nicht möglich, auf der Grundlage von Zollprüfungen nacherhobene EUSt-Beträge im Wege der Direktverrechnung zu deklarieren.<sup>100</sup> Diese sind unmittelbar an die Zollverwaltung zu entrichten.

### Antragsteller

Bis zum 31.12.2021 handelte es sich bei der Direktverrechnung in Frankreich um ein Antragsverfahren. Zuständig für die Erteilung der Bewilligung war die Zollverwaltung.<sup>101</sup> Der Antrag auf Erteilung der Bewilligung war bei einer der Hauptzollstellen zu stellen, in deren Zuständigkeitsbereich die Einfuhranmeldungen abgegeben wurden. Die Zollverwaltung hat in diesem Zusammenhang geprüft, ob der Steuerpflichtige die gesetzlichen Anforderungen an die Erteilung der Bewilligung erfüllte; die Inanspruchnahme der Direktverrechnung selbst erfolgte bei Überführung der Waren zur Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr durch Erklärung in der Zollanmeldung. Die Finanzverwaltung hat die korrekte Deklaration der Direktverrechnung in der periodischen Deklaration zur Umsatzsteuer kontrolliert.

Antragsteller konnten Personen mit Sitz in der Europäischen Union sein, die in Frankreich zur Umsatzsteuer registriert waren. Personen mit Sitz außerhalb der Europäischen Union konnten die Bewilligung dann beantragen, wenn der Zollvertreter, der mit der Durchführung der Vorgänge heranziehen, über eine Bewilligung als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter für zollrechtliche Vereinfachungen (AEO-C) verfügt. Darüber hinaus müssen diese Steuerpflichtigen einen Fiskalvertreter in Frankreich benennen, der für die Erledigung der in Frankreich für diese geltenden Buchhaltungs- und Steuerformalitäten zuständig ist.

### Antragsvoraussetzungen

Die Inanspruchnahme der Direktverrechnung war nur mit einer vorherigen Bewilligung der Zollverwaltung möglich. Die Bewilligung hatte eine Gültigkeit von 3 Jahren und wurde stillschweigend um

---

<sup>98</sup> Art. 27 LOI n° 2016-816 du 20 juin 2016 pour l'économie bleue, JORF n°0143 du 21 juin 2016.

<sup>99</sup> Art. 87 LOI n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, JORF n°0303 du 30 décembre 2016.

<sup>100</sup> Verwaltungsvorschrift BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20, Rz 330.

<sup>101</sup> Verwaltungsvorschrift BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20, Rz 340.

weitere drei Jahre verlängert. Der Antrag war auf der Grundlage eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks zu beantragen.<sup>102</sup>

Die Voraussetzungen für die Beantragung einer Bewilligung zur Direktverrechnung in Frankreich sind in Art. 1695 Abs. 2 CGI festgelegt. Es wird unterschieden zwischen Steuerpflichtigen mit Sitz in der Union und solchen mit Sitz außerhalb der Union.

Angelehnt an die Kriterien zur Beantragung des Status eines AEO-C<sup>103</sup> muss der Antragsteller mit Sitz in der Union die folgenden Voraussetzungen erfüllen können:

- mindestens vier Einfuhren in das EU-Gebiet in den zwölf Monaten vor Antragstellung
- System zur Verwaltung der Zoll- und Steuerunterlagen, das die Überwachung der Einfuhrvorgänge durch die Verwaltung ermöglicht.
- keine schweren oder wiederholten Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Steuervorschriften. Dieses Kriterium ist dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige bzw. seine Leitungsfunktion in den letzten zwölf Monaten vor der Antragstellung keine schwerwiegenden oder wiederholten Zuwiderhandlungen gegen die Zoll- und Steuervorschriften begangen hat.
- Zahlungsfähigkeit und Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen in den letzten zwölf Monaten vor der Antragstellung (kein Verzug in den Zahlungen an die Steuer- und Zollbehörden und kein Insolvenzverfahren).

Ist einem Antragsteller von den Zollbehörden ein AEO-C Zertifikat erteilt worden, so gelten die genannten Voraussetzungen als erfüllt.<sup>104</sup>

Ist der Antragsteller nicht im Steuergebiet der Union ansässig, so erfolgte die Abwicklung der Einfuhr und auch der Direktverrechnung über einen Zollvertreter, der im Besitz eines zollrechtlichen AEO-Status Customs (AEO-C) sein und entsprechend die oben genannten Kriterien erfüllen können musste.

### Formalitäten bei der Einfuhr

In der Zollanmeldung zur Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr war zur Inanspruchnahme der Direktverrechnung im konkreten Fall in Feld 44 neben der Umsatzsteuernummer des Steuerpflichtigen als Zusatzcode<sup>105</sup> „1035 – „Article 1695 du CGI – Autoliquidation de la TVA à l’importation“ anzugeben sowie die frz. Steuernummer des Steuerpflichtigen. Wenn ein zur Direktverrechnung berechtigter Unternehmer (oder sein Vertreter) die CANA 1035 auf der Zollanmeldung nicht angegeben hatte, wurde die EUSt von der Zollverwaltung gem. Art. 1695 I CGI erhoben. Der Steuerpflichtige hatte allein aufgrund dieses Versehens keinen Anspruch auf eine Erstattung durch die Zollverwaltung oder auf eine Berichtigung seiner Erklärung.<sup>106</sup>

In der monatlich oder quartalsmäßig einzureichenden Umsatzsteuererklärung war die Umsatzsteuernummer des Steuerpflichtigen einzugeben. Als Code wurde entweder 1003 oder 1004 angegeben. Der Code 1003 - " Autoliquidation de la TVA I – art. 1695, destinataire du redevable légal" war anzugeben,

<sup>102</sup> Für Unternehmen mit Sitz in der Europäischen Union:

[https://www.douane.gouv.fr/sites/default/files/uploads/files/DEMARCHES/Autoliquidation/PDF\\_activ\\_Demande\\_TDU.pdf](https://www.douane.gouv.fr/sites/default/files/uploads/files/DEMARCHES/Autoliquidation/PDF_activ_Demande_TDU.pdf)

Für Unternehmen mit Sitz außerhalb der Europäischen Union:

[https://www.douane.gouv.fr/sites/default/files/uploads/files/DEMARCHES/Autoliquidation/PDF\\_activ\\_Demande\\_hors\\_TDU.pdf](https://www.douane.gouv.fr/sites/default/files/uploads/files/DEMARCHES/Autoliquidation/PDF_activ_Demande_hors_TDU.pdf)

Vgl. die Formulare im Anhang in frz. und engl. Sprache.

<sup>103</sup> Authorized Economic Operator Customs – Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter Customs, Art. 39 UZK.

<sup>104</sup> Art. 1695, II.2° CGI; Verwaltungsvorschrift BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20, Rz 300.

<sup>105</sup> Code additionnel national (CANA).

<sup>106</sup> Note aux opérateurs - Mise en œuvre, pour les assujettis, des nouvelles modalités de régularisation de la TVA à l’importation du 17 décembre 2020, ° 170001.

wenn der in Feld 8 des Einheitspapiers/Zollanmeldung angegebene Empfänger die Person war, die die EUSt gesetzlich schuldete. Code 1004 - "Autoliquidation - Art. 1695 CGI" war anzugeben, wenn der in Feld 8 des Einheitspapiers/Zollanmeldung angegebene Empfänger nicht der gesetzliche Schuldner der EUSt war. Code 1004 wurde unabhängig von der Umkehr der Steuerschuld für die EUSt geschaffen, um Handelsstrukturen Rechnung zu tragen, die zu einer Unterscheidung zwischen dem tatsächlichen Empfänger der Waren und dem Schuldner der EUSt und damit Vorsteuerabzugsberechtigten führen. In diesen Fällen ist die Zollanmeldung vorab über die Abweichungen zwischen Empfänger und Steuerpflichtigen hinzuweisen. Seit 2020 hatten Steuerpflichtige eine zusätzliche Frist von einem Monat für die Deklaration von Einfuhren, für die sie nachweisen können, dass sie zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung nicht im Besitz der Einfuhrerklärung waren, auf der sie als tatsächlicher Empfänger angegeben sind.<sup>107</sup>

In der CA3-Mehrwertsteuererklärung gegenüber dem Finanzamt mussten folgende Informationen zur EUSt angegeben werden:

Feld 2B - steuerpflichtige Einfuhrumsätze: der Betrag ohne Steuer, der die Bemessungsgrundlage für die EUSt bildet. Sie entspricht der Summe aller von DELTA<sup>108</sup> in Feld 47 der Einfuhranmeldungen berechneten Bemessungsgrundlagen;

Feld 7C - Bruttoeinfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft: der so geschuldete Mehrwertsteuerbetrag. Es ist auch die Summe aller Beträge, die von DELTA in Feld 47 der Einfuhranmeldungen berechnet werden.

Es ist ein systematischer Informationsaustausch zwischen den Dienststellen der Zollverwaltung und der Finanzverwaltung vorgesehen, um die Maßnahmen der Zollverwaltung zu koordinieren.<sup>109</sup> So übermittelt die Zollverwaltung den Steuerbehörden monatlich eine Datei mit den betreffenden Steuerpflichtigen und den Beträgen der verlagerten EUSt.

### Besonderheiten für die Organschaft

Es bestehen in Frankreich keine Besonderheiten für eine Organschaft im Rahmen der Direktverrechnung.

#### 4.5.1.5 Vorsteuerabzug der EUSt

Ein Steuerpflichtiger, der in der Einfuhranmeldung als tatsächlicher Empfänger der Gegenstände auftritt, kann die bei der Einfuhr entrichtete Mehrwertsteuer abziehen, sofern er die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt.

#### 4.5.1.6 Zusammenfassung

Bis Ende 2021 waren die Zuständigkeiten für die EUSt in Frankreich zwischen der Zollverwaltung und der Finanzverwaltung aufgeteilt. Bei der Zollverwaltung war die Zollanmeldung zur Überlassung zum freien Verkehr einzureichen und diese hat grundsätzlich sowohl Zölle als auch die EUSt bei den Steuerpflichtigen eingezogen. Die Auskehr der EUSt erfolgte über den Vorsteuerabzug durch die Finanzverwaltung.

---

<sup>107</sup> LOI n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, JORF n°0302 du 30 décembre 2018, Texte n° 1, Art. 287 CGI.

<sup>108</sup> Dédouanement En Ligne par Transmission Automatisée; DELTA ist das französische Zollabfertigungssystem, über das die Wirtschaftsbeteiligten mit der französischen Zollverwaltung kommunizieren und Zollanmeldungen abgeben.

<sup>109</sup> Verwaltungsvorschrift BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20, Rz 380.

Neben der direkten Zahlung der EUSt bei Einfuhr der Waren war die Nutzung des Zahlungsaufschubs gegen Sicherheit möglich. Frankreich hatte in Art. 1695 Abs. 2 CGI die fakultative Möglichkeit des Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL in französisches Recht umgesetzt. Die Direktverrechnung war bis zum 31.12.2021 als Antragsverfahren ausgestaltet. Dieses unterschied sich für Steuerpflichtige mit Sitz in der oder außerhalb der Europäischen Union. War der Antragsteller in der Europäischen Union ansässig, so musste er die Anforderungen erfüllen können, die an einen Authorized Economic Operator (AEO-C) nach den Vorschriften des Unionszollrechts gestellt werden. Bei Steuerpflichtigen, die im Besitz eines AEO-C Zertifikats waren, galten die Voraussetzungen als erfüllt. Steuerpflichtige, die nicht im Gebiet der Europäischen Union ansässig waren, erhielten die Bewilligung, wenn sie die Zollabfertigung über einen Zollvertreter vornahmen, der im Besitz einer Bewilligung eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten für Zollvereinfachungen war.

#### 4.5.2 Das Erhebungsverfahren in Frankreich seit dem 1.1.2022

Zum 01.01.2022 ist in Frankreich ein gänzlich neues System der Direktverrechnung der Einfuhrumsatzsteuer eingeführt worden. Die Verwaltung und Erhebung der Mehrwertsteuer auf Einfuhren ist von der Generaldirektion für Zölle und Abgaben (DGDDI – Zollverwaltung) im Grundsatz auf die Generaldirektion für öffentliche Finanzen (DGFiP - Finanzverwaltung) übertragen worden.<sup>110</sup> Für kommerzielle Einfuhren durch Steuerpflichtige, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, liegt damit die Erhebungszuständigkeit bei der Finanzverwaltung. Die Zollverwaltung bleibt hingegen zuständig für die Erhebung der EUSt auf Einfuhren durch Private und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Personen.

Die Direktverrechnung der EUSt ist damit nunmehr Teil des Regelbesteuerungsverfahrens und nicht mehr Gegenstand einer Sonderregelung, die lediglich als Option oder nach Erhalt einer Bewilligung genutzt werden kann. Entsprechend ist auch die Beantragung und Erteilung einer Bewilligung zur Inanspruchnahme des Verfahrens nicht mehr erforderlich. Frankreich ist damit neben Schweden<sup>111</sup> und Finnland<sup>112</sup> der dritte Mitgliedstaat in der Union, der die Festsetzung als auch die Erhebung der EUSt im Grundsatz von den Zollbehörden auf die Finanzbehörden überträgt.

##### 4.5.2.1 Gesetzliche Grundlage

Mit Wirkung zum 01.01.2022 erfolgte in Frankreich eine erneue Anpassung der Regelungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Einfuhr.

In Art. 293a und Art. 1695 Abs. 2 CGI sowie in Art. 84a Code des douanes ist das Erhebungsverfahren der EUSt neu geregelt worden.

##### **Article 293A (Version seit 01.01.2022)**

*1. A l'importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé, au sens du 2 du I de l'article 291.*

<sup>110</sup> § 130 LOI no 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, JORF n°0304 du 31 décembre 2021:

IV. - A. - Sont transférées, pour prise en charge et recouvrement par les comptes publics de la direction générale des finances publiques, les créances recouvrées par les comptes publics de la direction générale des douanes et droits indirects et non soldées qui se rapportent aux impositions suivantes ainsi qu'aux majorations et intérêts de retard y afférents:

1° Les taxes prévues aux articles 284 bis et 284 sexies bis du code des douanes;

§ 130 LOI Nr. 2021-1900 vom 30. Dezember 2021 über den Haushalt für 2022:

IV. - A. - Zur Übernahme und Einziehung durch die öffentlichen Rechnungsführer der Generaldirektion für öffentliche Finanzen werden, die von den öffentlichen Rechnungsführern der Generaldirektion für Zoll und indirekte Rechte eingezogenen und nicht beglichenen Forderungen übertragen, die sich auf die folgenden Steuern sowie die damit verbundenen Zuschläge und Verzugszinsen beziehen:

1° Die in den Artikeln 284 bis und 284 sexies bis des Zollkodex vorgesehenen Steuern;

<sup>111</sup> Einführung zum 01.01.2015.

<sup>112</sup> Einführung zum 01.01.2018.

*La déclaration d'importation s'entend de la déclaration en douane, au sens du 12 de l'article 5 du code des douanes de l'Union, y compris pour les échanges mentionnés au 3 de l'article 1er du même code.*

*2. Le redevable de la taxe est:*

*1° Lorsque le bien fait l'objet d'une livraison située en France, conformément aux I à IV de l'article 258, ou d'une vente à distance de biens importés, expédiés ou transportés dans un autre Etat membre, la personne qui réalise cette livraison;*

*2° Lorsque le bien fait l'objet d'une vente à distance de biens importés ne relevant pas du 1° et qu'un assujetti facilite la livraison par l'utilisation d'une interface électronique, telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, cet assujetti ;*

*3° Dans les autres situations, le destinataire des biens indiqué sur la déclaration d'importation;*

*4° Par dérogation aux 1° à 3°, la personne recourant à l'option prévue à l'article 293 A quater.3. Le redevable assujetti communique à l'administration chargée de la gestion de la déclaration des droits de douanes, outre les informations nécessaires pour constater la base imposable conformément au dernier alinéa de l'article 292:*

*1° L'identifiant prévu à l'article 286 ter en cours de validité ou, lorsque l'exonération prévue au 11° du II de l'article 291 s'applique, celui mentionné au même 11°;*

*2° Le cas échéant, les autres informations utiles pour le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée.*

*Il précise, le cas échéant, s'il s'agit d'une opération réalisée en franchise conformément à l'article 275, d'une opération réalisée en suspension conformément au 3° ou au b du 7° du I de l'article 277 A, d'une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée en application du 11° du II de l'article 291 ou d'une opération pour laquelle la taxe n'est pas perçue sur un autre fondement.*

*L'administration chargée de la gestion de la déclaration des droits de douanes transmet ces informations à l'administration chargée de la gestion de la déclaration de la taxe.*

*Un arrêté du ministre chargé du budget définit les informations prévues au 2° et les modalités de la transmission prévue à l'avant-dernier alinéa du présent 3.*

*Les manquements aux dispositions du présent 3 sont sanctionnés dans les conditions prévues au chapitre VI du titre XII du code des douanes. Ils sont constatés selon les mêmes procédures et les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables aux manquements prévus au même chapitre VI.*

*4. Le représentant en douane, au sens du 6 de l'article 5 du code des douanes de l'Union, lorsqu'il agit en son nom propre et pour le compte d'autrui, est solidaire du paiement de la taxe.*

*Toutefois, cette disposition n'est pas applicable aux opérations pour lesquelles le représentant a rempli les obligations prévues au 3 du présent article pour le compte du redevable assujetti de la taxe mentionné au 2 et est en mesure d'établir qu'il a transmis à ce redevable, ou lui a rendu accessible par voie électronique, au plus tard lors de la réception des marchandises par le destinataire, l'information de la base imposable constatée conformément au dernier alinéa de l'article 292 ainsi que les documents nécessaires pour l'exercice du droit à déduction conformément au 2 de l'article 271.*

.....

#### **Artikel 293A CGI (Version seit 01.01.2022 – freie deutsche Übersetzung)**

*1. Bei der Einfuhr tritt der Steuertatbestand ein, und der Steueranspruch entsteht zu dem Zeitpunkt, zu dem der Gegenstand im Sinne von Artikel 291 I 2 als eingeführt gilt.*

*Unter Einfuhranmeldung ist die Zollanmeldung im Sinne von Artikel 5 Artikel 12 des Zollkodex der Union zu verstehen, einschließlich des in Artikel 1 Artikel 3 des Zollkodex der Union genannten Handels.*

2. Der Steuerschuldner ist:

1° Wenn der Gegenstand einer in Frankreich gelegenen Lieferung gemäß den I bis IV des Artikels 258 oder eines Fernverkaufs von Gegenständen, die in einen anderen Mitgliedstaat eingeführt, versandt oder befördert werden, die Person ist, die diese Lieferung bewirkt;

2° wenn der Gegenstand Gegenstand eines Fernverkaufs von eingeführten, nicht unter 1. fallenden Gegenständen ist und ein Steuerpflichtiger die Lieferung über eine elektronische Schnittstelle wie einen Marktplatz, eine Plattform, ein Portal oder eine ähnliche Einrichtung erleichtert, dieser Steuerpflichtige;

3° In allen anderen Fällen der Empfänger der Gegenstände, der in der Einfuhranmeldung angegeben ist;

4° Abweichend von den Nummern 1 bis 3: die Person, die von der Option nach Artikel 293Ac Gebrauch macht.

3. Der steuerpflichtige Zollsschuldner übermittelt der mit der Verwaltung der Zollanmeldung beauftragten Verwaltung neben den Informationen, die für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 292 letzter Absatz erforderlich sind, Folgendes:

1° Die gültige Kennung gemäß Artikel 286 ter oder, wenn die in Artikel 291 II 11° vorgesehene Befreiung gilt, die in demselben 11° genannte Kennung;

2° Gegebenenfalls andere für die Kontrolle der Mehrwertsteuer nützliche Informationen.

Er gibt gegebenenfalls an, ob es sich um einen steuerfreien Umsatz gemäß Artikel 275, einen Umsatz unter Steueraussetzung gemäß Artikel 277A I° 3° oder 7° b, einen Umsatz, der gemäß Artikel 291 II° 11° von der Mehrwertsteuer befreit ist, oder einen Umsatz, für den die Steuer nicht auf einer anderen Grundlage erhoben wird, handelt.

Die für die Verwaltung der Zollanmeldung zuständige Verwaltung leitet diese Informationen an die für die Verwaltung der Steueranmeldung zuständige Verwaltung weiter.

Ein Erlass des für den Haushalt zuständigen Ministers legt die in 2° vorgesehenen Informationen und die Modalitäten der in vorletztem Absatz dieses 3 vorgesehenen Übermittlung fest.

Verstöße gegen die Bestimmungen dieses 3 werden nach Maßgabe des Kapitels VI des Titels XII des Zollkodex geahndet. Sie werden nach demselben Verfahren festgestellt, und die Beschwerden werden nach den Vorschriften für Verstöße gemäß demselben Kapitel VI eingereicht, untersucht und entschieden.

4. Der Zollvertreter im Sinne des Artikels 5 Nummer 6 des Zollkodex der Union ist, wenn er im eigenen Namen und für Rechnung eines anderen handelt, gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer verantwortlich.

Dies gilt jedoch nicht für Umsätze, bei denen der Vertreter die Verpflichtungen nach 3 dieses Artikels für Rechnung des in 2 genannten steuerpflichtigen Steuerschuldners erfüllt hat und nachweisen kann, dass er diesem Steuerschuldner spätestens bei Eingang der Waren beim Empfänger die Informationen über die festgestellte Steuerbemessungsgrundlage gemäß Artikel 292 letzter Absatz sowie die für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 271 Absatz 2 erforderlichen Unterlagen übermittelt oder elektronisch zugänglich gemacht hat.

....

**Article 1695 CGI**

I. – La taxe sur la valeur ajoutée est déclarée et perçue lorsqu'elle devient exigible, pour les opérations suivantes:

*1° Les importations pour lesquelles le redevable est une personne non assujettie et non identifiée conformément aux dispositions combinées des articles 286 ter et 286 ter A;*

...

*Dans ces situations, la taxe sur la valeur ajoutée est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes.*

**Article 1695 CGI (freie Übersetzung)**

*I. - Die Mehrwertsteuer wird gemeldet und erhoben, wenn sie fällig wird, und zwar für die folgenden Umsätze:*

*1° Einfuhren, bei denen der Steuerschuldner eine nicht steuerpflichtige Person ist, die gemäß Artikel 286ter in Verbindung mit Artikel 286ter A nicht identifiziert ist;*

.....

*In diesen Situationen wird die Mehrwertsteuer nach denselben Verfahren und unter denselben Sanktionen, Garantien, Sicherheiten und Vorrechten wie die Zollabgaben erhoben und kontrolliert.*

**Art. 84a Code des douanes**

*Pour l'application du présent titre, les droits et taxes s'entendent des impositions déclarées, recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes.*

**Art. 84a Code des douanes (freie Übersetzung)**

*Für die Zwecke dieses Titels sind Zölle und Steuern Abgaben, die nach denselben Verfahren angemeldet, erhoben und kontrolliert werden und denselben Sanktionen, Sicherheiten und Vorrechten unterliegen wie Zölle.*

#### 4.5.2.2 Neuregelung der Direktverrechnung in Frankreich

Zum 01.01.2022 ist die Direktverrechnung nunmehr Teil des Regelbesteuerungsverfahrens und nicht mehr Gegenstand einer Sonderregelung.

Es wird differenziert zwischen Steuerpflichtigen mit einer französischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und nicht steuerpflichtigen Personen bzw. Steuerpflichtigen, die sich nicht identifizieren lassen müssen, Art. 286ter i.V.m. Art. 286ter A CGI. Nach Art. 286ter CGI müssen sich Steuerpflichtige in Frankreich dann registrieren lassen, wenn sie Lieferungen, Dienstleistungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder Einfuhren in Frankreich als Abgabenschuldner bewirken oder Empfänger einer in Frankreich steuerbaren Dienstleistung sind, für die sie im Wege der Umkehr der Steuerschuld die Umsatzsteuer abzuführen haben. Nach Art. 286ter A CGI nicht registrierungspflichtig sind Personen, die nur gelegentlich Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen, die Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen erbringen, für die die Steuer vom Empfänger geschuldet wird oder die bestimmte steuerbefreite Einfuhren i.S.v. Art. 291 II 1° CGI vornehmen.

Unternehmen, die unabhängig vom Ort ihrer Niederlassung keine gültige französische Steuernummer haben und eine Einfuhr nach Frankreich vornehmen möchten, müssen sich an die zuständigen Finanzämter wenden, um diese Nummer zu erhalten, die sie dann auf ihren Zollanmeldungen angeben müssen.

#### 4.5.2.2.1 Steuerpflichtige mit einer französischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Die Direktverrechnung der EUSt ist für Steuerpflichtige mit einer französischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nun obligatorisch. Das frühere Genehmigungsverfahren ist zum 01.01.2022 abgeschafft worden.

Der Steuerpflichtige gibt weiterhin bei der französischen Zollverwaltung eine Anmeldung zur Überlassung von Waren zur Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ab. Er muss auf der Einfuhrzollanmeldung seine gültige französische Umsatzsteuernummer angeben. In DELTA G (Zollanmeldung) oder DELTA X (Zollanmeldung von Post- und Expresssendungen) ist der Dokumentencode „1008“ gefolgt von der französischen Steuernummer in Feld 44 der Zollanmeldung anzugeben. In DELTA H7 (Zollabfertigung von Waren mit geringem Wert) muss die zusätzliche Steuernummer „FR7“ gefolgt von der französischen Umsatzsteuernummer angegeben werden. Es werden die entsprechenden Bemessungsgrundlagen durch den Steuerpflichtigen in der Zollanmeldung angegeben und Zölle, nicht aber auch die EUSt durch die Zollverwaltung erhoben.

Art. 293A Nr. 3 CGI sieht vor, welche Angaben der Zollschuldner in der Einfuhranmeldung (Zollanmeldung iSv. Art. 5 Nr. 12 UZK) zu machen hat. Darunter sind die Informationen zu fassen, die für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer erforderlich sind, insbesondere:

- die französische Mehrwertsteuernummer nach Art. 286ter,
- ggfs. andere für die Kontrolle der Mehrwertsteuer nützliche Informationen und
- ggfs. einen Hinweis auf steuerfreie Umsätze oder unter Steueraussetzung unterliegenden Umsätze

Bei der Einreichung, Validierung oder Änderung einer Einfuhrzollanmeldung in der DELTA-Anwendung wird eine Gültigkeitsprüfung der Mehrwertsteuernummer des Steuerpflichtigen durchgeführt. Im Falle einer ungültig festgestellten Mehrwertsteuernummer wird eine Fehlermeldung in DELTA zurückgesendet und die betreffende Zollanmeldung kann nicht validiert werden.

Die Angaben aus der Zollanmeldung werden anschließend durch die Zollverwaltung an die Finanzverwaltung übermittelt.

Die Erklärung der EUSt erfolgt für Steuerpflichtige nunmehr im Rahmen der Umsatzsteuererklärung durch das Formular CA3. Hier wird die elektronisch einzureichende Umsatzsteuererklärung mit dem Betrag der zu erhebenden EUSt vorausgefüllt, und zwar anhand der Elemente, die der Steuerpflichtige zuvor der Zollverwaltung in der Zollanmeldung mitgeteilt hat. Die Voreintragung der Daten durch die Finanzverwaltung erfolgt am 14. eines jeden Monats. Der Steuerpflichtige muss nunmehr diese vorausgefüllten Beträge in Feld A4 der CA3 Erklärung auf Richtigkeit überprüfen. Die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung ist für alle Einfuhrumsatzsteuerschuldner der 24. eines jeden Monats.

Zur Vereinfachung besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, sich auf der Website „douane.gouv.fr.“ zu registrieren, um sich dort den Zugang zu den Daten aus der Zollanmeldung zu verschaffen. Die Steuerpflichtigen erhalten Zugriff auf eine Tabelle, die in einem bearbeitbaren Format eingesehen und heruntergeladen werden kann. Diese Tabelle enthält bestimmte Zolldaten aus den Zollerklärungen für den Bezugszeitraum, mit denen die in der Umsatzsteuererklärung vorausgefüllten Besteuerungsgrundlagen überprüft werden können.<sup>113</sup>

Der Vorsteuerabzug der EUSt erfolgt wie zuvor auch im Feld 24 der Umsatzsteuererklärung CA3.

---

<sup>113</sup> Bulletin officiel des douanes du 23.11.2021 relatif aux nouvelles modalités de mise en œuvre de l'autoliquidation de la TVA à l'importation à compter du 1er janvier 2022, p.5.

Abbildung 12 Frz. Umsatzsteuererklärung (Muster) – Meldung der Umsätze

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES			
OPÉRATIONS TAXÉES (HT.)		OPÉRATIONS NON TAXÉES	
A1	Ventes, prestations de services	0979	.....
A2	Autres opérations imposables	0981	.....
A3	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du code général des impôts)	0044	.....
A4	Importations (autres que les produits pétroliers)	0056	.....
A5	Sorties de régime fiscal suspensif (autres que les produits pétroliers)	0051	.....
B1	Mises à la consommation de produits pétroliers	0048	.....
B2	Acquisitions intracommunautaires	0031	.....
B3	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030	.....
B4	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0040	.....
B5	Régularisations (important : cf. notice)	0036	.....
E1	Exportations hors UE	0032	.....
E2	Autres opérations non imposables	0033	.....
E3	Ventes à distance taxables dans un autre État membre au profit des personnes non assujetties	0047	.....
E4	Importations (autres que les produits pétroliers)	0052	.....
E5	Sorties de régime fiscal suspensif (autres que les produits pétroliers)	0053	.....
E6	Importations placées sous régime fiscal suspensif (autres que les produits pétroliers)	0054	.....
F1	Acquisitions intracommunautaires	0055	.....
F2	Livraisons intracommunautaires à destination d'une personne assujettie	0034	.....
F3	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029	.....
F4	Mises à la consommation de produits pétroliers	0049	.....
F5	Importations de produits pétroliers placées sous régime fiscal suspensif	0050	.....
F6	Achats en franchise	0037	.....
F7	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0043	.....
F8	Régularisations (important : cf. notice)	0039	.....

Abbildung 13 Frz. Umsatzsteuererklärung (Muster) – Vorsteuerabzug

TVA DÉDUCTIBLE			
19	Biens constituant des immobilisations	0703	.....
20	Autres biens et services	0702	.....
21	Autre TVA à déduire (dont régularisation de : - TVA sur les produits pétroliers : - TVA sur les produits importés hors produits pétroliers : - TVA collectée sur autres produits ou PS [cf. notice] ou déductible : )	0059	.....
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	.....
2C	Sommes à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euro)	0603	.....
23	<b>Total TVA déductible (ligne 19 à 2C)</b>		
24	Dont TVA déductible sur importations hors produits pétroliers	0710	.....
2E	Dont TVA déductible sur les produits pétroliers	0711	.....
22A	Indiquer le coefficient de taxation unique applicable pour la période s'il est différent de 100		%

Damit wird die zu zahlende EUSt in der Umsatzsteuervoranmeldung mit dem entsprechenden Vorsteuerabzugsbetrag unmittelbar verrechnet.

#### 4.5.2.2 Nichtsteuerpflichtige Personen bzw. Steuerpflichtige, die sich nicht identifizieren lassen müssen

Für nicht steuerpflichtige Personen bzw. Steuerpflichtige, die sich nicht identifizieren lassen müssen, ist die EUSt weiterhin im Rahmen der Zollanmeldung gem. Art. 1695 I CGI anzumelden und an die Zollverwaltung DGDDI zu entrichten. Das betrifft vor allem Privatpersonen und nicht steuerpflichtige juristische Personen.

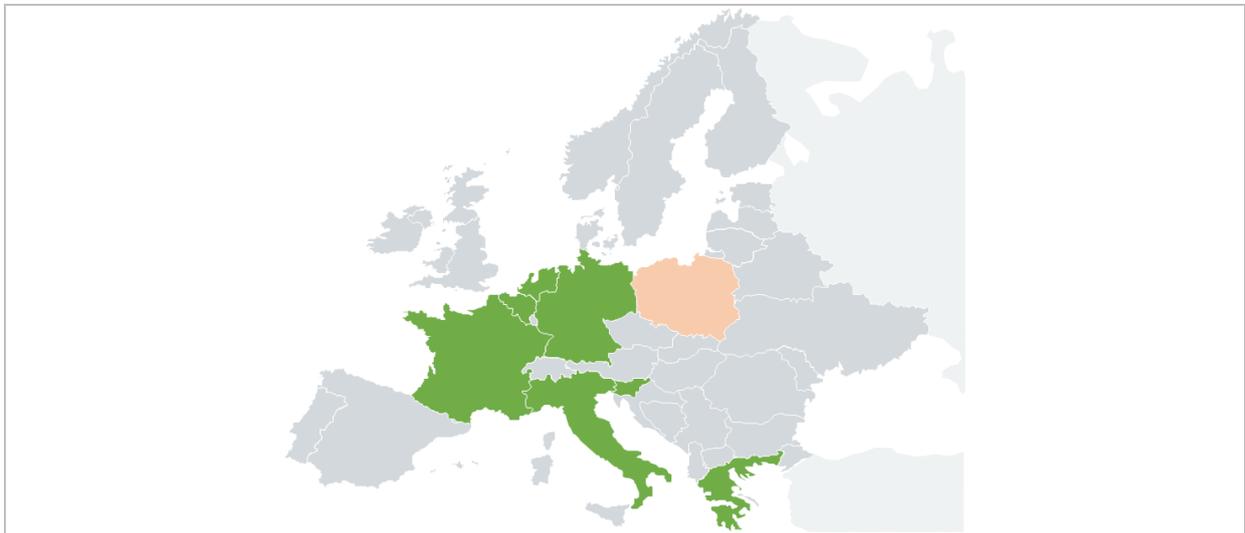
In den entsprechenden Zollanmeldungen müssen dabei in Feld 44 oder im Feld „Sondervermerke“ der Code „G0008“ mit der Angabe „Redevable non identifié à la TVA en France“ („Nichtsteuerpflichtiger ohne Umsatzsteueridentifikationsnummer in Frankreich“) eingetragen werden.

### 4.5.2.3 Zusammenfassung

Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für die EUSt ist das Regelbesteuerungsverfahren für in Frankreich registrierte Steuerpflichtige seit dem 1.1.2022. Damit ist die Inanspruchnahme des Verfahrens die Regel und nicht von einem Antrag des Beteiligten abhängig. Es wird nicht danach unterschieden, ob ein Steuerpflichtiger in der Europäischen Union ansässig ist oder nicht. Des Weiteren werden keine ergänzenden Anforderungen an den Steuerpflichtigen gestellt, wie beispielsweise die Erfüllung der für den Status als Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter (AEO) erforderlichen Kriterien. Dieses Verfahren ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, die EUSt in seiner Umsatzsteuererklärung (CA3 monatlich oder vierteljährlich) gleichzeitig zu erheben und abzuziehen, ohne dass er dafür in monetäre Vorleistung gegenüber dem französischen Fiskus treten müsste. Ausländische EU- und Nicht-EU-Unternehmen, die seit dem 01.01.2022 Waren zur Einfuhr nach Frankreich abfertigen wollen, müssen daher zwingend über eine gültige französische Mehrwertsteuernummer verfügen, um die allgemeine Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für die Einfuhrumsatzsteuer zu ermöglichen.

## 4.6 Das Erhebungsverfahren in Polen

Abbildung 14 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Polen



### 4.6.1 Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Grundlagen für das Erhebungsverfahren der EUSt sind im polnischen Mehrwertsteuergesetz geregelt, Art. 33-40 UStG PL<sup>114</sup>. Im polnischen Mehrwertsteuergesetz gibt es keine generelle Verweisungsnorm dahingehend, dass die zollrechtlichen Vorschriften auch für die EUSt zur Anwendung kommen. Allerdings kann aus verschiedenen Vorschriften entnommen werden, dass das Erhebungsverfahren grundsätzlich unter Anwendung der Zollvorschriften durchgeführt wird:

**Art. 19a Powstanie obowiązku podatkowego (freie deutsche Übersetzung)**

*Abs. 9: Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 10a i 11.*

*Abs. 9: Die Steuerpflicht für die Einfuhr von Gegenständen entsteht vorbehaltlich der Nummern 10a und 11 zu dem Zeitpunkt, zu dem eine Zollschuld entsteht.*

<sup>114</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2004 nr 54, poz 3021 - Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen, Gesetzblatt 2004 Nr. 54, 3021.

Darüber hinaus erklärt Art. 38 Abs. 1 des polnischen Mehrwertsteuergesetzes das Zollrecht in bestimmten Fällen für anwendbar:

**Art. 38. Odpowiednie stosowanie przepisów celnych (freie deutsche Übersetzung)**

*1. W zakresie nieuregulowanym w art. 17 inne kategorie podatników ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 1b, art. 19a powstanie obowiązku podatkowego ust. 9-11 oraz art 33-37 stosuje się odpowiednio przepisy celne dotyczące poboru i wymiaru cła, z wyjątkiem przepisów dotyczących przedłużenia terminu zapłaty, odroczenia płatności oraz innych ułatwień płatniczych przewidzianych w przepisach celnych.*

*1. In dem nicht in Artikel 17 (andere Kategorien von Steuerpflichtigen), Abs 1 Ziffern 1 und 2 und Abs. 1b, Artikel 19a (Entstehung der Steuerschuld), Abs. 9-11 und Artikel 33-37 geregelten Umfang gelten die zollrechtlichen Vorschriften über die Erhebung und Veranlagung von Zöllen entsprechend, mit Ausnahme der Bestimmungen über die Verlängerung der Zahlungsfrist, den Zahlungsaufschub und andere in den zollrechtlichen Vorschriften vorgesehene Zahlungserleichterungen.*

#### 4.6.2 Erklärung der EUSt

Im Fall der Einfuhr von Waren in Polen entsteht die EUSt gem. Art. 19a Abs. 9 UStG PL vorbehaltlich der Absätze 10a und 11 zum Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld. Die Zollschuld entsteht durch Annahme der Zollanmeldung<sup>115</sup> durch die Zollbehörden.<sup>116</sup> Entsprechend entstehen Zoll und EUSt parallel durch Überlassung der Waren zur Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr.

#### 4.6.3 Schuldner der EUSt

Nach den umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen in Art. 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG PL ist Schuldner der EUSt derjenige, der die Zollabgaben schuldet. Dies ist nach den Zollvorschriften der Zollanmelder. Nach Art. 17. Abs. 1 Nr. 1 MWStG PL ist auch der Zollschuldner der Schuldner der EUSt, wenn auf die eingeführten Waren aufgrund der Zollvorschriften vom Zoll befreit sind oder die Zollgebühren aufgrund von präferenzialer, reduzierter oder Null-Zollsätze ganz oder teilweise ausgesetzt werden. Somit kann jeder der Schuldner sein, der als Zollanmelder auftreten kann, folglich auch der direkte oder indirekte Stellvertreter i.S.v. Art. 18 UZK.

Handelt ein indirekter Vertreter nach den Vorschriften des Art. 18 UZK in eigenem Namen für die Rechnung eines Anderen, so haftet der Vertreter gem. Art. 33a Abs. 8 PL MwStG PL gesamtschuldnerisch mit dem Vertretenden für die Einfuhrumsatzsteuer. Art. 33a Abs. 8a MWStG PL nennt die Ausnahme der gesamtschuldnerischen Haftung des Steuerpflichtigen und der für ihn handelnde Vertreter. Hat der Steuerpflichtige, für den der indirekte Vertreter handelt den Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) gem. Art. 38 UZK oder eine Bewilligung für die Vereinfachung nach Art. 166 und Art. 182 UZK, so entfällt die gesamtschuldnerische Haftung.

#### 4.6.4 Entrichtung der EUSt

Der polnische Gesetzgeber sieht drei unterschiedliche Möglichkeiten vor, die anfallende Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten. Neben der sofortigen Zahlung bei der Einfuhr der Waren und dem Zahlungsaufschub, hat Polen zum 01. Dezember 2008 die Direktverrechnung nach Art. 211 Abs. 2 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie implementiert.

<sup>115</sup> Zu den Formalitäten bei Abgabe einer Zollanmeldung, Art. 19 Abs. 1 Prawo celne iVm. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych, Dz. U. 2015 r. poz. 1498.

<sup>116</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r., Prawo celne, Dz.U. 2004 nr 68 poz. 622 – Gesetz vom 19. März 2004, Zollgesetz, Gesetzblatt 2004, Nr. 68, 622.

#### 4.6.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Gemäß Art. 33 Abs. 1 Nr. 4 UStG PL ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die EUSt innerhalb von zehn Tagen ab dem Tag, an welchem er von den Zollbehörden über den geschuldeten EUSt-Betrag unterrichtet worden ist, zu entrichten. Die sogenannte ZC291 Mitteilung der Zollbehörden an den Steuerpflichtigen erfolgt elektronisch im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung und stellt die Mitteilung der Zollsuld im Sinne des Art. 102 UZK gegenüber dem Zollschuldner dar. Nach Erhalt dieser elektronischen Mitteilung, d.h. der Überlassung der Waren oder des Erhalts der Entscheidung der Zollbehörde zur Bestimmung des Betrags der Zollsuld der fälligen Zollsuld, beträgt die Zahlungsfrist 10 Tage. Sollen die Waren vorab überlassen werden, ist dies nur gegen Leistung einer Sicherheit möglich.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn Zahlungserleichterungen im Sinne von Art. 33a bis Art. 33c UStG PL in Anspruch genommen werden.

#### 4.6.4.2 Zahlungsaufschub

Es ist möglich, bei den polnischen Behörden eine Bewilligung für den Zahlungsaufschub zu beantragen. Erforderlich ist das Leisten einer Gesamtsicherheit nach Art. 89, 95 UZK.

##### 4.6.4.2.1 Zahlungsaufschub nach Art. 110 UZK

Polen hat Zahlungserleichterungen in Form des Zahlungsaufschubs vorgesehen.<sup>117</sup> Möglich ist die Inanspruchnahme des einfachen Zahlungsaufschubs nach Art. 110 Buchst. a UZK, des laufenden Zahlungsaufschubs nach Art. 110 Buchst. b UZK sowie des Zahlungsaufschubs bei Nutzung von vereinfachten Verfahren nach Art. 110 Buchst. c UZK. Über Art. 33 Abs. 5 UStG PL finden diese auch Anwendung auf die EUSt.

Wird der Einzelaufschub genutzt, so beträgt die regelmäßige Zahlungsfrist im Sinne von Art. 111 Abs. 1 UZK 30 Tage. Für den laufenden Zahlungsaufschub und den Zahlungsaufschub für vereinfachte Verfahren bestimmt § 4 Verordnung über die Verschiebung des Termins für die Zahlung der Zollgebühren, dass die Frist für die Entrichtung der Zölle am 16. des Monats, der auf den Monat der Einfuhr folgt, endet.<sup>118</sup>

##### 4.6.4.2.2 Zahlungsaufschub bei Zentraler Zollabwicklung

Eine besondere Regelung für den Zahlungsaufschub sieht Art. 33b Abs. 1 UStG PL für den Fall der Inanspruchnahme der zentralen Zollabwicklung im Sinne von Art. 179 UZK vor. Bei der Zentralen Zollabwicklung fallen der Ort der Anmeldung der Waren zur Überlassung zum freien Verkehr und der Ort der Gestellung der Waren gegenüber den Zollbehörden auseinander. Damit kann der Ort für die Deklaration der Einfuhr gegenüber den Zollbehörden auf der Einfuhrzollanmeldung von dem Ort auf der Mitteilung gegenüber den Zollbehörden (Ort der physischen Präsenz der Ware) insofern abweichen, als dass zwei Mitgliedstaaten beteiligt sind. Da die EUSt gem. Art. 60 MwStSystRL an dem Ort entsteht, an welchem sich die Einfuhrwaren physisch befinden, während die Zölle an dem Ort entstehen, an welchem die Deklaration eingereicht wird, ist in einem solchen Fall eine besondere Regelung für die Fälligkeit der EUSt erforderlich. Nach Art. 33b Abs. 1 UStG PL ist der Steuerpflichtige verpflichtet, nur für die EUSt eine Zollanmeldung einzureichen. Nach Art. 33b Abs. 2 und 3 UStG PL ist diese Anmeldung

---

<sup>117</sup> Art. 59 Prawo celne (Zollgesetz) i.V.m. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie odroczenia terminu płatności należności celnych, Dz.U.2016.1291 - Verordnung des Finanzministers vom 17. August 2016 zum Aufschub des Termins für die Zahlung der Zollgebühren, Gesetzblatt 2016, 1291.

<sup>118</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie odroczenia terminu płatności należności celnych, Dz.U.2016.1291 - Verordnung des Finanzministers vom 17. August 2016 über den Aufschub des Termins für die Zahlung von Zollgebühren, Gesetzblatt 2016, 1291.

bis zum 16. des auf die physische Einfuhr folgenden Monats einzureichen und sind auch die Abgaben bis zu diesem Zeitpunkt zu entrichten; eine Sammeleinfuhrmeldung für einen monatlichen Zeitraum ist möglich. Eine andere Frist gilt nach Art. 33b Abs. 3 UStG PL in den Fällen, in denen die Direktverrechnung für die Fälle der zentralen Zollabwicklung genutzt wird.

#### 4.6.4.3 Direktverrechnung

Polen hat Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL 2008 umgesetzt und in Art. 33a MwStG PL eine Regelung zur Direktverrechnung geschaffen.

##### 4.6.4.3.1 Antragsteller

Die Direktverrechnung ist in Polen als Antragsverfahren ausgestaltet. Zuständig für die Erteilung der Bewilligung ist in Polen das Zoll-Finanzamt, eine Steuerbehörde, die 2017 als ein Zusammenschluss von Zoll- und Finanzverwaltung gegründet wurde und u.a. zuständig für die Erhebung der Einfuhrabgaben ist. Für polnische Antragsteller ist der Antrag bei dem für deren Sitz zuständigen Zoll-Finanzamt einzureichen; für ausländische Antragsteller besteht eine Generalzuständigkeit beim Zoll-Finanzamt in Warschau.<sup>119</sup>

Antragsteller können Personen mit Sitz in und außerhalb der Europäischen Union sein, die in Polen zur Umsatzsteuer registriert und als sog. aktive Steuerzahler erfasst sind. Das sind Steuerpflichtige, die nicht lediglich vorsteuerschädliche Leistungen erbringen.

Neben den genannten Bedingungen, die sich aus dem polnischen Mehrwertsteuergesetz ergeben, gibt es noch eine zusätzliche Verpflichtung, die sich nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes als solchem ergibt, sondern nur aus der Logik der für Zollzwecke durchgeführten Operationen. Der Steuerpflichtige, der die Direktverrechnung für EUSt nutzen möchte, muss im System der Zollbehörden für Zollabgaben registriert sein.

##### 4.6.4.3.2 Antragsvoraussetzungen

Um die Direktverrechnung nutzen zu können, muss der Antragsteller bei dem zuständigen Zoll-Finanzamt folgende Dokumente einreichen, welche mehr als sechs Monate vor der Einfuhr ausgestellt sein dürfen:

- Bescheinigung einer öffentlichen Stelle wie dem Finanzamt oder eigene Erklärung des Antragstellers, dass er nicht im Rückstand bei der Zahlung fälliger Sozialversicherungsbeiträge oder einzelner Steuern ist, welche das Einkommen des Staatshaushalts bilden.
- Bescheinigung einer öffentlichen Stelle wie dem Finanzamt oder eigene Erklärung des Antragstellers über die steuerliche Registrierung in Polen als sog. aktiver Steuerpflichtiger. Ein aktiver Steuerpflichtiger ist ein solcher, der nicht lediglich vorsteuerschädliche Umsätze ausführt und entsprechend berechtigt ist, Vorsteuerbeträge in Abzug zu bringen.

Da die Dokumente jeweils nicht älter sein dürfen als sechs Monate vor einer konkreten Einfuhr, ist die Einreichung nicht einmalig, sondern als laufende Voraussetzung zur Nutzung der Direktverrechnung ausgestaltet. Der Steuerpflichtige muss dem für ihn zuständigen Zoll-Finanzamt die entsprechenden Dokumente mithin in regelmäßigem Turnus vorlegen. Legt der Steuerpflichtige nicht Bescheinigungen einer öffentlichen Stelle vor, sondern gibt die Erklärung selbst ab, ist er nach Art. 33a Abs. 2b verpflicht-

---

<sup>119</sup> Art. 33a Abs. 2c UStG PL.

tet, folgende Klausel in seine Erklärung aufzunehmen "Ich bin mir der strafrechtlichen Verantwortlichkeit für die Abgabe einer Falschaussage bewusst". Diese Klausel ersetzt die Belehrung der Behörde über die Strafbarkeit der Abgabe falscher Erklärungen.

Als weitere Voraussetzung für die Nutzung der Direktverrechnung hat der Steuerpflichtige die Zollabfertigung der Waren über einen direkten oder indirekten Vertreter i.S.v. Art. 18 UZK vorzunehmen. Gibt der indirekte Vertreter die Zollanmeldung im eigenen Namen, aber für Rechnung des Steuerpflichtigen ab, wird der indirekte Vertreter zwar zum Anmelder und Abgabenschuldner, gesamtschuldnerisch verbunden mit dem Vertretenen. Zur Direktverrechnung berechtigt ist dennoch ausschließlich der Vertretene, Art. 33a Abs. 5 UStG PL. Die Nutzung der Direktverrechnung ist im Ergebnis grds. nicht möglich, wenn der Steuerpflichtige ohne Einschaltung eines Vertreters im eigenen Namen Zollanmeldungen bei den Zollbehörden einreicht. Werden Einfuhren in Polen mit als auch ohne einen Vertreter im Sinne des Art. 18 UZK vorgenommen, so müssen die Einfuhren ohne Vertreter abgewickelt werden, ohne die Direktverrechnung in Anspruch nehmen zu können.

In Ausnahme von diesem Grundsatz sieht Art. 33a Abs. 2d UStG PL vor, dass auf die Zollabfertigung durch einen direkten oder indirekten Vertreter nach den Vorschriften des UZK verzichtet werden kann, wenn der Steuerpflichtige entweder den Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten<sup>120</sup> i.S.v. Art. 38 UZK innehat oder über eine Bewilligung zur Inanspruchnahme eines vereinfachten Verfahrens nach den Art. 166<sup>121</sup> und Art. 182 UZK<sup>122</sup> verfügt.

#### 4.6.4.3.3 Formalitäten

Hat der Steuerpflichtige sich in Polen dazu entschieden, die Direktverrechnung zu nutzen und alle Voraussetzungen erfüllt, entfällt die Entrichtung der EUSt gegenüber den Zollbehörden im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung.

In der Zollanmeldung zur Überführung zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ist eine Erklärung zur Direktverrechnung vorgesehen. In Feld 44 der Zollanmeldung ist als Code für die Direktverrechnung „4PL05“<sup>123</sup> und in Feld 47 als Bezug auf die Zahlungsmethode der Code "G" für die Gebührenart B00- keine EUSt - anzugeben. Die Zollverwaltung sendet nach Annahme der Zollanmeldung die Nachricht ZC297<sup>124</sup> - "Umsatzsteuererklärung 33a Informationen für den Erklärenden" an die in der Zollanmeldung angegebene E-Mail-Adresse des Steuerpflichtigen, nachdem sie die Richtigkeit der Steuerabrechnung im Modus des Art. 33a UStG-PL auf der Grundlage der im neuen JPK\_VAT<sup>125</sup> verfügbaren Daten durchgeführt hat. Die Nachricht enthält Informationen über "vollständige Abrechnung der Umsatzsteuer" oder "teilweise Abrechnung/keine Abrechnung" für eine bestimmte Erklärung. Wird eine Deklaration nur teilweise freigegeben, so leitet die Behörde eine Untersuchung ein.

<sup>120</sup> Es kann sich dabei sowohl um ein AEO-C, AEO-S oder AEO-F Zertifikat handeln.

<sup>121</sup> Art. 166 UZK – vereinfachte Zollanmeldung. Im Unterschied zu einer Standard Zollanmeldung wird auf die Angabe einiger Informationen bzw. die Vorlage bestimmter Dokumente verzichtet.

<sup>122</sup> Art. 182 UZK – Anschreibung in der Buchführung des Anmelders. Die Zollanmeldung kann als Anschreibung in der Buchführung des Anmelders vorgenommen werden, anstatt diese elektronisch bei den Zollbehörden einzureichen. Die Anschreibung in der Buchführung gilt als Annahme der Zollanmeldung durch die Zollverwaltung, so dass die Abgabenschuld zu diesem Zeitpunkt besteht. Innerhalb einer bestimmten Frist nach der Anschreibung ist eine ergänzende Zollanmeldung einzureichen.

<sup>123</sup> Bedeutung des Codes: Vereinfachtes Verfahren, Mehrwertsteuerabrechnung gemäß Artikel 33a des Mehrwertsteuergesetzes.

<sup>124</sup> Kommunikat ZC297 - „Informacja o rozliczeniu VAT 33a dla Zgłaszającego.”

<sup>125</sup> Elektronisches System der polnischen Finanzverwaltung. Seit dem 1. Januar 2018 müssen Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke nur noch in elektronischer Form geführt und über JPK\_VAT an die Finanzverwaltung gesendet werden.

Im Anschluss muss der Steuerpflichtige die Einfuhr in seiner monatlichen SAFT-Datei, die er bei den Steuerbehörden einreicht, deklarieren. Bei der SAFT-Datei handelt es sich um die eigentliche Umsatzsteuererklärung.<sup>126</sup> In der SAF-T-Datei muss der Steuerzahler Folgendes angeben:

1. den Namen des Exporteurs der Waren,
2. Nummer und Datum der Zollanmeldung,
3. Nettowarenwert und EUST, die sich aus der Zollanmeldung ergeben.

Anhand dieser in der SAF-T-Datei bereitgestellten Daten können die Steuer- und Zollbehörden einen Abgleich dieser Daten mit den Daten aus den Zollanmeldungen vornehmen, in denen das Verfahren der aufgeschobenen Buchführung angemeldet wurde, und prüfen, ob alle Wareneinfuhren gemeldet worden sind.

Wenn der Steuerpflichtige sich für die Anwendung der Direktverrechnung entschieden, aber die EUST nicht vollständig oder korrekt abgerechnet hat, verliert er nach Art. 33a Abs. 7 MWStG PL das Recht, für die inkorrekt deklarierte EUST die Direktverrechnung anzuwenden. Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen die EUST zusammen mit Strafzinsen für den Zahlungsverzug in Höhe von 8% der Abgaben an das Finanzamt zu entrichten. Sofern der Steuerpflichtige die Zolldeklaration durch einen indirekten Vertreter hat abgeben lassen, dann wird der Vertreter zusammen mit dem Steuerzahler gesamtschuldnerisch für die EUST herangezogen. Der Zollvertreter kann sich lediglich dann exkulpiert, wenn der Steuerpflichtige, für dessen Rechnung er aufgetreten ist, Inhaber eines AEO-Zertifikats ist oder über eine Bewilligung zur Nutzung eines vereinfachten Verfahrens i.S.v. Art. 166, 182 UZK verfügt. Das Recht auf Vorsteuerabzug der EUST bleibt auch in solchen Fällen bestehen.

#### 4.6.4.3.4 Änderungen im Verfahren der Direktverrechnung

*Änderung zum 07.09.2021*

Bereits im Februar 2021<sup>127</sup> kündigte das polnische Finanzministerium an, dass Änderungen der Regelungen des Mehrwertsteuergesetzes im Verfahren der Direktverrechnung geplant sind. Nach dieser Ankündigung sollte den Steuerpflichtigen eine zusätzliche Frist von vier Monaten eingeräumt werden, um Unregelmäßigkeiten zu bemerken und zu korrigieren, ohne die Möglichkeit zu verlieren, die Direktverrechnung in Anspruch nehmen können.

Nunmehr ist diese Regelung zum 07.09.2021 in Kraft getreten und gilt bereits für Einfuhren, für die die EUST ab dem 01.09.2021 entstanden ist.

##### **Art. 33a Abs. 6 – 8 UStG PL (freie deutsche Übersetzung)**

**Abs. 6:** *Hat ein Steuerpflichtiger die für die Einfuhr von Gegenständen geschuldete Steuer nicht oder nur teilweise unter den in Absatz 1 genannten Bedingungen verbucht, so kann er seine Steuererklärung innerhalb von vier Monaten, beginnend mit dem Monat, der auf den Monat folgt, in dem die Steuerschuld für die Einfuhr dieser Gegenstände entstanden ist, ändern.*

**Abs. 7:** *Ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entschieden hat, die Steuer auf die Einfuhr von Gegenständen unter den in Absatz 1 genannten Bedingungen abzurechnen, und diese Steuer nicht innerhalb der*

<sup>126</sup> Seit dem 20. Oktober 2020 nutzt Polen das System der Standard Audit File for Tax (SAF T). Zuvor mussten polnische Steuerpflichtige zwei Dokumente, zum einen die SAF T-Datei mit dem Umsatzsteuerregister, zum anderen die Umsatzsteuererklärung als solche beim zuständigen Finanzamt einreichen. Seit Oktober 2020 besteht keine Pflicht mehr, die Umsatzsteuererklärung als separates Dokument einzureichen. Die Informationen der SAF T-Datei wurden erweitert, so dass die Informationen aus der Umsatzsteuererklärung nun in der SAF T-Datei enthalten sind. Somit deckt die SAF T-Datei nun sowohl die Umsatzsteuerregister als auch die Erklärungen ab.

<sup>127</sup> SLIM VAT 2 - propozycje i kierunki zmian – Vorschlag zu Änderungen des polnischen Mehrwertsteuergesetzes.

*in Absatz 6a genannten Frist ganz oder teilweise unter diesen Bedingungen abgerechnet hat, verliert das Recht, die in der Zollanmeldung ausgewiesene Steuer auf die Einfuhr von Gegenständen, für die er die Steuer nicht vollständig in der Steuererklärung abgerechnet hat, in der Steuererklärung abzurechnen. Der Steuerpflichtige zahlt den Steuerbetrag mit Zinsen an den Leiter des für die Erhebung der Einfuhrabgaben aus der Zollschuld zuständigen Finanzamts.*

**Abs. 8:** *Wird die Zollanmeldung für die in Absatz 1 genannten Waren von einem unmittelbaren oder mittelbaren Vertreter im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften abgegeben, so gilt Absatz 7 entsprechend, mit der Ausnahme, dass die Verpflichtung zur Entrichtung des Steuerbetrags und der Zinsen vom Steuerpflichtigen und dem für ihn handelnden Vertreter gesamtschuldnerisch getragen wird.*

Konkret bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige eine Korrektur einreichen kann, falls er in der SAF-T-Datei, die er für den Zeitraum, in dem die Steuerpflicht für die Einfuhr von den Gegenständen entstanden ist, nicht den korrekten Betrag der EUSt abgerechnet hat.

Sofern der Steuerpflichtige die Steuern nicht korrekt ausgewiesen und deklariert hat, kann er die Erklärung innerhalb von vier Monaten ab dem Monat korrigieren, der dem Monat der Einfuhrumsatzsteuerentstehung folgt. Innerhalb dieser Zeit hat der Steuerpflichtige weiterhin die Möglichkeit die Direktverrechnung in Anspruch nehmen zu können.

Versäumt der Steuerpflichtige hingegen die Frist von vier Monaten ab dem Folgemonat der Entstehung der EUSt für die Meldung der Korrektur, verliert er das Recht, die Direktverrechnung zu nutzen und muss die geschuldete EUSt zusammen mit Strafzinsen an die Finanzverwaltung entrichten.

Die gesamtschuldnerische Haftung der für den Steuerpflichtigen handelnden direkten und indirekten Vertreter gilt nur, wenn die unvollständige oder unrichtige Steuer nicht innerhalb der Viermonatsfrist berichtigt wird. Diese gesamtschuldnerische Haftung gilt für den in der Zollanmeldung erklärten Steuerbetrag und die Strafzinsen, die zusätzlich für die Verzögerung zu zahlen sind.

*Änderung zum 01.10.2021:*

Neben der Änderung zur Korrektur der EUSt und deren Folgen auf die Anwendung der Direktverrechnung ist zum 01.10.2021 eine weitere Änderung in Kraft getreten. Diese betrifft die Korrektur des Vorsteueranspruchs der EUSt.

Zunächst galt, dass Steuerpflichtige, die jährlich und nicht periodisch die Umsatzsteuererklärung abgeben, noch 5 Jahre ab Beginn des Jahres, in dem der Vorsteueranspruch entstanden ist, die Möglichkeit haben, die EUSt als Vorsteuer in Abzug zu bringen. Dabei erfolgte der Abzug durch Abgabe einer berechtigten Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum, in dem auch der Vorsteuerabzug entstanden war.

Seit Oktober 2021 kann die Berichtigung nun auch für einen der drei Folgemonate (bei monatlicher Abgabe der Umsatzsteuererklärung) bzw. für zwei aufeinanderfolgende Quartalerklärungen (bei vierteljährlicher Abgabe der Umsatzsteuererklärung) vorgenommen werden. Die Möglichkeit, die Vorsteuer in der Voranmeldung zu berichtigen, in der die Vorsteuer entstanden ist, bleibt davon unberührt und ist weiterhin möglich.

**Art. 86 Abs. 13 UStG PL (freie deutsche Übersetzung)**

*Hat der Steuerpflichtige den geschuldeten Steuerbetrag nicht innerhalb der in den Absätzen 10, 10d, 10e und 11 genannten Fristen um den Vorsteuerbetrag gekürzt, kann er den geschuldeten Steuerbetrag durch Berichtigung der Steuererklärung verringern:*

*1) für den Zeitraum, in dem das Recht auf Minderung des geschuldeten Steuerbetrags festgestellt wurde, oder*

*2) für einen der drei folgenden Abrechnungszeiträume und im Falle des Steuerpflichtigen gemäß Art. 99 Abs. 2 und 3 genannten Steuerpflichtigen für einen der beiden nächsten Abrechnungszeiträume nach dem Abrechnungszeitraum, in dem das Recht auf Ermäßigung des geschuldeten Steuerbetrags entstanden ist*

*- spätestens jedoch innerhalb von 5 Jahren nach Beginn des Jahres, in dem das Recht auf Minderung des geschuldeten Steuerbetrags entstanden ist.*

#### 4.6.4.4 Zusammenfassung

In Polen finden die unionszollrechtlichen Regelungen grds. Anwendung für das Erhebungsverfahren der EUST. Neben der direkten Zahlung ist der Zahlungsaufschub in allen durch den UZK vorgesehenen Varianten gegeben. Darüber hinaus hat Polen bereits eine Aufschubregelung für die zentrale Zollabwicklung geschaffen. In diesem Fall gibt der Steuerpflichtige lediglich für Zwecke der EUST eine Zollanmeldung ab, weil sich die Ware physisch in Polen befindet und Polen für die Erhebung der EUST zuständig ist.

Der polnische Gesetzgeber hat die Direktverrechnung zum 01.12.2008 eingeführt. Sie ist in Polen als Antragsverfahren ausgestaltet. Zuständig für die Erteilung der Bewilligung ist in Polen das Zoll-Finanzamt, eine besondere Behörde, die als ein Zusammenschluss von Zoll- und Finanzamt für bestimmte Sachverhalte zuständig ist. Die Bewilligung wird dem Steuerpflichtigen dann erteilt, wenn er in Polen für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist. Zudem muss er zwingend für die Zollabfertigung einen direkten oder indirekten Stellvertreter einsetzen. Eine Abfertigung durch den Steuerpflichtigen ohne Einschaltung eines Brokers ist damit grds. nicht möglich. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn der Steuerpflichtige entweder im Besitz eines AEO-Zertifikats ist oder aber über eine Bewilligung zur Inanspruchnahme von vereinfachten Verfahren im Bereich der Zollabfertigung verfügt. Letztere wird von den Zollbehörden nur dann erteilt, wenn die für die Erlangung des AEO-C Zertifikats aufgestellten Anforderungen erfüllt werden.

## 4.7 Das Erhebungsverfahren in Slowenien

Abbildung 15 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Slowenien



### 4.7.1 Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzliche Grundlage für die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften auch auf die EUSt ergibt sich aus den mehrwertsteuer<sup>128</sup>- und zollrechtlichen<sup>129</sup> Vorschriften.

**77. člen (plačilo DDV v državni proračun) ZDDV-1**

(6) Pri uvozu blaga se DDV plačuje, kot da bi bil uvozna dajatev, razen če je kot plačnik DDV določen davčni zavezanec, ki je prejemnik blaga in je identificiran za namene DDV v Sloveniji. Davčni zavezanec izkaže obračunani DDV od uvoza blaga v obračunu DDV in plača DDV v roku iz prvega odstavka tega člena, če kot prejemnik blaga v trenutku uvoza davčnemu organu v carinski deklaraciji zagotovi vsaj naslednje informacije.

**Art. 77 (Zahlung der Mehrwertsteuer an den Staatshaushalt) ZDDV-1 (freie deutsche Übersetzung)**

(6) Die Mehrwertsteuer wird bei der Einfuhr von Gegenständen wie eine Einfuhrabgabe geschuldet, es sei denn, ein Steuerpflichtiger, der der Empfänger der Gegenstände ist und eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in Slowenien hat, wird als Mehrwertsteuerzahler bestimmt.

**35. člen (Uvoz blaga)**

(1) V skladu s prvim, drugim in tretjim odstavkom 35. člena ZDDV-1 nastane davčna obveznost takrat, ko v skladu s carinskimi predpisi nastane obveznost obračuna carinskega dolga.

**Artikel 35 (Einfuhr von Waren) (freie deutsche Übersetzung)**

(1) Nach § 35 Abs. 1, 2 und 3 UStG entsteht eine Steuerschuld, wenn nach den zollrechtlichen Vorschriften eine Verpflichtung zur Abrechnung einer Zollschuld entsteht.

Das Gesetz über die Durchführung des Zollrechts der EU sieht in seinem Art. 3 entsprechend vor, dass die zollrechtlichen Vorschriften auch für andere Abgaben zur Anwendung kommen, sofern diese wie die EUSt bei der Einfuhr erhoben werden.

**3. člen (uporaba zakona za pobiranje drugih dajatev) ZICZEU**

Ta zakon se uporablja tudi za druge dajatve, ki se pobirajo pri uvozu oziroma izvozu blaga, če s predpisi, ki določajo te dajatve, ni drugače določeno.

<sup>128</sup> Zakon o davku na dodano vrednost ZDDV-1, Uradni list RS, št. 117/06 z dne 16. 11.2006 –Mehrwertsteuergesetz ZDDV-1, Amtsblatt der RS, Nr. 117/06 vom 16.11.2006. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 141/06 z dne 30.12.2006 - Art. 35 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer, Amtsblatt der RS, Nr. 141/06 vom 30.12.2006.

<sup>129</sup> Zakon o izvajanju carinske zakonodaje Evropske Unije (ZICZEU) Uradni list RS, št. 32/16 z dne 06.05.2016 - Gesetz über die Durchführung des Zollrechts der Europäischen Union (ZICZEU), Amtsblatt der RS, Nr. 32/16 vom 06.05.2016.

**Artikel 3 (Anwendung des Gesetzes auf die Erhebung von sonstigen Abgaben) ZICZEU (freie deutsche Übersetzung)**

*Dieses Gesetz gilt auch für andere Abgaben, die bei der Einfuhr oder Ausfuhr von Waren erhoben werden, sofern in den Vorschriften über diese Abgaben nichts anderes bestimmt ist.*

#### 4.7.2 Erklärung der EUSt

Die Erklärung der EUSt erfolgt in der Zollanmeldung, welche bei den slowenischen Zollbehörden einzureichen ist.<sup>130</sup>

#### 4.7.3 Schuldner der EUSt

Schuldner der EUSt ist in Slowenien nach Art. 76 Abs. 1 Nr. 6 ZDDV-1 der Zolls Schuldner, welcher sich nach den Zollvorschriften des Unionszollrechts bestimmt sowie der Empfänger der Waren. Sind mehrere Personen als Zolls Schuldner nach den zollrechtlichen Vorschriften anzusehen, so haften diese gesamtschuldnerisch für die EUSt.

#### 4.7.4 Entrichtung der EUSt

Das slowenische Recht sieht drei Möglichkeiten vor, die EUSt zu entrichten. Neben der sofortigen Entrichtung der EUSt bei Überlassung der Waren zum freien Verkehr, besteht in Slowenien die Möglichkeit des Zahlungsaufschubs für die EUSt als auch die Direktverrechnung der EUSt.

##### 4.7.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Nach Art. 108 UZK beträgt die Frist für die Entrichtung des Zollabgabebetrag 10 Tage. Nach Art. 77 Abs. 6 ZDDV-1 ist die EUSt gleichsam bei Einfuhr der Waren unmittelbar zu entrichten, damit die Waren überlassen werden. Diese Zahlung ist innerhalb von zehn Tagen nach der Mitteilung über die Abgabenschuld gegenüber dem Zolls Schuldner an die Zollverwaltung zu leisten, Art. 23 Abs. 1 ZICZEU.

##### 4.7.4.2 Zahlungsaufschub

Eine gemäß Art. 110 UZK erteilte Bewilligung für einen Zahlungsaufschub ermöglicht eine Verlängerung der Zahlungsfrist von 10 auf 30 Tage, je nach der Art der Aussetzung der Zahlung der Zolls Schuld. Der Zahlungsaufschub kann in Slowenien gesondert für einen einzigen Abgabebetrag gem. Art. 110 Buchst. a UZK oder gemeinsam für mehrere Abgabebeträge gem. Art. 110 Buchst. b und c UZK gewährt werden.

Für die in Art. 110 Buchst. a UZK genannten Fälle beträgt die Zahlungsfrist 30 Tage. Im Falle einer Zollanmeldung läuft die Frist ab dem Datum der Überlassung der Waren, d. h. ab dem in Feld B der Zollanmeldung angegebenen Datum. Für die in Art. 110 Buchst. b oder c UZK genannten Fälle kann die Zahlung gemäß Art. 111 Abs. 6 UZK und Art. 23 Abs. 2 ZICZEU abhängig vom Zeitraum des Aufschubs wie folgt erfolgen:

- Aufschub erfolgt wöchentlich - der Einfuhrabgabebetrag ist spätestens am Freitag der vierten, auf die betreffende Woche folgenden Woche zu zahlen;
- Aufschub erfolgt monatlich - der Einfuhrabgabebetrag ist spätestens am 16. Tag des Monats zu zahlen, der auf den betreffenden Monat folgt.

---

<sup>130</sup> Art. 35 Abs. 1 Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 141/06 z dne 30.12.2006 - Art. 35 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer, Amtsblatt der RS, Nr. 141/06 vom 30.12.2006.

Die Bewilligung des Zahlungsaufschubs ist bei den Zollbehörden zu beantragen und von der Leistung einer Sicherheit abhängig.<sup>131</sup>

#### 4.7.4.3 Direktverrechnung

Die Direktverrechnung der EUSt wurde in Slowenien am 01.07.2016 eingeführt. Die gesetzlichen Regelungen zur Direktverrechnung finden sich in Art. 77 Abs. 6 und 7 ZDDV-1.

Bei der Einfuhr von Waren ist die EUSt grds. wie ein Einfuhrzoll zu entrichten. Sofern die Bedingungen der genannten Vorschriften erfüllt sind, wird die EUSt wie eine Mehrwertsteuer in der Mehrwertsteuererklärung ausgewiesen und innerhalb der Frist, innerhalb derer die Mehrwertsteuererklärung eingereicht werden muss, entrichtet.

##### 4.7.4.3.1 Steuerpflichtiger

Voraussetzung für die Anwendung der Direktverrechnung ist die Registrierung des Steuerpflichtigen für Zwecke der Umsatzsteuer in Slowenien. Grundlage für den Erwerb einer slowenischen Registrierung zur Umsatzsteuer ist aber, dass eine steuerbare Tätigkeit in Slowenien ausgeführt wird. Eine Registrierung lediglich für die Nutzung des Direktverrechnungsverfahrens für die EUSt ist daher nicht möglich; es handelt sich nicht um ein Antragsverfahren. Zudem muss es sich bei ihm um den Empfänger der Waren handeln. Die Inanspruchnahme der Direktverrechnung ist sowohl für in Slowenien ansässige als auch ausländische Steuerpflichtige möglich.

##### 4.7.4.3.2 Voraussetzungen

Damit ausländische Steuerpflichtige, die keinen Sitz in Slowenien haben, die Direktverrechnung in Anspruch nehmen können, müssen diese neben der slowenischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einen slowenischen Fiskalvertreter bestellt haben. Dieser haftet gesamtschuldnerisch mit dem Steuerpflichtigen für die aus einer Einfuhr resultierende EUSt.

Als Fiskalvertreter für EUSt Zwecke können Spediteure, Buchhaltungsfirmen, Steuerberatungsfirmen sowie andere steuerpflichtige Personen mit Sitz in Slowenien auftreten. Diese müssen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachkommen, einen Sitz in Slowenien haben und in Slowenien für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein. Eine Fiskalvertretung durch eine ausländische Rechtsperson mit Niederlassung in Slowenien ist nicht möglich.

Vor Aufnahme der Vertretungstätigkeit durch den Fiskalvertreter müssen beide Parteien eine Vollmacht unterzeichnen. Diese kann zeitlich begrenzt werden oder bis zum Widerruf einer Partei unbegrenzt gültig sein. Die unterzeichnete Vollmacht ist von dem Fiskalvertreter über das Steuerportal eDavki bei den slowenischen Finanzbehörden einzureichen.<sup>132</sup>

Die slowenischen Steuerbehörden führen ein Register der Fiskalvertreter, das die folgenden Informationen enthält:

- den Namen und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Steuervertreeters;
- Name, Anschrift, Land der Niederlassung und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Person, an die die Waren versandt werden;
- die Registrierungs- und Identifikationsnummer, die dem Empfänger der Waren gemäß den Zollvorschriften zugewiesen wurde (EORI-Nummer);

<sup>131</sup> Vgl. dazu ausführlich Navodilo o odlogu placila zneska dajtev v skladu s členom 110 CZU, št. 4/2018 z dne 10.09.2018, Anleitung zur Stundung der Steuerzahlung gem. Art. 10 UZK, Nr. 4/2018 vo, 10.09.2018.

<sup>132</sup> Art. 4a Abs. 5 Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 141/06 d zne 30.12.2006, Durchführungsverordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Amtsblatt der RS, Nr. 141/06 vom 30.12.2006.

- die Gültigkeit der Vertretungsbefugnis;
- das gültige Transaktionskonto des Steuervertreeters.

Solange die Vertretung nicht angezeigt ist, kann der ausländische Steuerpflichtige die EUSt nicht in der Mehrwertsteuererklärung ausweisen, sondern muss diese wie einen Einfuhrzoll gegenüber den Zollbehörden entrichten.

Eine besondere Bewilligung zur Anwendung der Direktverrechnung ist nicht erforderlich.

#### 4.7.4.3.3 Formalitäten

Der Steuerpflichtige hat die auf die Einfuhr der Gegenstände erhobene Mehrwertsteuer in der Mehrwertsteuererklärung anzugeben und die Mehrwertsteuer innerhalb der in Absatz 1 dieses Artikels genannten Frist zu entrichten, wenn er als Empfänger der Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr den Steuerbehörden in der Zollanmeldung mindestens die folgenden Angaben macht:

- seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die von der Steuerbehörde in Slowenien vergeben wird;
- die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Artikel 38 ZDDV-1;
- den Mehrwertsteuersatz;
- den Betrag der Mehrwertsteuer.

Handelt es sich bei dem Empfänger der Waren um einen nicht in Slowenien ansässigen Steuerpflichtigen, so muss er in der Zollanmeldung zusätzlich zu den im vorstehenden Absatz genannten Angaben die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Fiskalvertreters angeben.

In der Zollanmeldung sind mithin die folgenden Daten anzugeben:

In Feld 44 ist die slowenische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Warenempfängers anzugeben. Hat der Empfänger der Waren keinen Sitz in Slowenien, so ist neben der slowenischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen noch die slowenische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Fiskalvertreters einzutragen.

In Feld 47 ist die Kennzeichnung „B00“ anzugeben sowie die Bemessungsgrundlage der EUSt nach Art. 38 ZDDV-1 als auch der Steuersatz und EUSt-Betrag. Wird die Direktverrechnung in Anspruch genommen, so ist das Kennzeichen G<sup>133</sup> als Zahlungsart einzutragen.

Wird die Zollanmeldung bei der Einfuhr der Waren auf die oben genannte Art und Weise erstellt, entrichtet der Steuerpflichtige lediglich die etwaig anfallenden Einfuhrzölle.

Steuerschuldner für die Einfuhr von Gegenständen in den in Art. 77 Abs. 6 und 7 ZDDV-1 genannten Fällen ist der Empfänger der Gegenstände. Dieser hat in seiner monatlichen Mehrwertsteuererklärung sämtliche Zollanmeldungen zu deklarieren, welche in dem Besteuerungszeitraum von den Zollbehörden angenommen worden sind. Er muss zu diesem Zweck die folgenden Felder der Mehrwertsteuererklärung für diese Einfuhr ausfüllen:

- Feld 31: Steuerbemessungsgrundlage der EUSt;
- Feld 26: Betrag der EUSt, der während des Besteuerungszeitraums auf die Einfuhr von Gegenständen erhoben wurde. EUSt zum Normalsatz und zum ermäßigten Steuersatz werden zusammengefasst;
- Feld 41/42/42a: Wenn der Empfänger der Waren zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist der Betrag der bei der Einfuhr der Waren abzugsfähigen EUSt anzugeben. Der Steuerpflichtige kann das Recht

<sup>133</sup> G = Aufgeschobene Zahlung – MwSt-System.

auf Vorsteuerabzug für eingeführte Gegenstände nicht früher ausüben als in dem Besteuerungszeitraum, in dem er die Mehrwertsteuer für die Einfuhr der Gegenstände abgerechnet hat.<sup>134</sup> Wird die EUSt wie ein Zoll entrichtet, kann sie für den Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in dem sie entstanden ist.<sup>135</sup>

Die Vorsteuer wird je nach Steuersatz auf die drei genannten Boxen aufgeteilt:

- Box 41: 22% USt
- Box 42: 9,5% USt
- Box 42a: 5% USt

Wird für die Einfuhr von Gegenständen, die in der Mehrwertsteuererklärung mit Mehrwertsteuer belastet werden, nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Mehrwertsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in dem die Gegenstände eingeführt wurden, eine ergänzende Zollanmeldung abgegeben und ändert sich die Steuerbemessungsgrundlage für die eingeführten Gegenstände aufgrund der ergänzenden Zollanmeldung, so hat der Steuerpflichtige die Differenz in der Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum einzutragen, in dem die ergänzende Zollanmeldung abgegeben wird. In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren.

Wenn der Steuerpflichtige in der Umsatzsteuererklärung, in der der Steuertatbestand eingetreten ist, die Umsatzsteuer auf die Einfuhr von Gegenständen nicht abrechnet oder die Differenz in der Steuerbemessungsgrundlage nicht rechtzeitig nach der Nacherklärung abrechnet, wird in der Umsatzsteuererklärung, in der der Steuerpflichtige den Fehler korrigiert, die in Art. 88b ZDDV-1 vorgesehene Zinsbelastung erhoben.

Die Kontrolle der Direktverrechnung in Slowenien erfolgt durch einen Datenabgleich zwischen der Zoll- und der Finanzverwaltung. Erfolgt die Anmeldung der Direktverrechnung über die monatliche Mehrwertsteuererklärung, werden die Informationen aus der Zollanmeldung mit den Daten aus Box 26 der monatlichen Erklärung verglichen. Stellt die Finanzverwaltung hierbei fest, dass der Steuerpflichtige in seiner monatlichen Mehrwertsteuererklärung nicht denselben Betrag wie in der Zolldeklaration angegeben hat, wird bei ausländischen Steuerpflichtigen zunächst der Fiskalvertreter kontaktiert, da dieser gesamtschuldnerisch für die Zahlung der EUSt haftet.

#### 4.7.4.3.4 Besonderheiten für die Organschaft

Organschaften gibt es in Slowenien nicht, so dass entsprechend keine Besonderheiten bestehen.

#### 4.7.5 Zusammenfassung

Slowenien wendet die Unionszollvorschriften für die Erhebung der EUSt an. Daher ist Schuldner der EUSt derjenige, der als Zollschuldner von den Zollbehörden bestimmt wird. Das slowenische Recht sieht zur Entrichtung der EUSt neben der sofortigen Entrichtung bei Überlassung der Waren zum freien Verkehr die Möglichkeit des Zahlungsaufschubs für die EUSt als auch die Direktverrechnung der EUSt vor. In Slowenien ist die Direktverrechnung nicht als Antragsverfahren ausgestaltet; d.h., es ist keine Bewilligung erforderlich, um die Vereinfachung in Anspruch nehmen zu können. Der Steuerpflichtige muss zur Mehrwertsteuer in Slowenien registriert sein; ist er nicht in Slowenien ansässig, muss er darüber hinaus einen Fiskalvertreter bestellen.

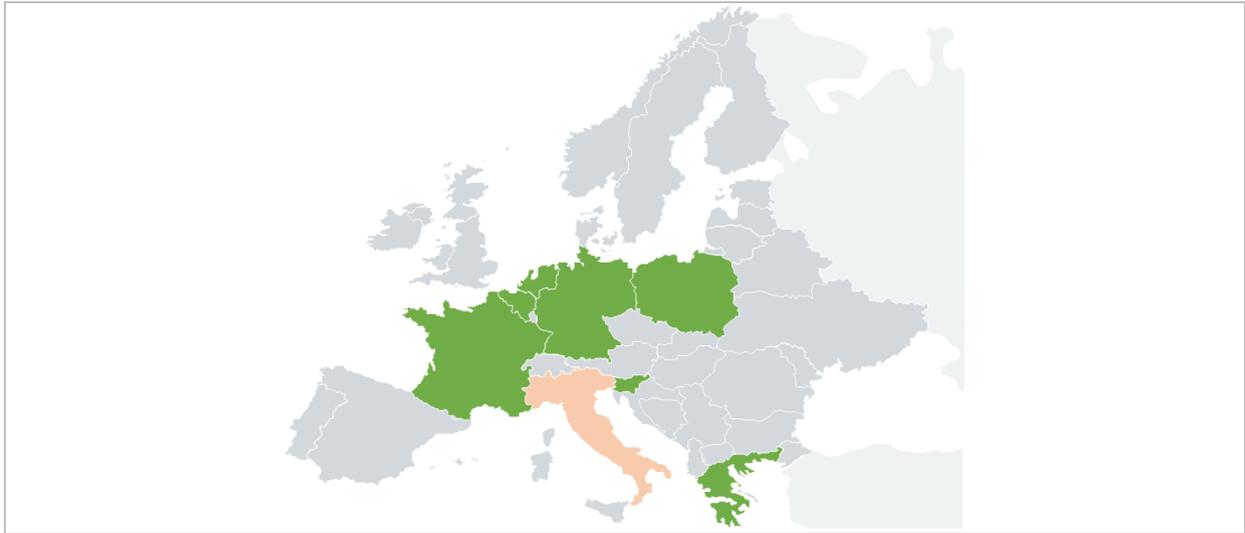
---

<sup>134</sup> Art. 101a Abs. 1 DVO Mehrwertsteuergesetz.

<sup>135</sup> Art. 101 Abs. 1 DVO Mehrwertsteuergesetz.

## 4.8 Das Erhebungsverfahren in Italien

Abbildung 16 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Italien



### 4.8.1 Gesetzliche Grundlagen

Eine generelle Verweisnorm, die die Anwendung der Zollvorschriften für die EUSt in Umsetzung der Art. 201, 211 und 260 MwStSystRL anordnet, ist im italienischen Umsatzsteuerrecht nicht vorhanden. Es wird allerdings sowohl im italienischen Umsatzsteuergesetz D.P.R. n. 633/72<sup>136</sup> als auch im italienischen Zollgesetz D.P.R. n. 43/1973<sup>137</sup> auf das Zusammenspiel von EUSt und Zoll verwiesen. Die Artikel 67 bis 70 D.P.R. n. 633/72 enthalten die für die Einfuhr maßgeblichen Regelungen. So ordnet Art. 70 D.P.R. 633/72 die Anwendung der Zollvorschriften für die EUSt bei Streitigkeiten und Sanktionen an:

**Art. 70 (freie deutsche Übersetzung)**

*L'imposta relativa alle importazioni e' accertata, liquidate e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.*

*Die Einfuhrsteuer wird für jeden Vorgang ermittelt, abgerechnet und erhoben. Für Streitigkeiten und Sanktionen gelten die Bestimmungen der Zollgesetze über Grenzrechte.*

Unter Vorgang im Sinne des Art. 70 D.P.R. n. 633/72 ist dabei die Einfuhr i.S.v. Art. 67 D.P.R. n. 633/72 und damit insbesondere die Überlassung von Waren zur Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zu verstehen. Für die Bemessung der EUSt bestimmt Artikel 69 D.P.R. n. 633/72, dass der nach den Zollvorschriften ermittelte Wert der Waren für Zwecke der EUSt maßgebend ist.

Insbesondere ist der Steuerpflichtige, der die Einfuhr vornimmt, verpflichtet, die Zollanmeldung und die Formalitäten im Zusammenhang mit dem Zollverfahren ausführen und für jede Einfuhr die entstehenden Abgaben zu entrichten.<sup>138</sup>

### 4.8.2 Erklärung der EUSt

Für jeden Einfuhrvorgang, und damit für die Erklärung der Zölle als auch der EUSt, ist eine Zollanmeldung zur Überlassung zum freien Verkehr nach den zollrechtlichen Vorschriften des Unionszollrechts

<sup>136</sup> Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, GU n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1 - D.P.R. n. 633/1972.

<sup>137</sup> Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, GU n.80 del 28-03-1973 - Suppl. Ordinario, D.P.R. n. 43/1973.

<sup>138</sup> Artt. 38 e 56, D.P.R. n. 43/1973.

bei den Zollbehörden einzureichen.<sup>139</sup> Die Einfuhr gilt mit Annahme der Einfuhranmeldung durch die Zollbehörde, die auch die entsprechende Steuer erhebt, als erfolgt, so dass zu diesem Zeitpunkt die EUSt entsteht.<sup>140</sup> Das Dokument erhält damit den Wert einer Zollrechnung und bescheinigt die Entrichtung der fälligen Abgaben bzw. die Erfüllung der erforderlichen Förmlichkeiten. Eine Freigabe der Waren durch die Zollbehörden erfolgt erst im Anschluss an die Entrichtung der Abgaben.

### 4.8.3 Schuldner der EUSt

Der Steuerschuldner der EUSt ist gem. Art. 38 D.P.R. n. 43/1973 der Eigentümer der Ware sowie gesamtschuldnerisch alle diejenigen verpflichtet, für die die Ware eingeführt wurde. Aus Art. 77 Abs. 3 UZK ergibt sich, dass Schuldner der Abgaben nicht der Eigentümer, sondern losgelöst von eigentumsähnlichen Rechten der Anmelder sowie bei der indirekten Stellvertretung auch die Person ist, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Die italienische Zollverwaltung hat in einem Schreiben klar gemacht, dass Schuldner der EUSt entweder der Eigentümer der Waren oder aber die Person ist, in deren Namen oder für deren Rechnung die Einfuhr erfolgt.<sup>141</sup>

Zu beachten ist, dass der Eigentümer oder aber Anmelder in Feld 8 der Einfuhrzollanmeldung als solcher genannt sein muss, um den Vorsteuerabzug der EUSt ausüben zu können.

### 4.8.4 Entrichtung der EUSt

Die Entrichtung der EUSt erfolgt gemäß den Bestimmungen in Art. 77 ff. D.P.R. n. 43/1973 gegenüber den Zollbehörden.

Werden Waren in Italien zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überlassen, sieht das italienische Erhebungsverfahren drei verschiedene Möglichkeiten für die Entrichtung der EUSt vor. So kann die EUSt in Umsetzung von Art. 211 Abs. 1 MwStSystRL entweder direkt entrichtet oder aber gemäß Art. 79 D.P.R. n. 43/1973 aufgeschoben werden. Mit Genehmigung der italienischen Behörden kann die EUSt-Schuld zudem gemäß Art. 78 D.P.R. n. 43/1973 periodisch für eine Zeitspanne von bis zu 30 Tagen zusammengefasst beglichen werden. Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL zur Direktverrechnung von EUSt und Vorsteuer ist in Italien bislang nur für bestimmte Warengruppen umgesetzt worden.<sup>142</sup>

#### 4.8.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Die für die Einfuhr geschuldete Steuer wird zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Überlassung zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gezahlt. In Anwendung der Regelungen des Unionszollrechts beträgt die Zahlungsfrist bei der sofortigen Zahlung 10 Tage ab Annahme der Zollanmeldung. Mögliche Zahlungsmethoden sind die Banküberweisung, Barzahlung bei Beträgen bis 300,- € oder Kreditkartenzahlungen. In der Regel erfolgt die Zahlung über die italienische Zentralbank. Nach Verbuchung der Zahlung werden die Waren dem Beteiligten überlassen. Wird Sicherheit in Höhe der Abgaben geleistet, werden die Waren auch bereits unmittelbar nach Annahme der Zollabfertigung überlassen.<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> Art. 56 D.P.R. n. 43/1973.

<sup>140</sup> Art. 36 Abs. 2 D.P.R. n. 43/1973; Agenzia delle Entrate, risoluzione del 18 aprile 2008, n. 161/E.

<sup>141</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta 13 gennaio 2020, n. 4 - Detrazione o rimborso IVA assolta in dogana per importazioni.

<sup>142</sup> Art. 70 Abs. 4 und 5 D.P.R. n. 633/1972. Die Ausnahme gilt für Gold und Goldhalbfabrikaten mit einem Feingehalt von 325 Tausendsteln oder mehr sowie für die in Art. 74 D.P.R. n. 633/1972 genannten Produkte der Kapitel 72, 74, 75, 76, 78, 79 und 80 des Gemeinsamen Zolltarifs der Union.

<sup>143</sup> Art. 77 D.P.R. n. 43/1973.

#### 4.8.4.2 Zahlungsaufschub - Einzelaufschub

Die Zollverwaltung kann den Steuerpflichtigen, die laufend Zollvorgänge durchführen, die Waren überlassen, ohne dass diese vorab die EUSt entrichtet haben. Die Abgabebeträge werden auf einem speziellen Lastschriftkonto vermerkt. In regelmäßigen Abständen fasst der Zoll am Ende eines bestimmten Zeitraums, das in keinem Fall dreißig Tage überschreiten darf, die Abgabenschulden zusammen, die sich auf die Einfuhren beziehen, die von dem Steuerpflichtigen in besagtem Zeitraum durchgeführt worden sind. Bei dieser Regelung des Art. 78 D.P.R. n. 43/1973 handelt es sich um den sog. Einzelaufschub i.S.v. Art. 110 Buchst. a UZK für einzelne buchmäßig erfasste Beträge. Die Schulden müssen vorbehaltlich weiterer Zahlungserleichterungen der Artikel 79 und 80 D.P.R. n. 43/1973 innerhalb der folgenden zwei Arbeitstage nach Ende des festgelegten Zeitraums beglichen werden. Für die Inanspruchnahme des Einzelaufschubs ist bei der Zollverwaltung eine Sicherheit zu hinterlegen, deren Höhe in das Ermessen der Zollverwaltung gestellt wird.

#### 4.8.4.3 Zahlungsaufschub - Globalaufschub

Gem. Art. 79 Nr. 1 D.P.R. n. 43/1973 kann die Entrichtung der EUSt auf Antrag des Wirtschaftsbeteiligten bis maximal 30 Tage aufgeschoben werden. Darüber hinaus kann eine Verlängerung dieser Frist für die EUSt auf maximal 90 genehmigt werden. Damit kommt es bei der Anwendung des Zahlungsaufschubs zu einem Auseinanderfallen für die EUSt und für Zollabgaben. Die Zollabgaben sind binnen der in Art. 110 Buchst. b, 111 UZK genannten Fristen zu entrichten. Die EUSt kann nach den italienischen Vorschriften hingegen für einen Zeitraum von bis zu 90 Tagen aufgeschoben werden. Die aufgeschobene Zahlung von EUSt, die nach der ursprünglichen Frist von dreißig Tagen erfolgt, beinhaltet die Verpflichtung zur Zahlung eines Zinssatzes, dessen Zinssatz alle sechs Monate durch Dekret des Finanzministeriums festgesetzt werden muss.

Die Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubs setzt voraus, dass der Beteiligte eine Sicherheit zugunsten der Zollbehörden geleitet hat.<sup>144</sup>

Bei dieser Regelung handelt es sich um den laufenden Zahlungsaufschub für sämtliche innerhalb eines bestimmten Zeitraums von maximal 31 Tagen laufend buchmäßig erfasste Abgabebeträge, Art. 110 Buchst. b UZK.

#### 4.8.4.4 Direktverrechnung

Italien hat Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL nicht für alle Einfuhrwaren in nationales Recht umgesetzt. Lediglich für einen eng begrenzten und in Art. 70 Abs. 5 und 6 D.P.R. n. 633/1972 enumerativ aufgelisteten Warenkreis besteht die Möglichkeit, die Entrichtung der EUSt mit dem Vorsteuererstattungsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung zu verrechnen. Nach dieser Bestimmung wird bei der Einfuhr von Gold und Halbfertigprodukten mit einem Feingehalt von 325 Tausendsteln oder mehr sowie bei Schrotten die EUSt durch die Zollverwaltung mit Annahme der Zollanmeldung festgesetzt, aber nicht erhoben. Vielmehr hat der Steuerpflichtige die in der Zollanmeldung ausgewiesene EUSt im Wege des Reverse Charge Verfahrens zu entrichten, d.h., er muss diese gegenüber den Finanzbehörden deklarieren und kann diese unmittelbar in derselben Erklärung als Vorsteuer geltend machen.

---

<sup>144</sup> Art. 87 D.P.R. n. 43/1973.

#### 4.8.4.5 Mehrwertsteuerlager

Eine besondere Möglichkeit zum Aufschub von EUSt bietet das Mehrwertsteuerlager nach italienischem Mehrwertsteuerrecht.<sup>145</sup> Aufgrund des breiten Anwendungsbereichs der italienischen Lagerregelung auf sämtliche Gegenstände, kann die Lagerregelung als Ersatz für die fehlende Möglichkeit der flächendeckenden Direktverrechnung verstanden werden. Cashflow-Nachteile können im Ergebnis wie bei der Direktverrechnung vermieden werden.

Gem. Art. 50bis Abs. 4 Buchst. b D.L. n. 331/1993 ist keine EUSt zu entrichten für die Einfuhr von Waren, die in ein Mehrwertsteuerlager eingelagert werden, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>146</sup> Das Mehrwertsteuerlager nach italienischen Recht ist ein realer Ort, der zur Verwahrung von Gegenständen geeignet sein muss. Um als Mehrwertsteuerlager anerkannt zu werden, bedarf es einer Bewilligung der italienischen Steuerbehörden. Eine solche Genehmigung wird einem Lagerhalter erteilt. Der Lagerhalter ist verantwortlich für die korrekte Erfüllung der Formalitäten und Einhaltung der Vorschriften im Zusammenhang mit den Transaktionen, die das Umsatzsteuerlager betreffen.

Anders als ein Zolllager können in ein Mehrwertsteuerlager nur Waren eingelagert werden, die bereits verzollt und für die etwaige Einfuhrzollabgaben beglichen worden sind. Entsprechend ist das Mehrwertsteuerlager nach italienischem Muster auch nicht mit einem Zolllager kombinierbar.

Eine Besonderheit des Mehrwertsteuerlagers nach italienischem Recht ist der im Vergleich zu den Regelungen der MwStSystRL sehr weite Anwendungsbereich. So ist in Italien keine Einschränkung der Lagerregelung auf bestimmte Waren vorgesehen. Vielmehr kann das Mehrwertsteuerlager für jegliche lagerfähige Ware genutzt werden. Auch ist eine Mindestlagerdauer nicht vorgesehen. Ausreichend ist deshalb auch ein sehr kurzer Zeitraum, der auch nicht das Abladen der Waren voraussetzt. Erforderlich ist hingegen, dass die Waren physisch in das Lager eingehen; eine rein virtuelle Einbuchung erfüllt nicht die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerlagerregelung.<sup>147</sup>

Die Einfuhr von Waren, die zur Einlagerung in ein Mehrwertsteuerlager bestimmt sind, erfolgt unter Abgabe einer Zollanmeldung zur Überlassung der Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr gegenüber den Zollbehörden. Darüber hinaus ist eine im Verhältnis zur Steuer angemessene Sicherheit zu leisten. Im Zeitpunkt der Überlassung werden allerdings lediglich die Zollabgaben entrichtet, die EUSt hingegen nicht. Der Lagerhalter ist verpflichtet, das physische Einbringen der Waren in das Lager zu dokumentieren und in ein Register einzutragen und den Zollbehörden durch Vorlage eines von ihm unterzeichneten Dokuments nachzuweisen. Die Nichtvorlage dieses Dokuments hat zur Folge, dass der Zoll den geschuldeten EUSt-Betrag einzieht.

---

<sup>145</sup> Art. 50bis Decreto Legge n. 331, del 30 agosto 1993, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei Centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie, G.U. n. 203 del 30.08.1993 - Gesetzesdekret Nr. 331 vom 30. August 1993 zur Angleichung der Bestimmungen über die Besteuerung von Mineralölen, Alkohol, alkoholischen Getränken und Tabakwaren sowie die Mehrwertsteuer an durch EWG-Richtlinien eingeführte Bestimmungen, mit sich daraus ergebenden Änderungen sowie mit Bestimmungen über zugelassene Steuerbeistandszentren, Steuererstattungsverfahren, den Ausschluss der ILOR von den Einkünften der Unternehmen bis zu dem Betrag, der dem direkten Arbeitseinsatz entspricht, die Einführung für 1993 einer außerordentlichen staatlichen Abgabe auf bestimmte Güter und sonstigen steuerlichen Bestimmungen, Staatsblatt Nr. 203 v. 30.08.1993.

<sup>146</sup> Dazu ausführlich Agenzia Entrate, Circolare N. 12/E del 24 marzo 2015, Depositi IVA.

<sup>147</sup> EuGH, Urt. v. 17.07.2014, Rs. C-272/13 – Equoland, DB 2014, 1781.

Im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager kommt es zu einer Deklaration der EUSt auf den entnehmenden Steuerpflichtigen. Dieser muss eine Pro-Forma-Rechnung mit dem Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge Verfahren) an sich selbst erstellen und den (fiktiven) Umsatz in seiner Umsatzsteuervoranmeldung deklarieren und daraus die Vorsteuer in Abzug bringen. Im Anschluss kann die entnommene Ware im Inland oder ins Ausland weitergeliefert werden. Folglich muss es sich bei dem Entnehmenden um einen Unternehmer handeln, der zur Umsatzsteuer in Italien registriert ist. Erfolgt die Entnahme – und entsprechend auch die Deklaration – durch einen nicht in der Europäischen Union ansässigen Steuerpflichtigen, ist zwingend ein Steuervertreter zu bestellen.

Der Verzicht auf die EUSt-Erhebung bei der Einfuhr im Zusammenhang mit der Lagerregelung erfordert das Leisten einer Sicherheit durch den Importeur oder durch einen Dritten im Namen des Importeurs (beispielsweise durch den Lagerhalter). Eine Befreiung von dieser Pflicht ist möglich, wenn der Importeur den sog. „AEO-Status“<sup>148</sup> besitzt oder im Sinne von Art. 90 TULD als solvent anzusehen ist. Von einer finanziellen Solvenz in diesem Sinne ist auszugehen, wenn das Unternehmen sich finanziell in einer Situation befindet, die es ihm ermöglicht, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Es ist bei der Prüfung auch die Art der Geschäftstätigkeit zu berücksichtigen.<sup>149</sup>

#### 4.8.5 Abzug der EUSt als Vorsteuer

Der Abzug der EUSt als Vorsteuer kann von demjenigen Unternehmer in Anspruch genommen werden, der als Empfänger mit seiner italienischen Umsatzsteuernummer in Feld 8 der Zollanmeldung eingetragen ist. Wenn der den Abzug begehrende Unternehmer nicht in der Zollanmeldung aufgeführt ist (sondern stattdessen beispielsweise ein Zollagent), kann der Wirtschaftsbeteiligte aus Gründen des Vorsteuerabzugs die Korrektur der Zollanmeldung beantragen. Daher ist das Recht des tatsächlichen Eigentümers der Waren auf Abzug der Steuer, die der mit der Durchführung der Zollvorgänge für die Einfuhr von Waren beauftragte Vertreter ohne Vertretung bezahlt hat, immer dann gerechtfertigt, wenn seine Identität durch die subjektive Verbindung zwischen dem Zolldokument und der ausländischen Rechnung überprüft werden kann.<sup>150</sup>

Auf der Grundlage der in der Zollanmeldung angegebenen Steuernummer haben die italienischen Steuerbehörden die Möglichkeit, zu kontrollieren, ob der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Darüber hinaus kann festgestellt werden, ob der zum Vorsteuerabzug geltend gemachte Betrag dem der gezahlten EUSt entspricht. Insoweit haben die Steuerbehörden auch in die vom Zoll erhobenen Daten Einsicht.

Hat der Unternehmer regelmäßig aus der EUSt resultierende hohe Vorsteuererstattungsbeträge, so ist die Auskehr dieser Beträge in Italien sehr langwierig und besonderen Voraussetzungen unterworfen. Vor diesem Hintergrund haben Unternehmen in solchen Fällen ein besonderes Interesse an der Inanspruchnahme der Regelungen für das Mehrwertsteuerlager, um die entstandene EUSt im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens gegenüber den Finanzbehörden zu deklarieren.

#### 4.8.6 Besonderheiten für die Organschaft

Die umsatzsteuerliche Organschaft hat in Italien in der Praxis kaum Relevanz. Der gesetzliche Rahmen für die Organschaft wurde erst im Jahr 2018 geschaffen. Es besteht die Möglichkeit zur Organschaft zu optieren (Wahlrecht). Die Ausgestaltung ist mithin nicht vergleichbar mit der Organschaft nach

<sup>148</sup> Status di Operatore Economico Autorizzato (AEO), certificato ai sensi dell'art. 14 bis del Regolamento (CEE) n. 2454/1993.

<sup>149</sup> Agenzia Delle Dogane, Protocollo n. 127293/RU, 04 novembre 2011. Hintergrund des Schreibens ist, dass die Prüfung zuvor lediglich anhand von Bilanzkennzahlen erfolgt ist. Infolge der Wirtschaftskrise in Italien konnten deshalb viele Unternehmen die geforderte finanzielle Solvenz nicht darstellen.

<sup>150</sup> Risoluzione ministeriale del 21 dicembre 1990, n. 431354.

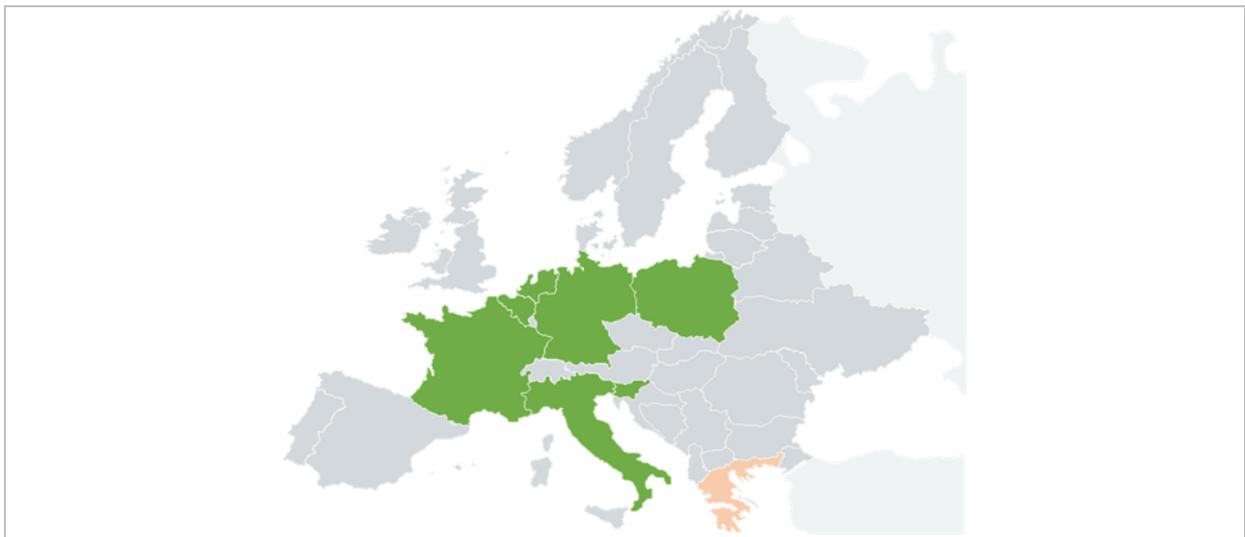
deutschem Umsatzsteuerrecht, die bei Vorliegen bestimmter Eingliederungsmerkmalen zwischen Gesellschaften automatisch ihre Wirkung entfaltet.

#### 4.8.7 Zusammenfassung

Italien wendet für das Erhebungsverfahren der EUSt die unionsrechtlichen Vorschriften an. Schuldner der EUSt ist aber nicht lediglich der durch das Unionszollrecht als Zollschuldner vorgesehene Anmelder, sondern auch der Eigentümer der Einfuhrwaren bzw. jede andere Person, die die Waren einfuhrabfertigen lässt. Neben der direkten Zahlung ist der Zahlungsaufschub der EUSt möglich. Für den Globalaufschub ist eine Verlängerung der Zahlungsfrist auf 90 Tage vorgesehen. Die Direktverrechnung gibt es nach italienischem Recht lediglich für einen sehr beschränkten Warenkreis, nämlich Gold und Halbfertigerzeugnisse sowie bestimmte Schrotte. Hingegen hat Italien mit dem Mehrwertsteuerlager eine besondere Regelung eingeführt, die im Ergebnis zu demselben Ergebnis führt, wie dies bei einer Direktverrechnung der Fall wäre. Allerdings geht Italien mit dem Warenkreis über die Vorgaben der MwStSystRL hinaus, denn in Italien ist es für sämtliche Waren möglich, ein Mehrwertsteuerlager zu nutzen. Es wird eine Zollanmeldung bei den italienischen Zollbehörden zur Überlassung zum freien Verkehr eingereicht, die EUSt hingegen nicht entrichtet. Entnimmt der Steuerpflichtige die Waren, so ist er verpflichtet, ein Pro-Forma Rechnung zu erstellen und die EUSt in seiner Mehrwertsteuerdeklaration anzugeben. Das Mehrwertsteuerlager selbst bedarf einer Bewilligung, die entweder einem Lagerhalter für die Einlagerung Waren Dritter oder aber dem Steuerpflichtigen selbst erteilt wird.

### 4.9 Das Erhebungsverfahren in Griechenland

Abbildung 17 Übersicht über die zu untersuchenden Länder - Griechenland



#### 4.9.1 Gesetzliche Grundlagen

Grundsätzlich erfolgt die Erhebung der EUSt gem. Art. 29 Abs. 4 Gesetz 2960/2001<sup>151</sup> nach den Vorschriften über die Erhebung der öffentlichen Abgaben. Der griechische Finanzminister legt hierfür alle erforderlichen Einzelheiten durch Beschlüsse des Finanzministeriums fest. Dies ergibt sich aus der Verweisungsnorm des Art. 60 Abs. 1 2859/2000,<sup>152</sup> nach welchem bei der Einfuhr von Waren aus dem Ausland die Steuer in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Zoll-, Tarif- und verwandten

<sup>151</sup> Gesetz 2960/2001 v. 22.11.2001 Nationaler Zollkodex, Regierungsanzeiger 265/22-11-01 Blatt A.

<sup>152</sup> Gesetz 2859/2000 v. 07.11.2003 Mehrwertsteuergesetz, Regierungsanzeiger 248/07-11-00 Blatt A.

Rechtsvorschriften über die Festsetzung und Erhebung von Einfuhrzöllen und anderen Steuern veranlagt und erhoben.

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

##### **Άρθρο 60**

1. Κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ο φόρος του παρόντος νόμου βεβαιώνεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής, δασμολογικής και συναφούς νομοθεσίας για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και λοιπών φόρων.

Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται και για τη διοικητική επίλυση των διαφορών, που προκύπτουν κατά την εισαγωγή αγαθών.

2. Κάθε παράβαση των διατάξεων του παρόντος άρθρου χαρακτηρίζεται ως τελωνειακή παράβαση και δίκωκεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα.

#### **KAPITEL C - BESONDERES VERFAHREN ZUR FESTSETZUNG UND ERHEBUNG DER EINFUHRABGABEN (freie deutsche Übersetzung)**

1. Bei der Einfuhr von Waren aus dem Ausland wird die Steuer nach diesem Gesetz in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Zoll-, Tarif- und verwandten Rechtsvorschriften über die Festsetzung und Erhebung von Einfuhrzöllen und anderen Steuern festgesetzt und erhoben.

Die vorstehenden Bestimmungen gelten auch für die administrative Beilegung von Streitigkeiten, die bei der Einfuhr von Waren entstehen.

2. Verstöße gegen die Bestimmungen dieses Artikels werden als Zollvergehen eingestuft und nach den jeweils geltenden Bestimmungen des Zollkodex geahndet.

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΟΦΕΙΛΗ**

##### **Άρθρο 29 Γένεση, βεβαίωση, είσπραξη, απόσβεση τελωνειακής οφειλής**

4. Η είσπραξη της τελωνειακής οφειλής πραγματοποιείται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις περί Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων και με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια

#### **KAPITEL D ZOLLSCHULD (freie deutsche Übersetzung)**

Artikel 29 Entstehung, Festsetzung, Erhebung und Erstattung einer Zollsschuld

Die Erhebung der Zollsschuld erfolgt nach den Vorschriften über die Erhebung der öffentlichen Abgaben, wobei der Finanzminister die erforderlichen Einzelheiten durch Beschlüsse des Finanzministers festlegt.

### 4.9.2 Erklärung der EUSt

Regelungen über das Entstehen der Zollsschuld enthält Art. 29 Gesetz 2960/2001. Nach Art. 29 Abs. 1 Gesetz 2960/2001 fallen nicht nur Zölle, sondern auch Steuern einschließlich der Mehrwertsteuer unter den Begriff der Zollsschuld. Nach Art. 29 Abs. 2 Buchst. a Zollkodex GR entsteht diese durch Anmeldung der Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr. Mithin wird die EUSt über die Zollanmeldung gegenüber den Zollbehörden erklärt.<sup>153</sup> Die EUSt wird von den zuständigen Zollbehörden nach zollwertrechtlichen Grundlagen berechnet und dem Steuerschuldner bekannt gegeben.<sup>154</sup>

### 4.9.3 Schuldner der EUSt

Schuldner der EUSt ist nach griechischem Recht der Zollschuldner. Nach Art. 29 Abs. 6 Gesetz 2960/2001 ist Zoll- und EUStSchuldner der Anmelder und damit die Person, in deren Namen eine Erklärung über das Überlassen von Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr eingereicht wird. Darüber hinaus wird Steuerschuldner jede andere Person, gegen die die Schuld nach den Bestimmungen des Zollrechts entsteht.

<sup>153</sup> Zum Ausfüllen der Anmeldung vgl. Οδηγίες για τη διαδικασία ηλεκτρονικής υποβολής της τελωνειακής διασάφησης και λοιπών τελωνειακών παραστατικών στα πλαίσια λειτουργίας του υποσυστήματος Εισαγωγών του ICISnet - Anleitung für die elektronische Abgab der Zollanmeldung und anderer Zollunterlagen im Zusammenhang mit dem Betrieb des ICISnet Import Subsystems v. 28.11.2013.

<sup>154</sup> Art. 26 Abs. 3 Gesetz 2960/2001 (Zollkodex).

Ist ein Steuerpflichtiger in Griechenland nicht ansässig und lässt er sich für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren, so ist die Registrierung unter bestimmten Voraussetzungen über einen Fiskalvertreter vorzunehmen. Unternehmer aus EU-Mitgliedstaaten haben die Wahl, ob der Antrag auf eine griechische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer über einen Fiskalvertreter eingereicht wird oder nicht. Diese Wahlmöglichkeit haben Unternehmen aus Drittstaaten nicht. Für deren Registrierung muss ein Fiskalvertreter bestellt werden. Dieser Fiskalvertreter haftet gesamtschuldnerisch mit dem Unternehmen, das er vertritt.

#### 4.9.4 Entrichtung der EUSt

In Griechenland haben Steuerpflichtige drei Möglichkeiten, die EUSt zu entrichten. Neben der sofortigen Zahlung ist auch ein Zahlungsaufschub möglich. In der Theorie besteht darüber hinaus die Möglichkeit der Direktverrechnung. Hier sind die rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung allerdings so hoch, dass dies in der Praxis praktisch nicht von Relevanz ist.

##### 4.9.4.1 Zahlung bei Einfuhr

Grundsätzlich ist die EUSt direkt an der griechischen Grenze in dem Moment der Einfuhr zu zahlen. Hierbei verweist der griechische Zollkodex auf die Verbindung der EUSt und der Zölle. Nach Art. 29 Abs. 1 Gesetz 2960/2001 fällt die zu entrichtende EUSt unter die Zollgebühren. Folglich ist die EUSt in dem Moment zu entrichten, in welchem die Zollgebühren zu entrichten sind. Im Normalfall ist dies nach Art. 29 Abs. 2 Buchst. a) Gesetz 2960/2001 der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung für die Überführung in den freien Verkehr, die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder die Ausfuhr von Waren, die Zöllen, Steuern und sonstigen Abgaben unterliegen.

##### 4.9.4.2 Zahlungsaufschub

Steuerpflichtige haben die Möglichkeit, die geschuldete EUSt und Zollabgaben am 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats zu entrichten. Diese Option besteht nur, wenn der Importeur der Waren Inhaber einer Bewilligung für ein vereinfachtes Verfahren nach dem UZK und nationalen Rechtsvorschriften ist, Art. 110 Buchst. c UZK. Der Ministerialerlass ΔΤΔ Α 1024011 ΕΞ 2018/1-2-2018<sup>155</sup> enthält die Vorschriften für den Erwerb einer solchen Bewilligung.

Erfüllt der Antragsteller die geforderten Voraussetzungen, so ist ihm die Bewilligung für ein vereinfachtes Verfahren von den nationalen Zollbehörden zu erteilen. Für die Nutzung des Zahlungsaufschubs hat der Steuerpflichtige darüber hinaus noch eine Gesamtbürgschaft vorzuweisen.<sup>156</sup>

##### 4.9.4.3 Direktverrechnung

Ausländische Steuerpflichtige haben in Griechenland die Option, die Direktverrechnung der EUSt zu nutzen. Diese Möglichkeit richtet sich zum Großteil an Unternehmer, welche die Freizonen der Häfen Piräus und Thessaloniki nutzen, um Ware in die EU zu importieren. Nach Art. 29 Abs. 4a Gesetz 2860/2001 wird bei der Einfuhr von nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren die auf dem Zolldokument festgestellte EUSt nicht erhoben, wenn diese in der periodischen Mehrwertsteuererklärung des

---

<sup>155</sup> Κοινοποίηση της αριθμ. ΔΤΔ Α 1024011 ΕΞ 2018/1-2-2018 Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ με οδηγίες για την έκδοση αδειών απλουστευμένων διαδικασιών (απλουστευμένη διασάφηση/εγγραφή στις λογιστικές καταχωρήσεις του διασαφιστή) και τη διαδικασία χρήσης αυτών. Benachrichtigungs-Nr. ΔΤΔ Α 1024011 ΕΞ 2018/1-2-2018 Beschluss des Gouverneurs des AADE mit Anweisungen für die Erteilung von Bewilligungen für das vereinfachte Verfahren (vereinfachte Anmeldung/Eintragung in die Buchhaltung des Anmelders) und das Verfahren für ihre Verwendung.

<sup>156</sup> Art. 30 Abs. 1 Gesetz 2960/2001.

Wirtschaftsbeteiligten deklariert wird.<sup>157</sup> Es handelt sich um ein Antragsverfahren, d.h. die Direktverrechnung kann nur nach Erhalt einer entsprechenden Bewilligung genutzt werden. Der Antrag ist an das Generalsekretariat der Staatseinnahmen zu richten, das die Bewilligung nach Konsultation mit den Zoll- und Finanzbehörden erteilt.

Die Zollbehörden führen ein Register der Bewilligungen sowie Aufzeichnungen über die ordnungsgemäße Anwendung des Verfahrens, die Daten zu den unter der Bewilligung durchgeführten Einfuhren enthält.

Ausgeschlossen ist die Anwendung der Direktverrechnung bei der Einfuhr verbrauchssteuerpflichtiger Waren.<sup>158</sup>

#### 4.9.4.3.1 Antragsteller

Um das Verfahren für die Aussetzung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Waren anwenden zu können, muss es sich bei dem Antragsteller um einen nicht in Griechenland ansässige Steuerpflichtiger handeln. Unter einem nicht in Griechenland Ansässigen wird nach Art. 2 Erlass 1126/28.5.2013 jede juristische Person oder Personenvereinigung verstanden, die ihren eingetragenen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre ständige Niederlassung außerhalb Griechenlands hat. Eine Registrierung zu Mehrwertsteuerzwecken führt mithin nicht zur Ansässigkeit in Griechenland.

Um die Direktverrechnung nutzen zu können, muss der Antragsteller in Griechenland für Zwecke der Mehrwertsteuer registriert sein.<sup>159</sup> Hier ist zu unterscheiden zwischen Unternehmern mit Sitz in der Union und solchen mit Sitz außerhalb der EU.

##### *EU-Unternehmer*

EU-Unternehmer haben grundsätzlich die Wahl, ob diese zur Registrierung zur Mehrwertsteuer einen Fiskalvertreter bevollmächtigen oder nicht; gesetzlich vorgeschrieben ist es nicht.<sup>160</sup> Steuerpflichtige mit Sitz in der übrigen Union müssen einen Antrag nach Erlass 1113/2013<sup>161</sup> beim Finanzamt Athen einreichen. Das Finanzamt prüft die Daten der Erklärung und erteilt nach erfolgreicher Prüfung eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, welche dem Antragsteller per Mail mitgeteilt wird.<sup>162</sup>

Nach der Erteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer kann der EU-Unternehmer gem. Art. 2 Abs. 1 Erlass 1113/2013 die periodische MwSt-Erklärung auf elektronischem Wege einreichen. Diese Erklärung kann bis zum letzten Tag des auf das Quartal folgenden Monats rechtzeitig eingereicht werden. Die quartalsweise Mehrwertsteuerdeklaration erfolgt durch das Ausfüllen des Formulars auf der Webseite des griechischen Finanzministeriums.<sup>163</sup> Damit die Erklärung elektronisch übermittelt

<sup>157</sup> Vgl. dazu ΠΟΛ.1126/2013, Όροι και προϋποθέσεις χορήγησης άδειας αναστολής καταβολής του Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή αγαθών και εφαρμογή του συστήματος αντιστροφής της υποχρέωσης για τις παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας - POL.1126/2013 Bedingungen für die Erteilung der Genehmigung zur Aussetzung der Zahlung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Gegenständen und Anwendung des Reverse-Charge-Systems für inländische Lieferungen von Gegenständen.

<sup>158</sup> Art. 29 Abs. 4a S. 1 Gesetz 2970/2001 (Zollkodex).

<sup>159</sup> Eine generelle Zuständigkeit für die Registrierung ausländischer Unternehmer zur Mehrwertsteuer liegt bei der Steuerbehörde in Athen.

<sup>160</sup> ΑΥΟ ΠΟΛ. 1113/2013, Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, v. 22.05.2013 - POL 1113/2013, Verfahren zur Erteilung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und zur Abgabe periodischer Umsatzsteuererklärungen für die Entrichtung der Steuer durch Steuerpflichtige mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, v. 22.05.2013, geändert durch POL 1153/2016.

<sup>161</sup> Anhang 1.

<sup>162</sup> Art. 1 Abs. 2 Erlass 1113/2013.

<sup>163</sup> [http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/Services/Polites/documents\\_e\\_entipa\\_2/declofactivity.doc](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Polites/documents_e_entipa_2/declofactivity.doc).

werden kann, hat der Unternehmer sich vorher für die elektronische Dienstleistung des Generalsekretariats für Informationssysteme des Finanzministeriums zu registrieren. Diese Registrierung erfolgt mit der Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

#### *Nicht EU-Unternehmer*

Unternehmer aus Drittstaaten sind nach Erlass 1281/1993<sup>164</sup> verpflichtet, einen Fiskalvertreter für die Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke zu bestellen. Anderenfalls ist eine Registrierung nicht möglich. Die Bestellung des Fiskalvertreters erfolgt nach Art. 2 Abs. 2 Erlass 1281/1993 durch eine Vollmachtsurkunde, in welcher der Fiskalvertreter ausdrücklich genannt. Dieses Dokument ist notariell zu beurkunden und ferner durch einen zertifizierten (i.d.R. griechischen) Anwalt zu übersetzen.

Gemäß Art. 35 Abs. 1 Abschn. c. 1, Abschnitt c Gesetz 2859/2000 haftet der Fiskalvertreter gesamtschuldnerisch mit dem von ihm Vertretenen für die Zahlung der Mehrwertsteuer. Der Fiskalvertreter wird daher eine Sicherheit von dem Vertretenen verlangen. Vor diesem Hintergrund erfolgt das Antragsverfahren durch EU-Unternehmer in der Regel durch diese selbst.

#### 4.9.4.3.2 Voraussetzungen der Direktverrechnung

Neben der Ansässigkeit in einem anderen Land als in Griechenland und der Beantragung einer griechischen MwSt.-Identifikationsnummer muss der Steuerpflichtige Einfuhren mit einem statistischen Wert von jährlich mindestens 40.000.000 EUR haben.<sup>165</sup> Unter dem statistischen Einfuhrwert wird in diesem Zusammenhang der für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis unter Ausschluss willkürlicher oder fiktiver Werte zu dem Zeitpunkt und an dem Ort, an dem die Waren die Grenze des Bestimmungsmitgliedstaats überschreiten (CIF-Wert) verstanden.

Darüber hinaus müssen mehr als 90% des Wertes der importierten Waren auf Jahresbasis in andere Länder der Europäischen Union oder Drittländer geliefert werden.

Die Bewilligung wird vom Generalsekretariat für die Staatseinnahmen auf Antrag erteilt. Zu diesem Zweck ist ein Formular gemäß vorgeschriebenem Muster<sup>166</sup> einzureichen. Im Antrag sind anzugeben:

- Name und EORI-Nummer des Antragstellers
- Griechische MwSt.-Identifikationsnummer des Antragstellers und seines gesetzlichen Vertreters
- etwaige AEO-Zertifikate, die von den zuständigen Zollbehörden der Gemeinschaft erteilt wurden
- Zollstellen für die Einfuhr und Ausfuhr von Waren
- Ort und Art der Hauptbuchhaltung des Antragstellers
- geschätzter statistischen Wert der Einfuhren auf Jahresbasis,

<sup>164</sup> ΠΟΛ.1281/26.8.1993 Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκειμένους εγκαταστημένους εκτός Ελλάδος, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών v. 26.08.1993 - POL.1281/26.8.1993 Bestimmungen, Bedingungen und Verfahren für die Bestellung eines Steuervertreters durch außerhalb Griechenlands ansässige Subjekte, deren Pflichten und Rechte v. 26.08.1993.

<sup>165</sup> Bei Einführung der Regelung der Direktverrechnung in Griechenland mit Art. 7 Gesetz 4132/2013 wurde ein Einfuhrvolumen von mindestens 300.000.000 EUR jährlich verlangt. Während der ersten fünf Jahre der Bewilligung zur Aussetzung der EUST musste der Bewilligungsinhaber ein Einfuhrvolumen von 120.000.000 EUR jährlich erbringen. Art. 10 Gesetz 4410/2016 änderte diese Regelung und setzte ein Einfuhrvolumen von einmalig 250.000.000 EUR und in den ersten fünf Jahren der Aufnahme in die Einfuhrregelung für die Aussetzung der Mehrwertsteuer eine jährliche Obergrenze auf 100 000 000 EUR fest. Letztmalig wurde diese Regelung durch Art. 52 Gesetz 4701/2020 auf 40.000.000 EUR jährlich ohne weitere Schwellenwerte für die ersten fünf Jahre angepasst. Die aktuell gültige Regelung lautet wie folgt:

*„Der statistische Wert der durchgeführten Einfuhren beträgt mindestens 40 000 000 EUR pro Jahr.“*

Allerdings liegt den Steuer- und Zollbeamten zu dieser gesetzlichen Änderung noch kein Erlass vor (Stand: April 2021). In Griechenland darf eine Gesetzesänderung erst angewandt werden, wenn ein Erlass vorliegt. Faktisch sind somit noch die 120.000.000 EUR jährliches Importvolumen Voraussetzung für die Anwendung der Direktverrechnung.

<sup>166</sup> Vgl. das Muster im Anhang.

- Erklärung, ob der Antragsteller in dem Land, in dem er niedergelassen ist, wegen einer schweren Straftat im Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verurteilt wurde oder ob gegen ihn ein Konkursverfahren eingeleitet wurde,

Zu den maßgeblichen Bedingungen für die Erteilung einer Bewilligung für die Aussetzung der Zahlung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr gehören:

- eine zufriedenstellende Bilanz der Einhaltung der Zollvorschriften,
- ein zufriedenstellendes System zur Verwaltung von Geschäfts- und Transportunterlagen

sowie

- nachgewiesene finanzielle Solvenz.<sup>167</sup>

Die vorgenannten Voraussetzungen werden nachgewiesen, indem der Antragsteller ein AEO-Zertifikat vorlegt, das von den zuständigen Zollbehörden der Mitgliedstaaten, in denen der Antragsteller ansässig ist, ausgestellt wurde. Im Drittland ansässige Unternehmen können ein AEO-Zertifikat, das im Rahmen eines internationalen Abkommens zwischen der Union und dem Drittland, in dem der Antragsteller ansässig ist, ausgestellt wurde, das die gegenseitige Anerkennung von AEO-Zertifikaten vorsieht, vorlegen. Liegt kein AEO-Zertifikat vor, so kann der Antragsteller die Erfüllung der Voraussetzungen durch Unterlagen belegen, die von den Zoll-, Steuer- und sonstigen amtlichen Behörden des Staates ausgestellt wurden, in dem der Antragsteller ansässig ist.

Der Antragsteller ist verpflichtet, binnen einer Frist von zehn (10) Arbeitstagen ab Antragstellung ein Dossier mit Belegen zu den oben genannten, im Antrag angegebenen Daten zu erstellen. Insbesondere muss er bescheinigen, dass die Bedingungen der finanziellen Solvenz, der Einhaltung der Zollvorschriften und des Vorhandenseins eines zufriedenstellenden Systems für die Verwaltung der Handels- und Transportaufzeichnungen- und damit die Kriterien eines Authorized Economic Operator (AEO) im Sinne der Unionszollvorschriften, gegeben sind.

#### 4.9.4.3.3 Förmlichkeiten

Werden Waren unter Inanspruchnahme der Sonderregelung eingeführt, so werden diese nach den geltenden Zollvorschriften zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet und abgefertigt. Erhoben werden in diesen Fällen allerdings lediglich die Zollabgaben. Die EUSt wird auf dem Steuerbescheid der Zollverwaltung aufgeführt, aber von dieser nicht erhoben.<sup>168</sup> Vielmehr ist die EUSt durch den Bewilligungsinhaber in der periodischen Mehrwertsteuerdeklaration gegenüber den Finanzbehörden aufzunehmen und kann direkt als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr unter Direktverrechnung ist in Feld 44 als Code „1722 - Genehmigung für die Aussetzung der Zahlung der EUSt bei der Einfuhr und System zur Umkehrung der Verpflichtung POL. 1126/2013 A.T.O.“ mit der Nummer der entsprechenden Genehmigung, die dem Importeur vom Generalsekretariat mitgeteilt wurde. Unter dem Code YY-GR-TTTTT-VD-99999 und im Feld "Befreiungscode" (in der Registerkarte "Positionen") als Code „F 22 –ist die Aussetzung der Zahlung der EUSt bei der Einfuhr und Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ anzugeben.

<sup>167</sup> Vgl. dazu Art. 5 Erlass 1126/2013.

<sup>168</sup> ΠΟΛ. 1252/2014, Αναγραφή του ΦΠΑ στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται κατά την παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας με αναστολή καταβολής του ΦΠΑ, κατόπιν χορήγησης άδειας αναστολής καταβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 29.4.α του ν. 2960/2001 - POL. 1252/2014, Eintragung der MwSt. auf dem Steuerdokument, das bei der Lieferung von Waren im Inland mit Aussetzung der MwSt.-Zahlung ausgestellt wird, nach Erteilung der Genehmigung für die Aussetzung der MwSt.-Zahlung bei der Einfuhr, gemäß Artikel 29.4.a des Gesetzes Nr. 2960/2001.

#### 4.9.4.3.4 Besonderheiten für die Organschaft

Eine Organschaft kann gleichsam eine Bewilligung auf Nutzung der Direktverrechnung beantragen. In diesem Fall sind die Bewilligungsvoraussetzungen von jedem Unternehmen der Organschaft zu erfüllen und gegenüber den griechischen Behörden zu dokumentieren. Insbesondere sind im Antrag die Namen und die EORI-Nummern aller Konzerngesellschaften, die ihnen in der Europäischen Union für ihre Transaktionen mit den Zollbehörden der Europäischen Union zugeordnet sind zu benennen sowie die in Griechenland vergebenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern aller Konzerngesellschaften und der gesetzlichen Vertreter des Konzerns. Dem Antrag beizufügen sind etwaige AEO-Zertifikate, die von den zuständigen Zollbehörden der Gemeinschaft für sämtliche Unternehmen der Gruppe erteilt worden sind.

Im Falle einer Organschaft müssen die oben genannten maßgeblichen Bedingungen für die Erteilung der Bewilligung für jedes Unternehmen der Gruppe erfüllt sein.

#### 4.9.5 Vorsteuerabzug

Nach Art. 30 Abs. 1 Gesetz 2859/2000 ist der Steuerpflichtige berechtigt, die EUSt als Vorsteuer in Abzug zu bringen. Der Vorsteuerabzug wird in dem Umfang gewährt, in dem die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der steuerpflichtigen Umsätze verwendet werden.

Gem. Art. 32 Abs. 1 Buchst. c Gesetz 2859/2000 muss der Steuerpflichtige im Besitz eines Beleges sein, dass die Einfuhr der Waren durch ihn durchgeführt worden ist und aus dem sich die für die Einfuhr der Waren entstandene EUSt ergibt. Hat der Steuerpflichtige einen Vorsteuerüberhang, so wird die zusätzliche Differenz unbeschadet der Verjährungsbestimmungen gem. Art. 32 Abs. 3 Gesetz 2859/2000 zum Abzug auf einen späteren Zeitraum übertragen oder gemäß Artikel 34 Gesetz 2859/2000 zurückerstattet.

#### 4.9.6 Zusammenfassung

In Griechenland finden die zollrechtlichen Vorschriften des Unionsrechts Anwendung auf die EUSt. Der Regelfall der Zahlung soll die direkte Zahlung sein. Der Zahlungsaufschub der EUSt ist möglich, aber davon abhängig, dass der Antragsteller eine Bewilligung zur Nutzung von vereinfachten Verfahren besitzt und somit wiederum die Kriterien, die an einen Authorized Economic Operator für zollrechtliche Vereinfachungen (AEO-C) nach Unionszollrecht gestellt werden, erfüllt. Nach griechischem Recht ist eine Direktverrechnung vorgesehen, die allerdings an extrem hohe Anforderungen gebunden ist. Es handelt sich um ein Antragsverfahren, welches allerdings nur durch Unternehmer durchlaufen werden kann, die eine Mindestsumme an Einfuhren pro Jahr in Griechenland tätigen. Mittelständige Unternehmer werden nicht in der Lage sein, diese Anforderung zu erbringen. Auch für die Direktverrechnung muss der Antragsteller entweder über ein AEO-Zertifikat verfügen oder aber nachweisen können, dass er die Voraussetzungen, die unionsrechtlich zur Erlangung eines Zertifikats vorgeschrieben sind, erfüllen kann.

## 5 Vergleich der Verfahren in den untersuchten Mitgliedstaaten und Bewertung

Die deutsche Wirtschaft ist seit dem Jahr 2002 bestrebt, das in Deutschland praktizierte Erhebungsverfahren der EUST dahingehend anzupassen, dass Steuerpflichtige durch die Entkoppelung von Erhebung und Ausfuhr der EUST nicht liquiditätsbelastend beeinträchtigt sind. Die zum 01.12.2020 eingeführte Verschiebung des Fälligkeitstermins der EUST um rund sechs Wochen soll nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einem Liquiditätseffekt führen, von dem zunächst alle Importunternehmen profitieren sollen. Für die große Zahl von Unternehmen, die eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nutzen, werde die Verschiebung in der Regel dazu führen, dass ihnen ein etwaiges Vorsteuerguthaben für die Begleichung der EUST zur Verfügung steht. Dadurch werde eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen an andere EU-Mitgliedstaaten, in denen eine unmittelbare Verrechnung von EUST und Vorsteuerguthaben seit längerer Zeit möglich ist, erreicht.

### 5.1 Verfahren in den Mitgliedstaaten

Die Verfahren in den untersuchten Mitgliedstaaten sind hinsichtlich der direkten Zahlung im Sinne von Art. 108 UZK als auch bezüglich des Zahlungsaufschubs im Sinne von Art. 110 UZK sehr vergleichbar. In einigen Mitgliedstaaten (Griechenland und Polen) wird auch hier bereits gefordert, dass der Unternehmer in der Lage ist, die AEO-Kriterien zu erfüllen. Hinsichtlich der Umsetzung von Art. 211 Abs. 2 MwStSystRL sind die Verfahren durchaus unterschiedlich.

Allen untersuchten Mitgliedstaaten ist gemein, dass sie die fakultative Regelung des Unionsmehrwertsteuerrechts in nationales Recht umgesetzt haben. Die Niederländer haben dies bereits 1969 getan.

In allen Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Slowenien (und seit dem 01.01.2022 Frankreich) ist das Verfahren als Antragsverfahren ausgestaltet. In Slowenien als auch nunmehr in Frankreich ist eine Bewilligung zur Inanspruchnahme der Direktverrechnung nicht erforderlich.

Alle Mitgliedstaaten setzen grds. voraus, dass der Steuerpflichtige zur Mehrwertsteuer registriert ist. Die Niederlande und Belgien weichen von diesem Prinzip in den Fällen ab, in denen der Steuerpflichtige einen Fiskalvertreter beauftragt, die Deklaration für ihn vorzunehmen. Sofern er einen solchen Fiskalvertreter beauftragt, entfällt die Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke als auch Verpflichtung zur Einholung einer Bewilligung.

Italien beschränkt das Recht zur Direktverrechnung auf einen sehr begrenzten Warenkreis, bieten aber mit dem Mehrwertsteuerlager eine veritable Alternative. Diese erfordert zwar die Registrierung, nicht aber zwingend auch eine Lagerbewilligung; diese kann auch einem Dritten erteilt worden sein.

Griechenland setzt durch ein Mindesteinfuhrvolumen extrem hohe Anforderungen materieller als auch formeller Art an den Erhalt der Bewilligung, so dass diese in Griechenland zwar rechtlich besteht, aber wenig zur Anwendung kommen sollte.

Frankreich (bis zum 31.12.2021), Polen und Griechenland stellen auf die Voraussetzungen des Art. 39 Buchst. a bis c UZK für den Authorized Economic Operator (AEO) ab, um die Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen sicher zu stellen. Es sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:

- a) Der Antragsteller darf keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die zoll- oder steuerrechtlichen Vorschriften und keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben,
- b) der Antragsteller muss ein erhöhtes Maß an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegung mittels eines Systems der Führung der Geschäftsbücher und gegebenenfalls Beförderungsunterlagen, das geeignete Zollkontrollen ermöglicht, nachweisen,

- c) Zahlungsfähigkeit, die als nachgewiesen gilt, wenn der Antragsteller sich in einer zufrieden stellenden finanziellen Lage befindet, die es ihm erlaubt, seinen Verpflichtungen in Zusammenhang mit der betreffenden Tätigkeit nachzukommen.

In Frankreich war das Verfahren der Direktverrechnung bis zum 31.12.2021 als besonderes Besteuerungsverfahren vorgesehen. Zum 01.01.2022 wurde es für Unternehmer, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, als Regelverfahren ausgestaltet sein. Die Zuständigkeit für die EUSt. ist von der Zollverwaltung auf die Finanzverwaltung übertragen worden.

Eine Kontrolle des Verfahrens erfolgt in allen Mitgliedstaaten durch einen Datenabgleich zwischen der Zoll- und der Finanzverwaltung, ähnlich wie bei dem in Deutschland gebräuchlichen Fachverfahren OZEAN.

## 5.2 Bewertung und Fazit

Obleich in Deutschland politisch grundsätzlich Konsens darüber besteht, dass eine Änderung des Verfahrens zur Erhebung und Erstattung der EUSt erforderlich ist, wurde im Rahmen des Konjunkturpaketes die Fälligkeit der EUSt in den Fällen um 6 Wochen verschoben, in denen die zu entrichtende EUSt auf ein Aufschubkonto nach Art. 110 Buchst. b oder c UZK gebucht worden ist. Konkret bedeutet dies, dass die EUSt für Einfuhren eines Monats erst am 26. des übernächsten auf die Einfuhr folgenden Monats von der Bundeskasse Trier eingezogen wird. Die Fälligkeit der Zollabgaben wird von dieser Regelung allerdings nicht erfasst, diese werden bei Nutzung eines Zahlungsaufschubs weiterhin am 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats zu entrichten sein bzw. von der Bundeskasse Trier eingezogen werden.

Die amtliche Begründung des Gesetzesentwurfes stellt dar, dass die Verschiebung des Fälligkeitstermins um rund 6 Wochen zu einem Liquiditätseffekt führt, von dem alle einführenden Unternehmen profitieren. Wie in den Beispielen unter Ziffer 4.2.3 dargestellt, ist das hingegen nicht zutreffend.

Es ist nicht jedem Unternehmer möglich bzw. von diesen nicht gewünscht, den Zahlungsaufschub über eine eigene Bewilligung in Anspruch zu nehmen. Drittländische Unternehmer haben überhaupt nicht die Möglichkeit, einen Zahlungsaufschub zu beantragen. So ist es beispielsweise einem Steuerpflichtigen aus Großbritannien nach Vollzug des Brexit nicht möglich, eine Bewilligung für den laufenden Zahlungsaufschub zu beantragen, da es an der Ansässigkeit in der Union mangelt.

Der laufende Zahlungsaufschub, der zwingende Voraussetzung ist für die Inanspruchnahme der Fälligkeitslösung, dient nicht der Verlängerung des Zahlungsziels, sondern als Zahlungserleichterung und ist deshalb von den Zollbehörden nur dann zu bewilligen, wenn aufgrund regelmäßiger Überführungen von Nicht-Unionsgütern in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Inanspruchnahme des bewilligten Zahlungsaufschubs ein entsprechendes Bedürfnis besteht. So ist der laufende Zahlungsaufschub nur dann zu bewilligen, wenn der Antragsteller mindestens zwei Abfertigungen unter Inanspruchnahme des bewilligten Zahlungsaufschubs im Monat oder 25 entsprechende Abfertigungen im Jahr durchführt.<sup>169</sup> Hat ein Steuerpflichtiger wenige Einfuhren im Jahr, die aber mit hohen Beträgen an EUSt einhergehen, wird ihm die Zollverwaltung nach derzeitigem Stand die Möglichkeit des Aufschubs verwehren können. Die Nutzung der Vereinfachung der Fälligkeitslösung ist damit auch für diesen Steuerpflichtigen nicht möglich.

Nach § 21a UStG wird die Fälligkeit der EUSt dann nichtverschoben, wenn dem Beteiligten von den Zollbehörden keine Zahlungserleichterung im Sinne des Art. 110 Buchst. b und c UZK bewilligt worden

---

<sup>169</sup> DV über den laufenden Zahlungsaufschub, VSF Z 09 14, Abs. 203.

ist. Sofern keine Zahlungserleichterungen bewilligt worden sind, ist der Betrag an EUSt dem Abgabenschuldner gem. § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 UZK bei gewerblichen Einfuhren unter Gewährung einer Zahlungsfrist von 10 Tagen mitzuteilen. Hieran wird sich auch künftig nichts ändern. Ein Unternehmer, dem kein Zahlungsaufschub im Sinne der o.g. Regelungen bewilligt worden ist, muss grds. weiterhin die EUSt binnen 10 Tagen nach Mitteilung des Abgabebetragtes durch die Zollverwaltung entrichten und hat demnach weiterhin einen Liquiditätsnachteil. Verfügt der Unternehmer nicht über ein eigenes Aufschubkonto, sondern – und das wird der Regelfall sein – führt er Waren über ein Aufschubkonto eines Dritten, z.B. eines Logistikers, ein, so wird der Unternehmer die Abrechnung über die Einfuhrabgaben durch den Dritten unmittelbar nach der Einfuhr mit der Aufforderung erhalten, diese dem Inhaber der Aufschubkontos zeitnah zu erstatten. Auch hier verfehlt die Neuregelung ihren Zweck.

Gem. Art. 110 UZK nicht möglich ist die Beantragung einer Zahlungserleichterung für die Abfertigung von Gegenständen zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben. In das Verfahren der vorübergehenden Verwendung können Gegenstände übergeführt werden, die nicht endgültig in den Wirtschaftskreislauf der Union eingehen, sondern in diesem nur zeitlich begrenzt genutzt und nach vorübergehendem Gebrauch unverändert wieder ausgeführt werden sollen. Neben abschließend geregelten Befreiungstatbeständen kann das Verfahren auch unter Teilverzollung genutzt werden. In diesem Fall entsteht die EUSt in voller Höhe, so dass die Überführung von Gegenständen in die vorübergehende Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben im Hinblick auf die EUSt faktisch eine Überführung in den freien Verkehr darstellt. Da ein Zahlungsaufschub in diesem Fall gesetzlich nicht möglich ist, sind auch die dieses Verfahren nutzenden Unternehmer von der Vereinfachung ausgeschlossen.

Ist ein Zahlungsaufschub bewilligt worden, legt die Bundeskasse Trier für jeden Aufschubnehmer ein Aufschubkonto mit den entsprechenden Stammdaten an. Die Abgaben werden nach dem Fälligkeitsmonat angeschrieben und im Zahlungsaufschubverfahren (ZAUF) getrennt nach Abgabenarten nachgewiesen. Die rechtzeitige Einzahlung der aufgeschobenen Beträge und die Einhaltung der Aufschubsummen sind durch die Bundeskasse Trier zu überwachen. Gleichsam ist der Steuerpflichtige gehalten, die zeitgerechte Anweisung der Zölle als auch der EUSt sicherzustellen. Wird nicht zeitgerecht gezahlt, führt dies zur Erhebung von Zinsen auf den verfristeten Betrag und kann zum Widerruf der Bewilligung für den Aufschub führen. Die Entkoppelung des Fälligkeitstermins der Einfuhrabgaben von der Fälligkeit der EUSt führt damit sowohl für die Verwaltung als auch den Steuerpflichtigen zu einem erhöhten administrativen Aufwand im Rahmen der Überwachung der Abgabentrachtung.

Regelungen des europäischen Zollrechts ermöglichen es Wirtschaftsbeteiligten mit AEO-Status, Gegenstände in einem Mitgliedstaat (überwachender Mitgliedstaat) zur Einfuhr anzumelden, während die Gegenstände tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, sog. zentrale Zollabwicklung nach Art. 179 UZK. Polen hat bereits heute eine besondere Regelung für den Zahlungsaufschub bei Inanspruchnahme der zentralen Zollabwicklung eingeführt. Obgleich die gesetzliche Regelung im UZK seit 2016 besteht, wird die zentrale Zollabwicklung bei der Einfuhr in vielen Mitgliedstaaten nur vereinzelt praktiziert. So erfolgt die Kommunikation zwischen den beteiligten Mitgliedsstaaten mangels verfügbarer IT-Systeme zunächst weiterhin manuell. Entsprechend werden Bewilligungen der Zentralen Zollabwicklung bei der Einfuhr von Waren bis zur Inbetriebnahme der erforderlichen IT-Systeme zum elektronischen Datenaustausch werden Bewilligungen nur im Rahmen einer mitgliedstaatenübergreifenden Abwicklung erteilt.<sup>170</sup> Sofern aber die elektronischen Verfahren eingerichtet sind, die es den Mitgliedstaaten in der Union erlauben, im Rahmen des Verfahrens miteinander zu kommunizieren, wird es umso wichtiger, die Direktverrechnung eingeführt zu haben. Nach dem Prinzip der

---

<sup>170</sup> DV Zollrechtliche Entscheidungen, Bewilligungen und Sicherheiten, VSF Z 05 14, Abs. 3223.

zentralen Zollabwicklung entstehen die Zölle an dem Ort, an welchem die Zollanmeldung abgegeben und angenommen wird. Die EUSt hingegen entsteht gem. den gesetzlichen Grundlagen der MwStSystRL an dem Ort, an welchem sich die Waren physisch befinden und den Zollbehörden gestellt werden. Eine Angleichung der mehrwertsteuerlichen Regelungen an die Regelungen des Art. 179 UZK hat es nicht gegeben. Die MwStSystRL in ihrer derzeitigen Fassung lässt eine Verlagerung der Erhebung der EUSt über den Ort der Überlassung der Gegenstände zum zollrechtlich freien Verkehr hinaus auf den Ort der Bearbeitung der Zollanmeldung bislang nicht zu. Wie an der polnischen Sondermöglichkeit des Zahlungsaufschubs erkannt werden kann, führt dies dazu, dass für die EUSt eine Zollanmeldung abzugeben ist.

Neben einer Arbeitsgruppe der Generaldirektion TAXUD hat sich auch der Mehrwertsteuerausschuss der EU bereits mehrfach, zuletzt im März 2021<sup>171</sup>, mit dieser Problematik auseinandergesetzt. Die formellen Anforderungen, die aus der Nutzung der zentralen Zollabwicklung resultieren, sind davon abhängig, ob ein laufender Zahlungsaufschub oder die Direktverrechnung im Gestellungsmitgliedstaat in Anspruch genommen wird. Sofern die EUSt im Gestellungsmitgliedstaat lediglich aufgeschoben wird, ist nach Auffassung des MwSt.-Ausschuss neben der Abgabe der Zollanmeldung im Überwachungsmitgliedstaat die Abgabe einer weiteren Zollanmeldung nur für Zwecke der Festsetzung der EUSt im Überwachungsmitgliedstaat erforderlich. Sieht das nationale Recht des Gestellungsmitgliedstaates hingegen die Direktverrechnung vor, so sollte in der im Überwachungsmitgliedstaat abgegebenen Zollanmeldung ein Hinweis auf diese Bewilligung enthalten sein. Weitere Angaben zur EUSt sind in der Zollanmeldung in diesem Fall entbehrlich. Der Einführer verrechnet die EUSt in seiner periodischen MwSt.-Erklärung, die den Steuerbehörden des Gestellungsmitgliedstaats vorzulegen ist. Eine ergänzende Zollanmeldung für Zwecke der EUSt ist damit entbehrlich. Selbst in Polen, wo die Möglichkeit der Direktverrechnung besteht, wäre nicht zwingend Bedarf für die besondere Regelung des Zahlungsaufschubs gewesen.

Die deutsche Wirtschaft hat die Änderung des Fälligkeitstermins bei der EUSt als Erleichterung zur Kenntnis genommen. Ist es ohne Zweifel ein Schritt in die richtige Richtung, führt diese Änderung dennoch nicht zu einer Angleichung der Wettbewerbsbedingungen an andere Mitgliedstaaten der EU, in denen eine unmittelbare Verrechnung von EUSt und Vorsteuerguthaben möglich ist. Abhängig von der persönlichen Situation des Wirtschaftsbeteiligten und seinen daraus resultierenden rechtlichen Möglichkeiten laufen die Vorteile der Fälligkeitslösung leer. Die Direktverrechnung ist konkurrenzlos die denkbar wirtschaftsfreundlichste Möglichkeit, da sie zu einer Schonung der Liquidität sämtlicher Steuerpflichtiger führt, die Waren in das Zoll- und Steuergebiet der Union einführen.

---

<sup>171</sup> VAT Committee v. 17.02.2023, Working Paper No 924 Rev9, Art. 211 - VAT aspects of centralised clearance for customs upon importation – taxud.c.1(2023)1796769 – EN.

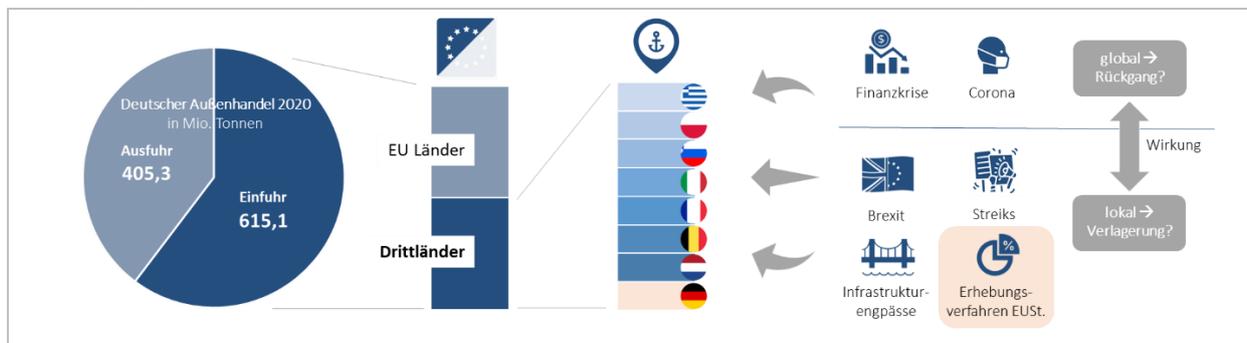
## 6 Quantitative Analyse

Nach der rechtlichen Analyse und Bewertung erfolgen im zweiten Teil der Studie gem. Herleitung des Auftrags eine quantitative und qualitative Analyse des Marktumfelds. Im Rahmen der quantitativen Analyse sind zunächst vertiefende Betrachtungen des deutschen Außenhandels sowie der Umschlagentwicklung der deutschen Seehäfen notwendig, um weiterführende Aussagen zu der Bedeutung des Erhebungsverfahrens auf die Wahl eines Seehafens für Einfuhren aus Drittländern zu treffen. Die Betrachtung umfasst eine Analyse der Struktur des deutschen Außenhandels, d. h. Wert und Gewicht der ein- bzw. ausgeführten Waren, Aufschlüsselung nach Gütergruppen, wesentliche Handelspartner (EU-Staaten/Drittländer) usw. Im Fokus der Analyse stehen die für die EUST relevanten Einfuhren aus Drittländern. Die Umschlagentwicklung der deutschen Seehäfen folgt grds. der gleichen Logik, auch wenn z. B. aufgrund der abweichenden Kategorisierung einzelner Daten (z. B. Logik der Gütergruppen) und der Detailgrad der regionalen Informationen (abhängig vom Hafenstandort) bei der anschließenden „Verschneidung“ der Daten z. T. keine klare Zuordnung möglich ist. Um eine schlüssige Interpretation und Vergleichbarkeit zu gewährleisten, werden neben der zeitlichen Entwicklung über mehrere Jahre punktuell auch kürzere Intervalle bzw. Momentaufnahmen (einzelne oder wenige Jahre bzw. Monate) sowie Prognosedaten (sofern vorhanden) berücksichtigt. Als Quellen dienen Daten und Erhebungen der deutschen (Bund, Länder) und europäischen (EU, einzelne EU-Staaten) Statistikämter, der Seehäfen sowie sonstige Analysen und Prognosen Dritter (z. B. BVWP 2030, BAG).

Das Ziel der Analyse ist die Beantwortung der drei folgenden Kernfragen:

- ▶ Wie hoch ist der Anteil von Einfuhren aus Drittländern, die über deutsche Seehäfen eingeführt werden?
- ▶ Wie wirken bestimmte Effekte auf die Umschlagentwicklung der deutschen Seehäfen und wie lässt sich deren Wirkung isolieren?
- ▶ Welche Effekte ergeben sich potenziell aus einer Neuregelung des Erhebungsverfahrens?

**Abbildung 18 Schematische Darstellung der quantitativen Analyse**



### 6.1 Deutscher Außenhandel

Die Globalisierung hat nicht nur zu einer starken Expansion des internationalen Handels, sondern auch zu einer Internationalisierung der Produktionsprozesse geführt. Globale Wertschöpfungsketten spielen bei der Herstellung komplexer technischer Produkte eine immer größere Rolle und haben einen starken Anstieg des deutschen Außenhandels auf allen Produktionsstufen zur Folge. Aus diesem Grund bildet eine einleitende Betrachtung globaler Trends und Entwicklungen eine wichtige Grundlage für die weitere Diskussion des deutschen Außenhandels.

### 6.1.1 Exkurs: Globale Trends und Entwicklungen

Im Zuge der Analyse und Darstellung der globalen Trends und Entwicklungen wird nachfolgend zwischen den makroökonomischen Trends sowie den sozio-ökonomischen und technologischen Trends unterschieden.

#### 6.1.1.1 Makroökonomische Trends

Die Betrachtung der makroökonomischen Trends erfolgt zunächst auf Grundlage der Entwicklung des internationalen Handels. Dieser hat seit Ende des 2. Weltkriegs nahezu stetig an Bedeutung gewonnen. Durch die Nutzung zusätzlicher Energiequellen wie Öl und Atomkraft konnte die Energieintensität des Gütertransports deutlich verringert werden. Neue technologische Revolutionen wie z. B. Die Einführung international standardisierter Container sowie Entwicklungssprünge im Bereich der digitalen Kommunikationstechnologien führen ab Mitte der 1980er-Jahre zu weiteren Handelskostensenkungen.<sup>172</sup>

Ein weiterer wichtiger Faktor seit dieser Zeit ist die wirtschaftliche Entwicklung und Öffnung der Schwellenländer, allen voran die Volksrepublik Chinas. Der Zusammenbruch des Eisernen Vorhangs in Europa und die Liberalisierung der internationalen Finanzmärkte im Laufe der 1990er Jahre haben die Dynamik zusätzlich angeheizt. Zwischen 1990 und 2000 ist das jährliche Welthandelsvolumen nominal um 83,3 % gewachsen und damit deutlich stärker als die weltweite Wirtschaftsleistung (48,6 %).<sup>173</sup> Der stärkste Boom setzte dann in den Folgejahren bis zum Ausbruch der internationalen Finanzkrise im Jahr 2009 ein. So ist das Welthandelsvolumen zwischen 2000 und 2008 um nahezu 150 % gestiegen, doch hat der Ausbruch der Krise diesem Trend zunächst ein Ende. Zwar konnte der Einbruch von 2009 bereits im Folgejahr nahezu vollständig kompensiert werden, ein positiver Wachstumstrend bei der Handelsintensität wollte sich im Anschluss aber zunächst nicht wieder einstellen. In den Jahren 2015 und 2016 zeigte sich sogar eine erneute Delle, d. h. das Wachstum des globalen Handels fiel atypisch schwächer aus als das Wachstum des globalen Bruttoinlandsprodukts. In nominalen Werten ausgedrückt ist der grenzüberschreitende Handel in diesen Jahren sogar absolut um 12,9 % (2015) bzw. 3,1 % (2016) ggü. den Vorjahren geschrumpft. Deutliche Zeichen der Erholung stellten sich dann im Jahr 2017 ein. Dem Anstieg des Welthandels um 4,8 % im Jahr 2017 folgte ein weiterer Anstieg in den Folgejahren. Die Corona-Pandemie führte dann wieder zu einer deutlichen Schwächung des Welthandels im Jahr 2020. Allerdings fiel der Einbruch im globalen Warenverkehr mit einem Minus von 5,3 % nicht so stark aus wie befürchtet. Die WTO hatte zwischenzeitlich sogar vor einem möglichen Rückgang um 13 bis 32 % gewarnt<sup>174</sup>. Allerdings hat der Welthandel trotz Corona-Pandemie und globalem Logistikstau im Jahr 2021 einen neuen Rekord verzeichnet. So ist der globale Handel gemäß offiziellen Statistiken 2021 um knapp 11 % gegenüber dem Niveau von 2019 - also vor der Pandemie - angestiegen. Wesentliche Treiber waren dabei unter anderem die Konjunkturpakete und der Anstieg der Rohstoffpreise. In diesem Zusammenhang lässt sich feststellen, dass der Warenhandel deutlich stärker zugelegt hat als der Handel mit Dienstleistungen. Weiterhin lässt sich feststellen, dass die anhaltenden Störungen in der Logistik einen wesentlichen Unsicherheitsfaktor bilden, da sie die globalen Engpässe verschlimmern, die aufgrund der weltweit gleichzeitigen wirtschaftlichen Erholung im Zuge von Lockerungen der Corona-Maßnahmen ohnehin für eine große Zahl an Industrieprodukten verzeichnet werden. Insbesondere der Mangel an Vorprodukten lähmt aktuell die globale Erholung der Industrie-

<sup>172</sup> [https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user\\_upload/Studien/IW-Analysen/PDF/Bd.\\_47\\_Globale\\_Megrends.pdf](https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/IW-Analysen/PDF/Bd._47_Globale_Megrends.pdf).

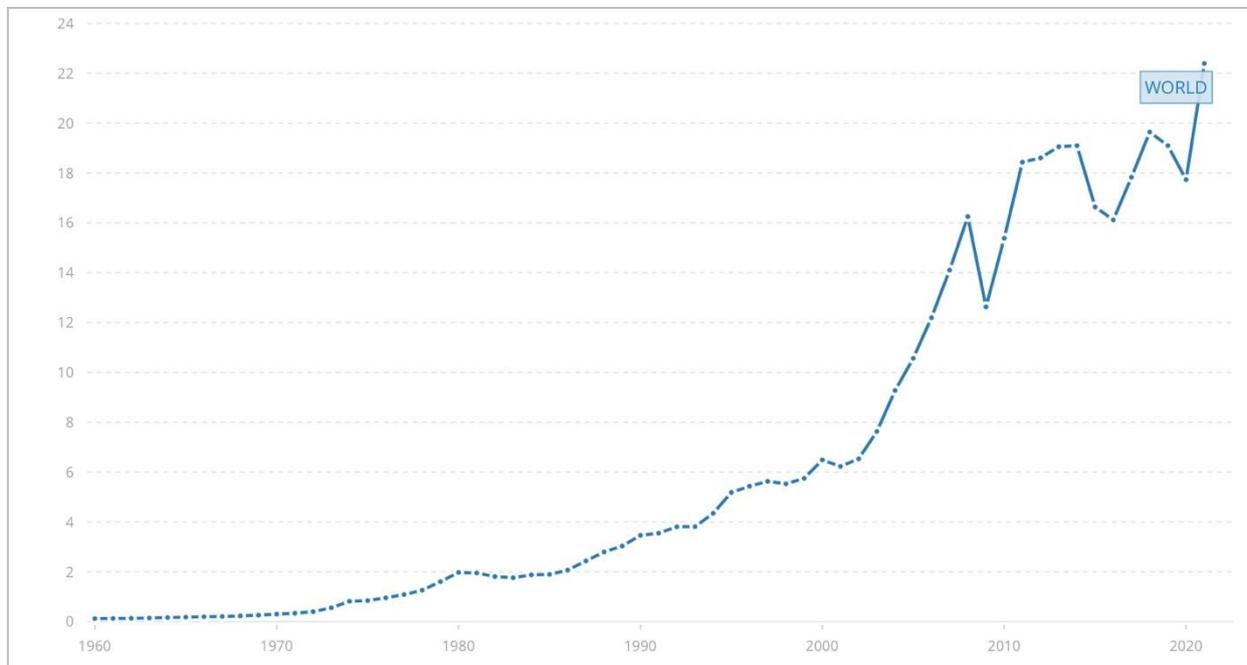
<sup>173</sup> Diese sowie die folgenden Aussagen zur Entwicklung von Weltwirtschaft und Welthandel basieren auf offiziellen Statistiken der Welthandelsorganisation (<https://stats.wto.org>), des Internationalen Währungsfonds (<https://www.imf.org/en/Data>) sowie der Weltbank (<https://data.worldbank.org>).

<sup>174</sup> [https://www.wto.org/english/news\\_e/pres20\\_e/pr855\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/pres20_e/pr855_e.htm).

konjunktur. Darüber hinaus führen zunehmende protektionistische Bestrebungen und Handelskonflikte sowie der Ukraine-Krieg zu einer wachsenden Prognoseunsicherheit bzgl. der Entwicklung des Welthandels.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Entwicklung des Welthandels über die letzten sechs Dekaden.

**Abbildung 19 Entwicklung Welthandel 1900-2021 (Export in Billionen US- $\text{\$}$ )**



Quelle: Weltbank.<sup>175</sup>

Trotz zahlreicher Schockwellen wird auch für das Jahr 2022 ein weiterer Anstieg prognostiziert. Die Welthandelsorganisation (WTO) rechnet für 2022 mit einem Wachstum im Warenhandelsvolumen von 3,5%.<sup>176</sup> Drastische Rückwirkungen durch den russischen Angriffskrieg gegen die Ukraine, die Pandemie und die Folgen des Klimawandels erwartet die WTO aber im kommenden Jahr. Für 2023 senkte sie daher ihre Prognose von 3,4 auf 1,0 %.

Eine weiterführende Betrachtung der globalen Handelsaktivitäten verdeutlicht, dass die Entwicklung des Welthandels geprägt ist durch räumliche und strukturelle Veränderungen. Eine geografische Aufschlüsselung des weltwirtschaftlichen Wachstums der jüngeren Vergangenheit zeigt ein eindeutiges Bild. Zwischen den Jahren 2000 und 2020 betrug das durchschnittliche jährliche Wachstum des Bruttoinlandsprodukts (BIP) der OECD-Länder 3,3 %. Anders zeigt sich die Entwicklung in aufstrebenden Volkswirtschaften: Die Volksrepublik China konnte ihr BIP über diese Zeitspanne um 13,3 % pro Jahr, die Republik Indien um fast 9,1 % pro Jahr steigern.<sup>177</sup> Der ökonomische Aufstieg der Schwellenländer in den letzten Jahrzehnten hatte erhebliche Konsequenzen für die räumlichen Handelsmuster. Auch die Entwicklung der (nominalen) Warenexporte zeigt den im Vergleich unterdurchschnittlichen Beitrag der OECD-Länder. Am anderen Ende der Einkommensskala, bei den Niedriglohnländern, war die Exportdynamik eher schwach ausgeprägt. Überdurchschnittlich haben sich die Exporte dagegen in Schwellenländern wie der Volksrepublik China und der Republik Indien entwickelt. Insbesondere die Volksrepublik China konnte ihr jährliches Exportvolumen seit dem Jahr 2000 nahezu verzehnfachen.

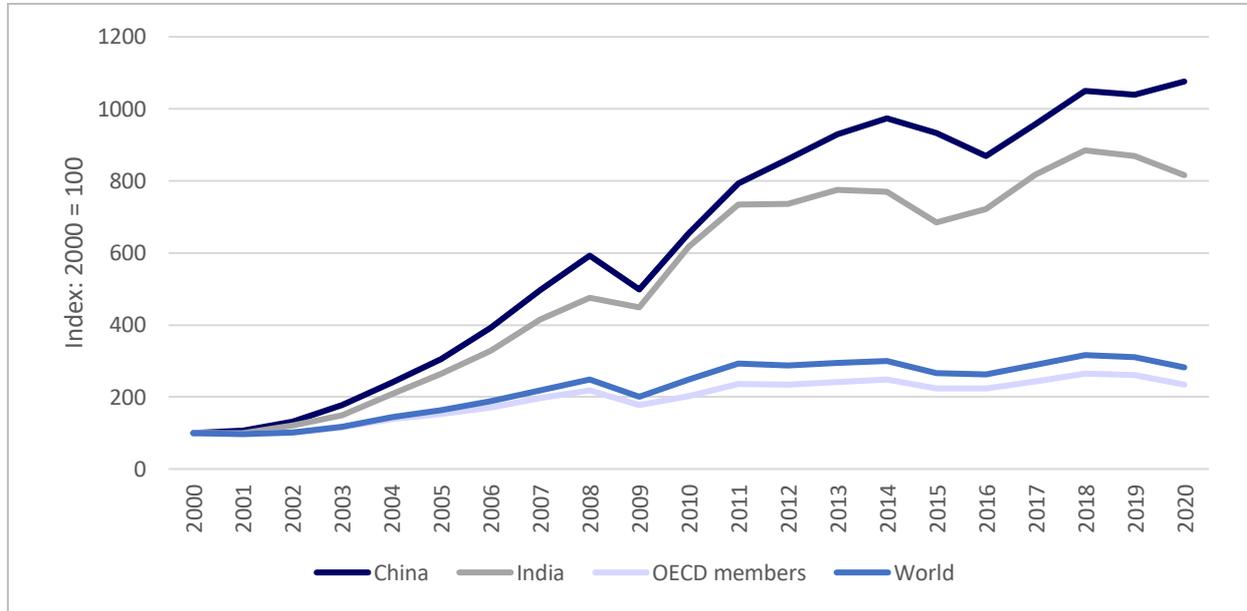
<sup>175</sup> Weltbank Datenbank: <https://data.worldbank.org/topic/trade>.

<sup>176</sup> Vgl. Handelsblatt vom 5.10.2022, <https://www.handelsblatt.com/dpa/wto-welthandel-waechst-ueberraschend-staerker-2023-aber-bremsspuren/28724264.html>.

<sup>177</sup> Weltbank.

Den mittelfristigen Wachstumsprognosen von IWF und OECD nach zu urteilen, sollte diese Verschiebung der Geografie des Welthandels von persistenter Natur sein. Sofern die o. g. Schwellenländer nicht zukünftig einen signifikanten Rückgang in ihrer Handelsintensität erleben werden, ist damit keine Trendumkehr bei den Handelsströmen zu erwarten. Die nachfolgende Abbildung zeigt die beschriebene Dynamik im Überblick.

**Abbildung 20** Entwicklung der Warenexporte nach Wert (Index: 2000 = 100)



Quelle: Weltbank.<sup>178</sup>

Mit den räumlichen Veränderungen im Handelsmuster (z. B. der sukzessiven Verlagerung von Produktionsbetrieben nach Asien) sind über die Zeit auch strukturelle Veränderungen einhergegangen. Ursächlich hierfür ist vor allem ein stetiger Rückgang in den Kosten der Raumüberwindung, zum einen infolge eines technologisch bedingten Rückgangs der Transport- und Kommunikationskosten, zum anderen infolge von durch Handelsabkommen bewirkten Zollerleichterungen. Dies hat nicht nur dazu geführt, dass Endprodukte stärker grenzüberschreitend gehandelt werden als in der Vergangenheit. Es hat sich auch die internationale Arbeitsteilung innerhalb der Fertigungsketten von einzelnen Produkten/Produktgruppen intensiviert. Die Aufspaltung von Fertigungsprozessen auf verschiedene, teilweise weit voneinander entfernt liegende Standorte (Fragmentierung) ist mit weniger Zusatzkosten verbunden als früher. Zugleich haben damit komparative Standortvorteile in der Fertigung einzelner Komponenten/Zwischenprodukte an Bedeutung gewonnen. Relativ arbeitsintensive Fertigungsschritte wurden so an Standorte mit niedrigen Arbeitskosten verlagert, was in globaler Perspektive vor allem die Schwellenländer umfasst. Für die Zukunft stellt sich allerdings die Frage nach der Nachhaltigkeit dieser Form von internationaler Arbeitsteilung. Aus Sicht der Schwellen- und Entwicklungsländer bietet eine Fokussierung auf arbeitsintensive Prozesse auf Dauer zu wenig Wachstumspotenziale für die heimische Wertschöpfung. Dies verstärkt den Druck auf die Politik der Schwellenländer, alternative Wachstumsmodelle zu entwickeln. Potenziell ergeben sich daraus Anpassungen der Handelsrouten, da sich Kunden ggf. neue Lieferanten in anderen Ländern suchen müssen. Beispielhaft sei hier auf die Folgen des Corona-Lockdowns in der Volksrepublik China verwiesen, der sukzessive Anpassungen in den Sourcing-Strategien z. B. der Automobilwirtschaft nach sich gezogen hat.

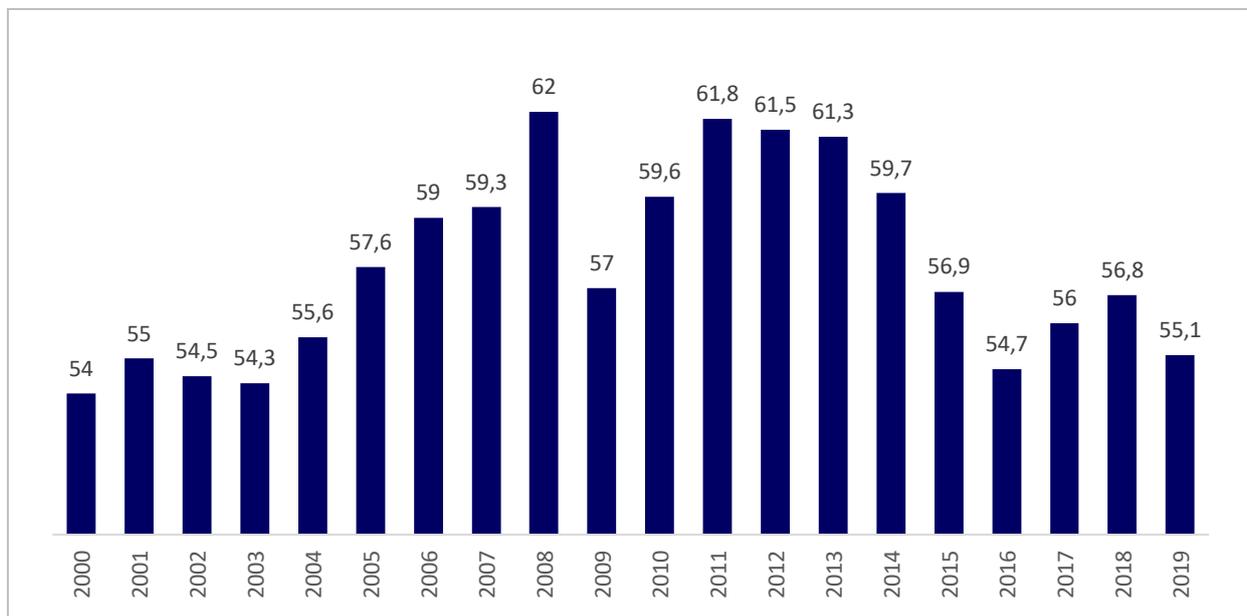
<sup>178</sup> Quelle: ebenda, S.87.

Die beschriebene Fragmentierung des Welthandels spiegelt sich auch im Beschaffungsverhalten der deutschen Industrie wider.

Gemäß der Handelsstatistik haben deutsche Unternehmen im Jahr 2019 Vorprodukte im Wert von 606 Milliarden Euro eingeführt; dies hat fast 55 % der gesamten Warenimporte Deutschlands ausgemacht.<sup>179</sup> Wie die nachfolgende Abbildung verdeutlicht, hat sich der Wert der eingeführten Vorprodukte seit dem Jahr 2000 mehr als verdoppelt, was als Teil eines gesamtwirtschaftlichen Globalisierungstrends angesehen werden kann. Vor allem in den Jahren vor der Wirtschaftskrise 2009 erfuhr der deutsche Außenhandel eine rasante Entwicklung. Insbesondere die Einfuhren von Vorprodukten verzeichneten in diesem Zeitraum eine besonders dynamische Entwicklung und ihr Anteil an den gesamten Warenimporten erhöhte sich von 53,7 % im Jahr 2000 auf 61,7 % im Jahr 2008. Nach dem krisenbedingten Einbruch im Jahr 2009 und der Erholung in den Folgejahren kam es jedoch zu einer Verlangsamung der Entwicklung. Die durch die Finanzkrise ausgelöste Unsicherheit und der aufkeimende Protektionismus sorgten dafür, dass einzelne Unternehmen begannen, ihre Lieferketten auf den Prüfstand zu stellen. Entsprechend war der Wert der eingeführten Vorprodukte in den Jahren 2011 bis 2016 in der Tendenz leicht rückläufig und ihr Anteil an den gesamten Wareneinfuhren sank auf 54,6 % im Jahr 2016. Nach einer kurzen Erholung sorgten die Handelskonflikte zwischen den USA und wichtigen Handelspartnern, allen voran China und der EU, dafür, dass die Einfuhren von Vorprodukten im Jahr 2019 wieder zurückgingen.

Die aktuellen pandemiebedingten Störungen der globalen Lieferketten dürften dafür sorgen, dass die Einfuhren von Vorprodukten perspektivisch weiter zurückgehen. Mögliche Rückwirkungen der Ukrainekrise sind aktuell noch nicht absehbar.

**Abbildung 21 Anteil der Vorprodukte an den deutschen Wareneinfuhren in %**



Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

### 6.1.1.2 Sozio-ökonomische und technologische Trends

Die Analyse und Darstellung der sozio-ökonomischen und technologischen Trends erfolgt auf Grundlage einer Evaluation der sogenannten Megatrends. Megatrends sind langfristige Entwicklungen mit hoher Relevanz für alle Bereiche von Wirtschaft und Gesellschaft, die sich mit hoher Verlässlichkeit in

<sup>179</sup> IW-Report 16/2020, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln, aktuellere Zahlen liegen hierzu bislang nicht vor.

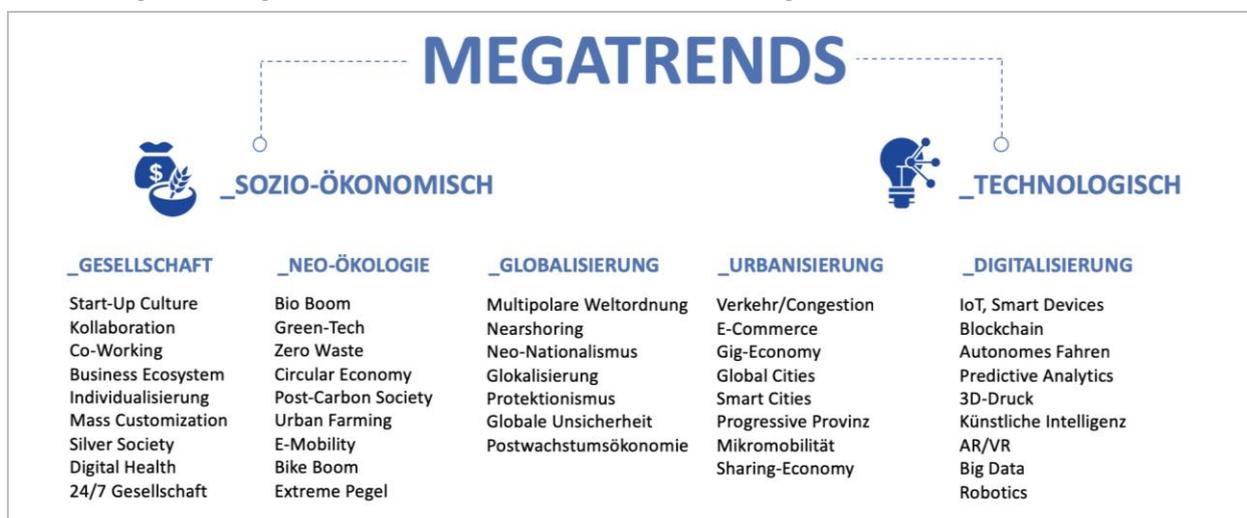
die Zukunft „verlängern“ lassen. Es handelt sich um zentrale Treiber des Wandels, vor deren Hintergrund die Dynamik in Teilbereichen von Wirtschaft und Gesellschaft verständlich wird.<sup>180</sup> Sie eignen sich darüber hinaus gut, um einzuschätzen, welche aktuell beobachtbaren Einzelrends – etwa in den Lebensstilen, in der Arbeitswelt, im Handel etc. auch in Zukunft Bestand haben werden. Hieraus ergeben sich in der Regel direkte oder indirekte Rückwirkungen u. a. auf die Nachfrage nach Gütern und Dienstleistungen, die Ausgestaltung von Prozessen, den Einsatz von Technologien sowie die Markt- und Wettbewerbssituation.

Megatrends lassen sich grundsätzlich wie folgt charakterisieren:

- ▶ Megatrends haben eine Halbwertszeit von mindestens 25 bis 30 Jahren.
- ▶ Megatrends müssen in allen möglichen Lebensbereichen auftauchen und dort Auswirkungen zeigen (nicht nur im Konsum, sondern auch in der Politik, Ökonomie etc.).
- ▶ Megatrends haben prinzipiell einen globalen Charakter, auch wenn sie nicht überall gleichzeitig stark ausgeprägt sind.

Wo einzelne Trends und Entwicklungen ihren Ursprung haben, lässt sich oft kaum eindeutig beantworten. Vielfach bilden sie sich aus mehreren ähnlichen und gleichzeitig verlaufenden Strömungen heraus, die sich im Laufe der Zeit gegenseitig verstärken. Dabei existiert eine Vielzahl aktueller Trendphänomene, die im Umfeld von Megatrends wirken. Diese werden von einzelnen Forschungsinstituten z. T. sehr unterschiedlich systematisiert und detailliert<sup>181</sup>. Darüber hinaus existiert eine Vielzahl weiterer Trendanalysen mit unterschiedlichen Schwerpunktsetzungen<sup>182</sup>. Die nachfolgende Zusammenstellung liefert eine Übersicht über ausgewählte Trendphänomene aus z. T. unterschiedlichen Quellen. Diese wurden aufgrund ihrer Relevanz für die zukünftige Entwicklung in den Bereichen Hafen und Logistik priorisiert und entsprechend kategorisiert. Dabei erscheint es sinnvoll, eine Zuordnung in die beiden Hauptkategorien sozio-ökonomische und technologische Trends vorzunehmen.

**Abbildung 22** Ausgewählte sozio-ökonomische und technologische Trends



Quelle: Eigene Darstellung.

Die dargestellten Trends werden nachfolgend zunächst allgemein beschrieben bzw. eingeordnet.

<sup>180</sup> <https://www.zukunftsinstitut.de/artikel/die-megatrend-map/>

<sup>181</sup> z. B. Zukunftsinstitut - Megatrend Map, Roland Berger - Trendkompendium 2050.

<sup>182</sup> z. B. DHL Logistics Trend Radar, Timocom – Logistiktrends.

**Gesellschaft:** Im Zusammenspiel mit den anderen großen Einflussfaktoren – der Globalisierung, der Demografie und dem Klimawandel – prägt und beschleunigt die Digitalisierung gesellschaftliche Veränderungen. Der zunehmende Fachkräftemangel erhöht den Druck auf die Unternehmen, durch Investitionen in neue Technologien zu kompensieren. Themen wie Sharing-Economy, Kollaboration und Transparenz gewinnen an Bedeutung und führen zu signifikanten Rückwirkungen auf Arbeitswelten und das gesellschaftliche Miteinander.

**Neo-Ökologie:** Bio-Märkte, EU-Plastikverordnung, Energiewende – der Megatrend Neo-Ökologie reicht in jeden Bereich unseres Alltags hinein. Ob persönliche Kaufentscheidungen, gesellschaftliche Werte oder Unternehmensstrategie – selbst, wenn nicht immer auf den ersten Blick erkennbar, entwickelt er sich nicht zuletzt aufgrund technologischer Innovationen mehr und mehr zu einem der wirkmächtigsten Treiber unserer Zeit. Der Megatrend sorgt nicht nur für eine Neuausrichtung der Werte der globalen Gesellschaft, der Kultur und der Politik. Er verändert unternehmerisches Denken und Handeln in seinen elementaren Grundfesten.

**Globalisierung:** Digitalisierung ermöglicht den weltweiten Handel und das Teilen von Gütern und Wissen zwischen Einzelpersonen, Unternehmen und Staaten. Die zeit- und ortsunabhängige Vernetzung und die dadurch zunehmende Komplexität von Prozessen stellt jedoch für Wirtschaft und Politik nicht nur Chancen, sondern auch Risiken da. Zuletzt hat die Corona-Pandemie die Störungsanfälligkeit globaler Lieferketten aufgezeigt. Daher zeigen sich zuletzt unterschiedliche Entwicklungspfade. Einerseits sind die Weltwirtschaft und Kulturen durch die zunehmende Internationalisierung und globale Verflechtungen geprägt, andererseits kaufen Menschen vermehrt Produkte aus regionaler Herstellung. Transnational tätige Unternehmen müssen in der Beschaffung, im Absatz und in der Produktion lokale Besonderheiten berücksichtigen. Mit der verstärkten Nutzung lokaler Strukturen etwa in der Supply Chain stärken sie ihre Resilienz für den Fall globaler Störungen. Das Lokale gewinnt als Teil der Globalisierung stark an Bedeutung.

**Urbanisierung:** Im urbanen Raum spitzen sich die wichtigsten Fragestellungen der heutigen Zeit zu: Der Kampf gegen den Klimawandel entscheidet sich in den Städten genauso mit wie die Frage nach sozialer Gerechtigkeit oder nach der Zukunft der Arbeit und der Mobilität. In diesen Spannungsfeldern entsteht gleichzeitig enormes Entwicklungspotenzial. Der Blick auf die Wirkung gestalteter Umwelten auf die menschliche Lebensqualität wird dabei nicht nur für die Konzeption zukünftiger städtischer, sondern auch ruraler Lebensräume zentral. Die Grenzen zwischen Stadt und Land werden zunehmend fließend – in riesigen urbanen Flächenräumen genauso wie in dicht besiedelten Städten, die durch Urban Farming „essbar“ gemacht werden und wo Themen wie lokale Produktion („Urban Manufacturing“) und Kreislaufwirtschaft („Urban Mining“) an Bedeutung gewinnen.

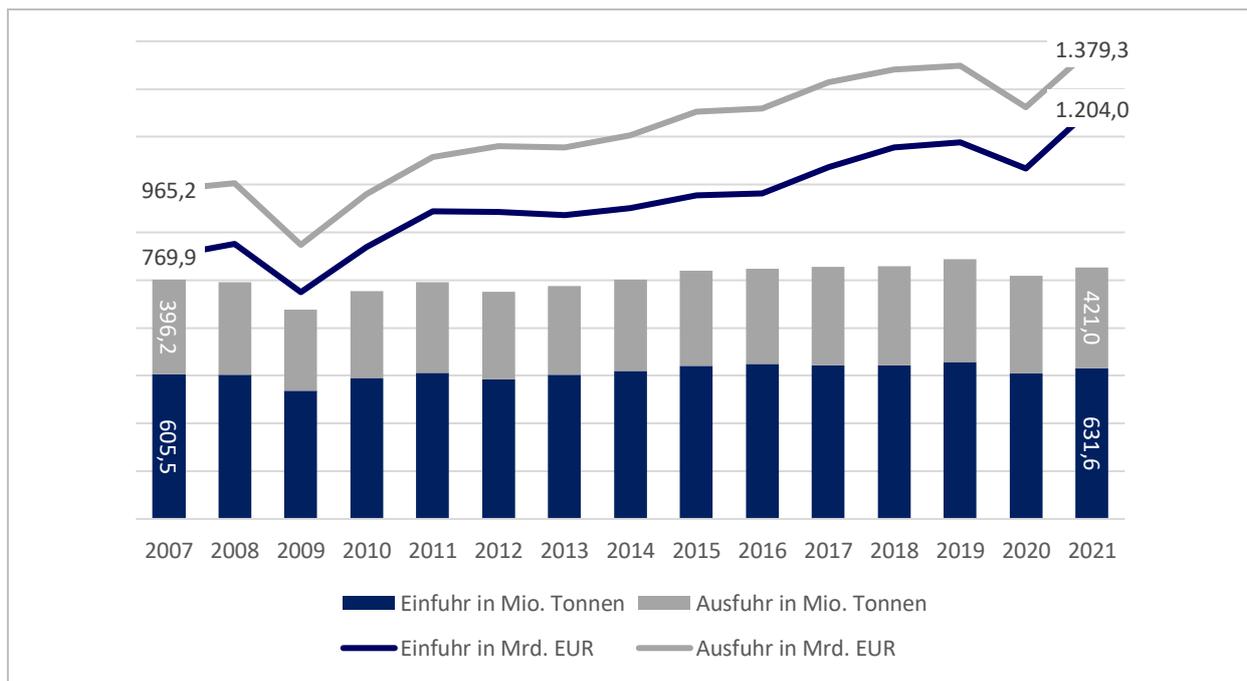
**Digitalisierung:** Grundsätzlich können technologische Veränderungen sowohl die Nachfrage nach als auch das Angebot von Hafen- und Transportdienstleistungen beeinflussen. Technologischer Fortschritt verändert die Produktionsprozesse und dadurch auch die räumliche Allokation von Ressourcen und die Spezialisierung und Arbeitsteilung entlang von Wertschöpfungsketten. So wird eine der maßgeblichen technologischen Veränderungen der Zukunft unter dem Schlagwort Digitalisierung zusammengefasst. Gerade wegen seiner Vielschichtigkeit ist es nicht einfach, diesen Begriff eindeutig zu definieren. Mittlerweile ist der Begriff zum Synonym für sämtliche durch Einsatz von digitalen Technologien ausgelöste Transformationsprozesse von Wirtschaft und Gesellschaft geworden. Betroffen sind sämtliche Schnittstellen im Wirtschaftsaustausch. Auf B2B-Ebene verändern sich durch den Einsatz digitaler Technologien massiv die Organisations- und Entscheidungsstrukturen entlang der Produktions- und Lieferkette, was als vierte industrielle Revolution („Industrie 4.0“) betrachtet wird. Zentral ist hier der vermehrte Einsatz von neuen Technologien wie bspw. 3D-Druck, Big Data oder künstlicher Intelligenz.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die vorstehend beschriebenen Megatrends zu erheblichen Rückwirkungen u. a. auf Konsum bzw. Nachfrageverhalten sowie auf die Produktionsstrukturen und Lieferketten führen können und damit auch die Entwicklung des deutschen Außenhandels sowie die (maritimen) Supply Chains beeinflussen. Inwiefern sich dadurch der für das Thema EUST relevante Bezug von Waren aus Drittländern ändert, bleibt abzuwarten. Grds. ist es für die Erhebung der EUST und das zugrundeliegende Erhebungsverfahren zunächst irrelevant, ob Waren aus China, Indien oder Australien nach Deutschland eingeführt werden, sollten sich hier Anpassungen in den Beschaffungsstrategien der Unternehmen ergeben. Angesichts möglicher struktureller Veränderungen, die sich aufgrund technologischer Entwicklungen wie z. B. dem 3D Druck und einer damit einhergehenden Dezentralisierung in der Produktion und Verschiebung von Warenströmen ergeben könnten, stellt sich auch die deutsche Zollverwaltung derzeit die Frage, wie darauf reagiert werden soll, wenn zukünftig ggf. weniger Waren und stattdessen Know-how ein- und ausgeführt wird.

### 6.1.2 Allgemeine Entwicklung

Der deutsche Außenhandel steht der weltweiten Entwicklung nicht nach. So sind die in Deutschland ansässigen Unternehmen in internationale Handels- und Transportketten eingebunden. Deutsche Ausfuhren stiegen von 2007 bis 2021 (wertbasiert) jährlich um durchschnittlich 2,6 %<sup>183</sup>, deutsche Einfuhren konnten sogar um 3,3 % zulegen. Der Exportüberschuss im Jahr 2021 betrug 175,3 Mrd. Euro. Die maßgeblichen Kennzahlen im Außenhandel werden auf Basis der Warenwerte in Euro ermittelt. Für den Untersuchungskontext ist sowohl die wertbasierte Entwicklung als Bezugsgröße für die Erhebung der EUST als auch eine Betrachtung des Außenhandels auf Basis der ein- bzw. ausgeführten Mengen, d. h. Gewichte in Tonnen für den Zusammenhang mit der Umschlagentwicklung in den deutschen Seehäfen zwingend notwendig. Hier wird deutlich, dass der Umfang der eingeführten Waren auf Basis der Gewichte, den Umfang der ausgeführten Waren deutlich übersteigt (Verhältnis 3:2 im Jahr 2021). Hintergrund für dieses Bild ist der Warenwert der ein- bzw. ausgeführten Waren. Ausfuhren sind mit einem durchschnittlichen Warenwert von 3.276 Euro/Tonne deutlich hochwertiger als Einfuhren mit einem durchschnittlichen Warenwert von 1.906 Euro/Tonne. Im Vergleich zu der wertbasierten Entwicklung war der Zuwachs der ein- und ausgeführten Waren in Tonnen weniger dynamisch, was an den deutlich gestiegenen Warenwerten liegt. Der durchschnittliche Warenwert je ein- bzw. ausgeführter Tonne betrug im Jahr 2007 noch 1.271 Euro bzw. 2.437 Euro. Die Einfuhren nach Gewicht legten zwischen 2007 und 2021 um durchschnittlich 0,3 % und die Ausfuhren um 0,4 % pro Jahr zu.

**Abbildung 23 Deutscher Außenhandel**



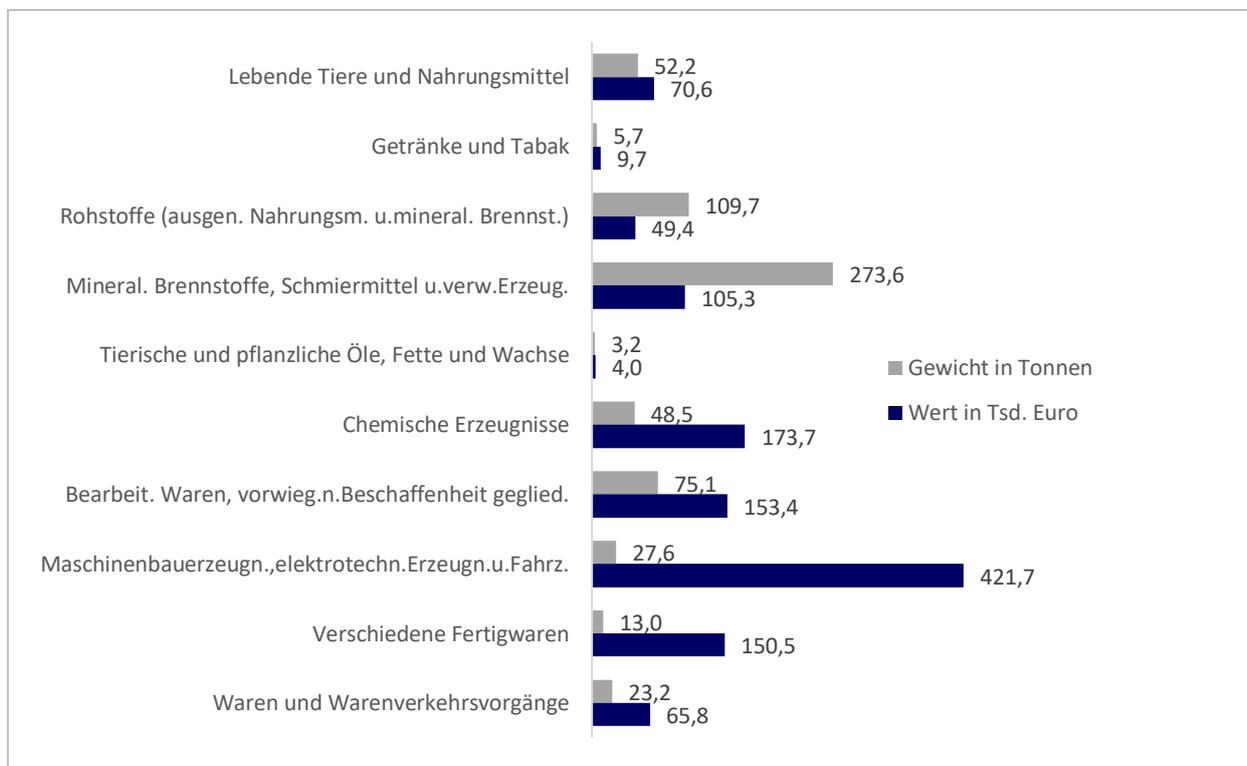
Quelle: Destatis.

<sup>183</sup> Statistisches Bundesamt, Fachserie 7, Reihe 1.

### 6.1.3 Güterstruktur

Ein Blick in die Struktur der ein- und ausgeführten Güter verdeutlicht zudem die signifikanten Unterschiede des Warenwertes zwischen einzelnen Warengruppen. Den mit Abstand höchsten Wert mit durchschnittlich über 15.000 Euro je Tonne verzeichnen Einfuhren aus der Warengruppe *Maschinenbauerzeugnisse, elektrotechnische Erzeugnisse und Fahrzeuge*, welche mit einem Warenwert von knapp 422 Mrd. Euro im Jahr 2021 etwa 35 % der gesamten Einfuhren nach Warenwert ausmachen. Volumenbringer und somit auch wesentliche Warengruppen, die über die deutschen Seehäfen eingeführt werden, sind *Mineralische Brennstoffe, Schmiermittel und verwandte Erzeugnisse* mit 274 Mio. Tonnen und *Rohstoffe (ausgenommen Nahrungsmittel und mineralische Brennstoffe)* mit knapp 110 Mio. Tonnen, die gemeinsam 61 % der Einfuhren auf Basis des Gewichts im Jahr 2021 ausmachen. Der Warenwert ist mit durchschnittlich 385 Euro und 451 Euro je Tonne in diesen beiden Warengruppen am geringsten.

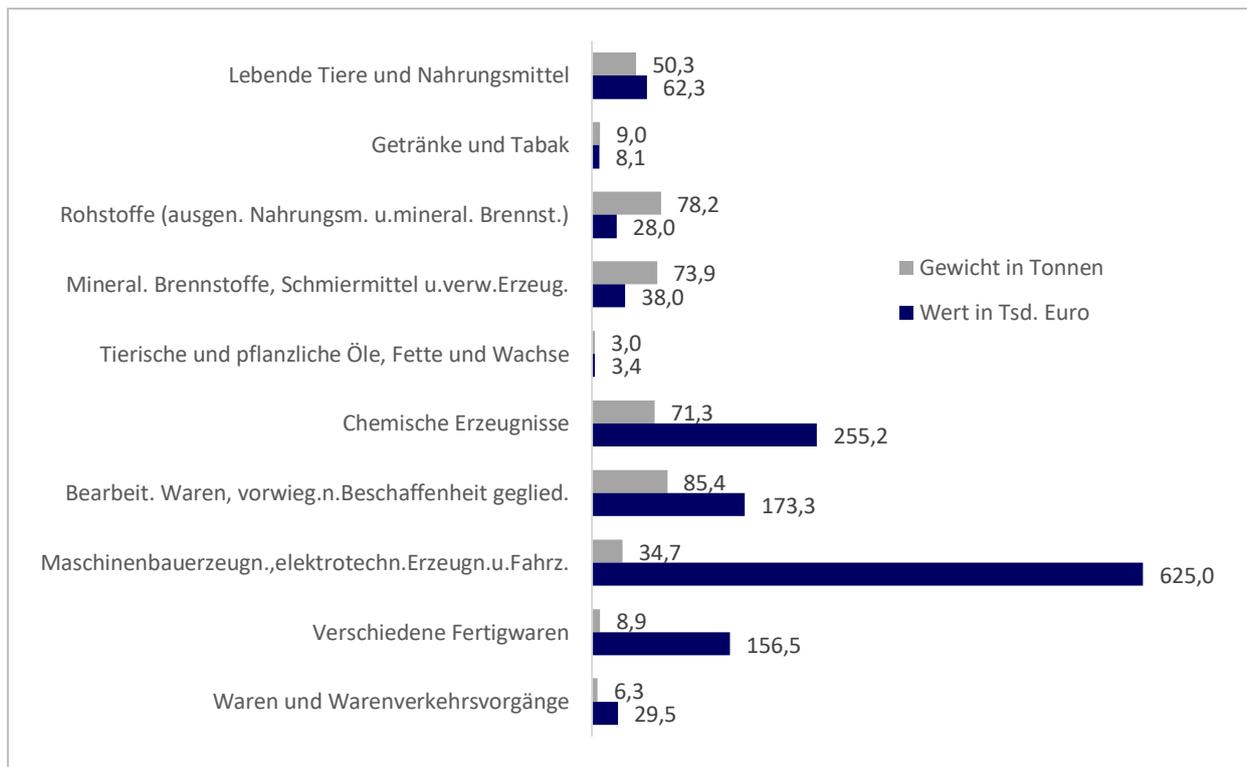
**Abbildung 24 Einfuhren nach Warengruppen (SITC 1-Steller) im Jahr 2021**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

Mit Blick auf die Ausfuhren nach Wert dominieren ebenfalls Waren aus der Gruppe Maschinenbauerzeugnisse, elektrotechnische Erzeugnisse und Fahrzeuge mit einem durchschnittlichen Warenwert von knapp 18.000 Euro je Tonne und dem höchsten wertmäßigen absoluten Ausfuhrvolumen. Die Ausfuhren nach Gewicht verteilen sich sowohl auf Warengruppen, die klassischen Massengütern wie Mineralische Brennstoffe und Rohstoffe mit einem vergleichsweise geringen Warenwert zuzuordnen sind, als auch auf Warengruppen wie Lebende Tiere und Nahrungsmittel, chemische Erzeugnisse und Bearbeitete Waren, die als hochwertiger eingestuft werden können.

**Abbildung 25 Ausfuhren nach Warengruppen (SITC 1-Steller) im Jahr 2021**

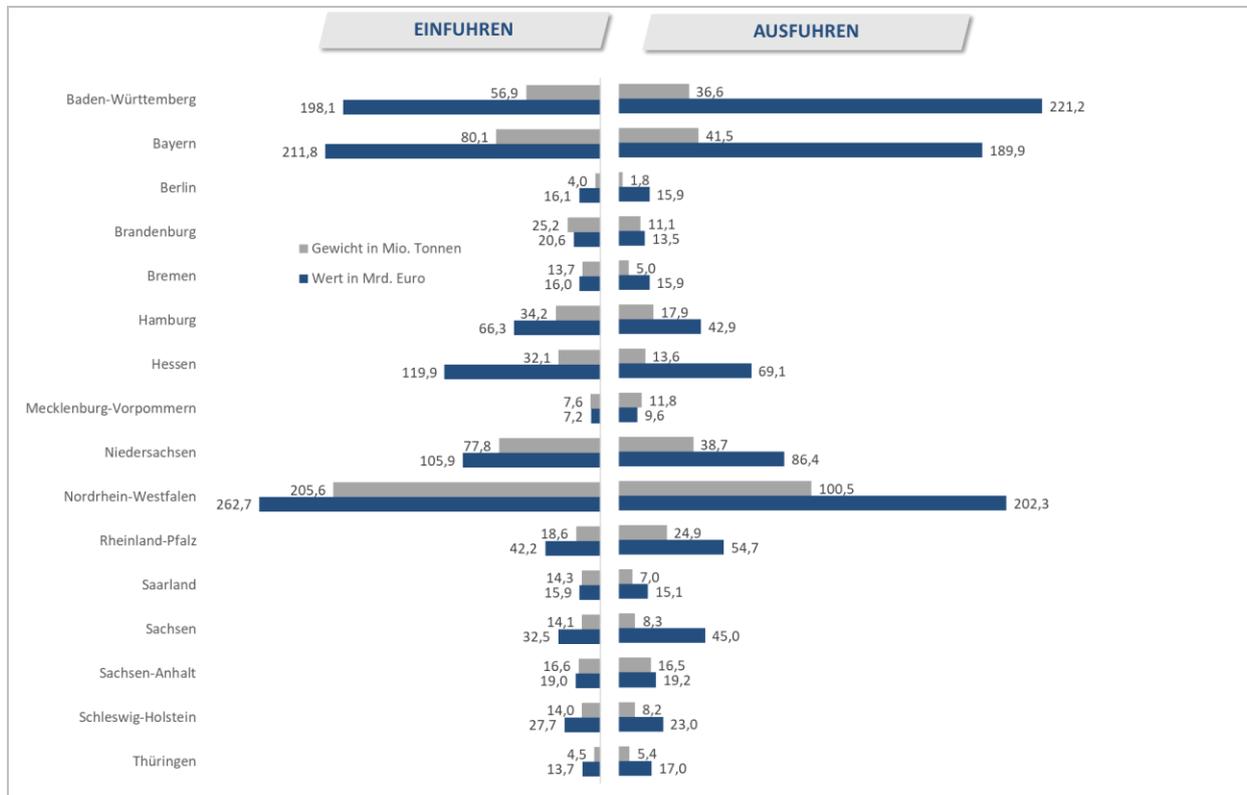


Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

### 6.1.4 Außenhandel nach Bundesländern

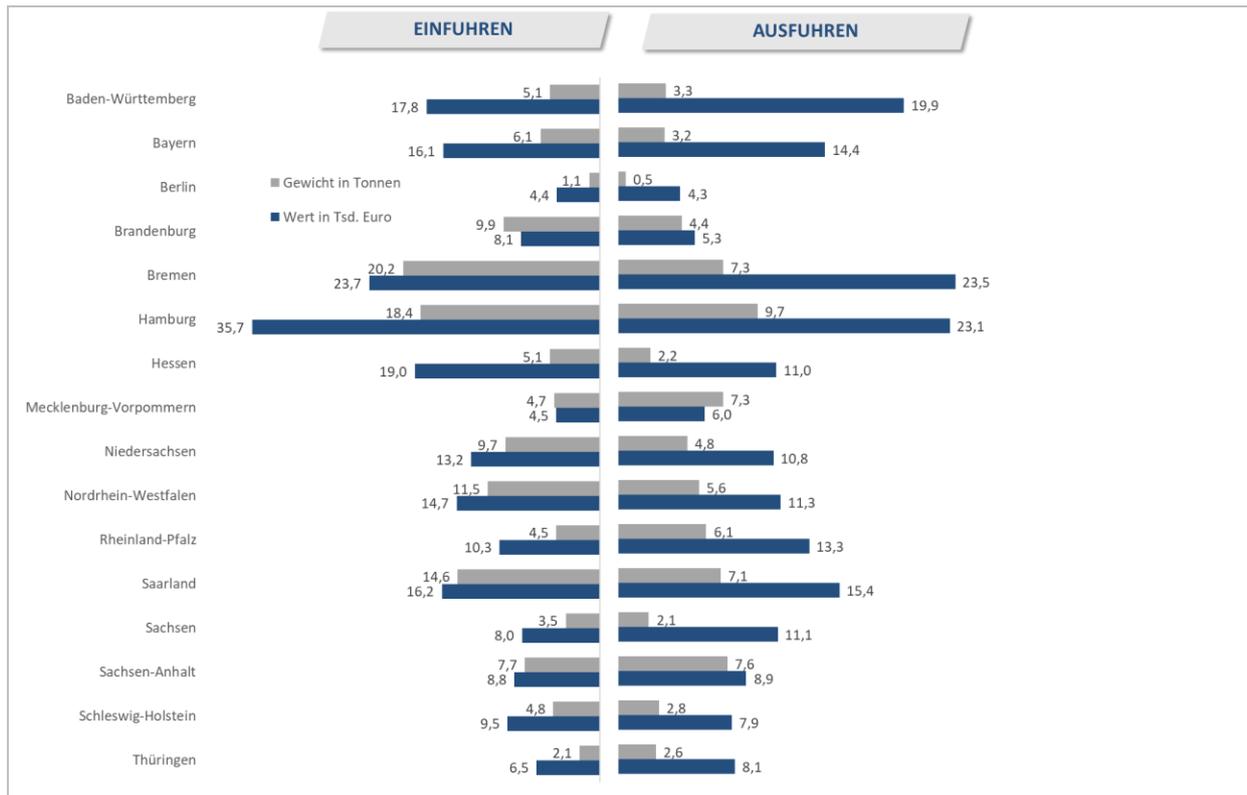
Wesentliche Aufkommensschwerpunkte des deutschen Außenhandels sind die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen. Vereinzelt lassen die durchschnittlichen Warenwerte bereits Rückschlüsse auf die jeweils ansässigen Industrien oder Branchen zu.

**Abbildung 26 Einfuhren und Ausfuhren nach Bundesländern im Jahr 2021**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

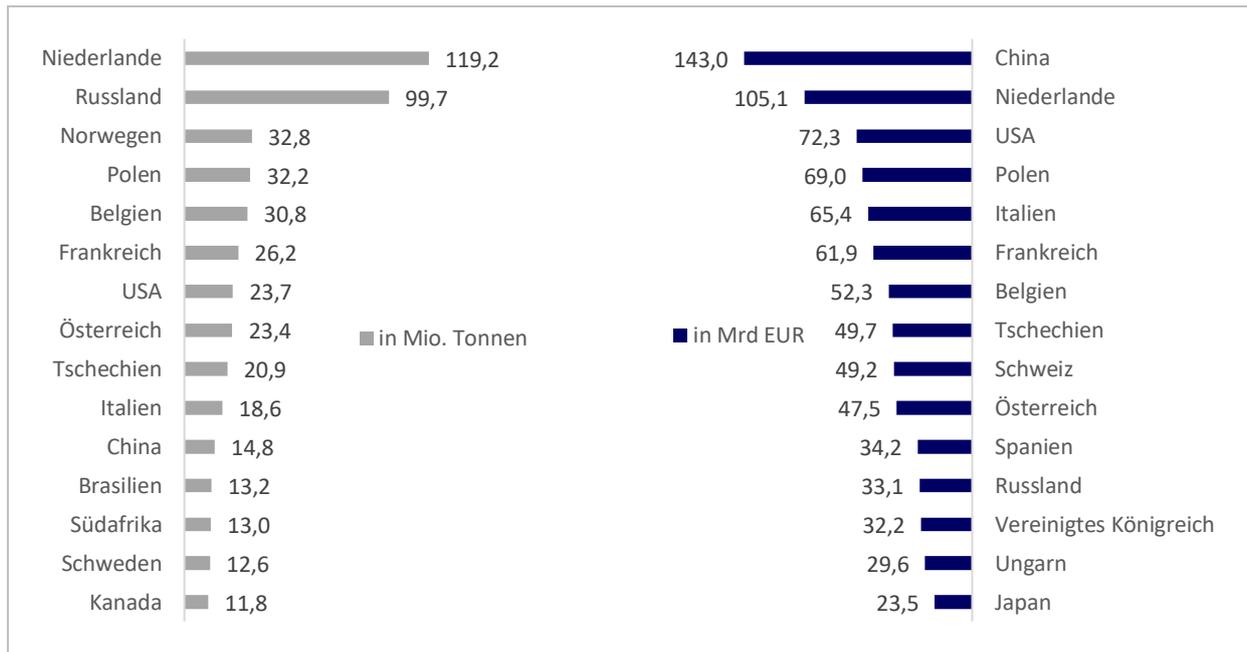
Angesichts der unterschiedlichen Größe (Fläche und im Wesentlichen Bevölkerung) der einzelnen Bundesländer scheint eine Betrachtung des Außenhandels auf Basis der Einwohnerzahlen sinnvoll, um somit die Relevanz für jedes Bundesland zu ermitteln und die Ausschläge auf Basis absoluter Daten, die sich aufgrund der schieren Größe einzelner Bundesländer ergeben zu relativieren. Tatsächlich rücken die Bundesländer in dieser Darstellung (vgl. Folgende Abbildung) dichter zusammen. Neben den immer noch sehr starken Ausschlägen in den Bundesländern Baden-Württemberg und Bayern übernehmen die Hafenstandorte Bremen und Hamburg hier jedoch die Spitzenplätze. Ebenso deutlich wird die Bedeutung des Außenhandels für kleinere Bundesländer in Binnenlage wie dem Saarland, dass in der Pro-Kopf-Betrachtung sowohl bei Ein- als auch bei Ausfuhren vor deutlich bevölkerungsreichen Bundesländern wie Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen liegt. Ein nicht unerheblicher Anteil des Außenhandels des Saarlands wird aufgrund seiner Grenzlage dabei dem Handel mit europäischen Nachbarstaaten zuzurechnen sein.

**Abbildung 27 Einfuhren und Ausfuhren nach Bundesländern je Einwohner im Jahr 2021**

Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

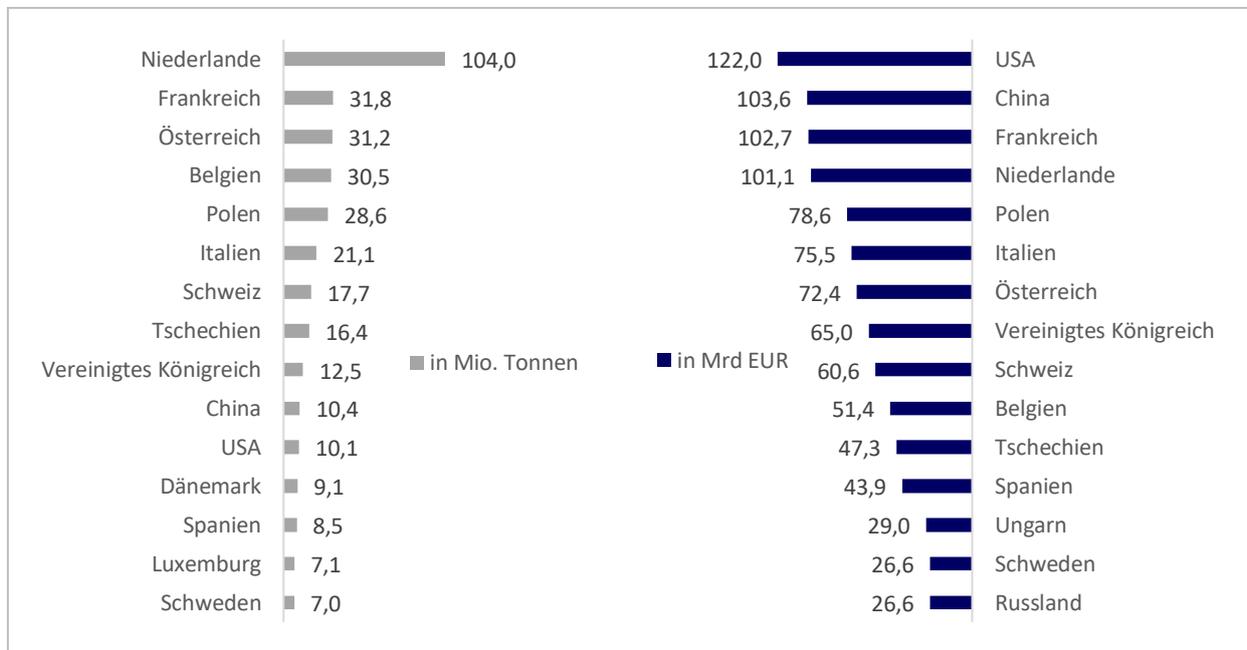
### 6.1.5 Wesentliche Handelspartner

Die Top 15 Handelspartner machten im Jahr 2021 ca. 78 % des gewichtsbasierten bzw. ca. 72 % des wertbasierten Einfuhrvolumens aus. Die Positionierung Russlands lässt sich durch hohe Importvolumina in den Bereichen Öl und Gas erklären, wobei sich hier aufgrund des Kriegs in der Ukraine vermutlich signifikante Verschiebungen ergeben werden und Russland als Außenhandelspartner Deutschlands absehbar nur noch eine untergeordnete Rolle einnehmen wird. Die Position Chinas dürfte angesichts seiner grundsätzlichen Versorgungsfunktion für die Welt ebenfalls nicht überraschen. Bemerkenswert und erklärungsbedürftig ist zumindest die Position der Niederlande sowohl bei Ein- als auch Ausfuhren, was sich angesichts des Größenverhältnisses im Vergleich zum Produktionsoutput deutlich größerer Industriestaaten nicht nur auf die niederländische industrielle Wertschöpfung zurückführen lässt. Es ist davon auszugehen, dass es sich angesichts der dortigen Industrieproduktion hier überwiegend um Waren handelt, die ihren Ursprung nicht in den Niederlanden haben, sondern über niederländische Seehäfen mit Bestimmung für den deutschen Markt abgewickelt werden. Insbesondere Rotterdam als größter Hafen Europas hat eine wichtige Versorgungsfunktion für Europa, u. a. auch für das außenhandelsstarke Nordrhein-Westfalen, z. B. in den Bereichen Rohstoffe, Mineralöl, chemische Produkte sowie Lebensmittel und Textilien.

**Abbildung 28 Einfuhren 2021 nach Ländern (TOP 15)**

Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

Die gleiche Erklärung trifft auf die Übersicht zu, in der die wichtigsten Handelspartner für deutsche Ausfuhren dargestellt sind. Die niederländischen Seehäfen haben auch für deutsche Ausfuhren eine wichtige Verteilfunktion. Die Top 15 Handelspartner machten im Jahr 2021 ca. 82 % des gewichtbasierten bzw. ca. 73 % des wertbasierten Ausfuhrvolumens aus.

**Abbildung 29 Ausfuhren 2021 nach Ländern (TOP 15)**

Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

### 6.1.6 Außenhandel mit Drittländern

Während der Außenhandel mit europäischen Staaten überwiegt, gilt es Besonderheiten wie den zuvor bereits thematisierten Außenhandel mit den Niederlanden zu berücksichtigen. Sowohl der gewicht- als auch der wertbasierte Handel mit EU-Staaten konnte zwischen 2007 und 2021 zulegen, wobei die wertbasierte Entwicklung mit +29 % dynamischer ausfiel. Der Handel mit Drittländern basierend auf dem Gewicht im gleichen Zeitraum hat mit +3,8 % ebenfalls nur leicht zugelegt. Angesichts des starken Wachstums des wertbasierten Handels mit Drittländern von +84,4 % lässt sich eine starke Zunahme des Warenwertes ableiten.

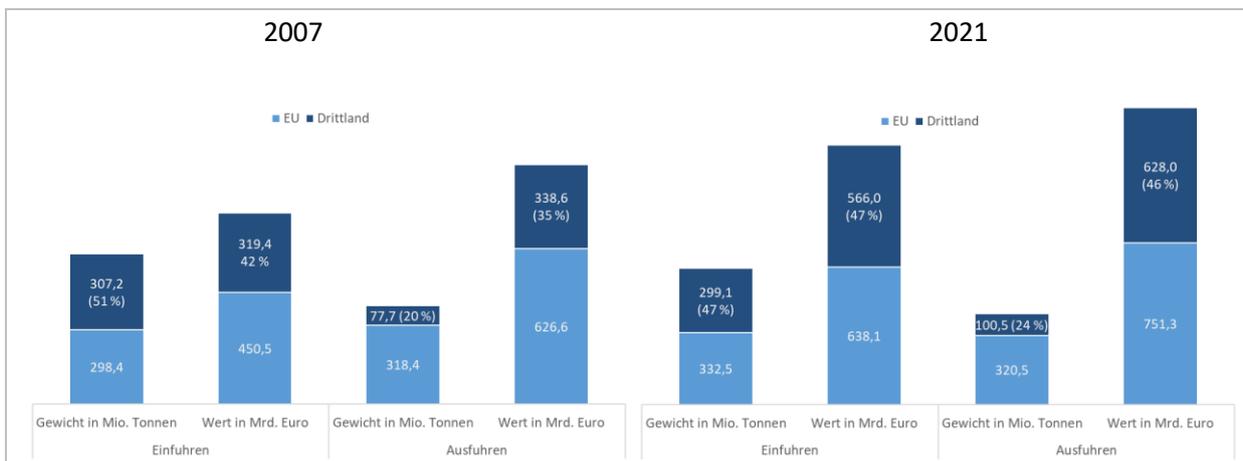
**Abbildung 30 Außenhandel mit EU- und Drittländern**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

Beim Blick in die Details fällt auf, dass die zuvor beschriebene Entwicklung auf den deutlich gestiegenen Warenwert bei Ausfuhren in Drittländer zurückzuführen ist, der seit 2007 um 43,5 % angestiegen ist und im Jahr 2021 mit durchschnittlich 6.249,26 Euro/Tonne mehr als 2,5-mal so hoch war als bei Ausfuhren in EU-Staaten.

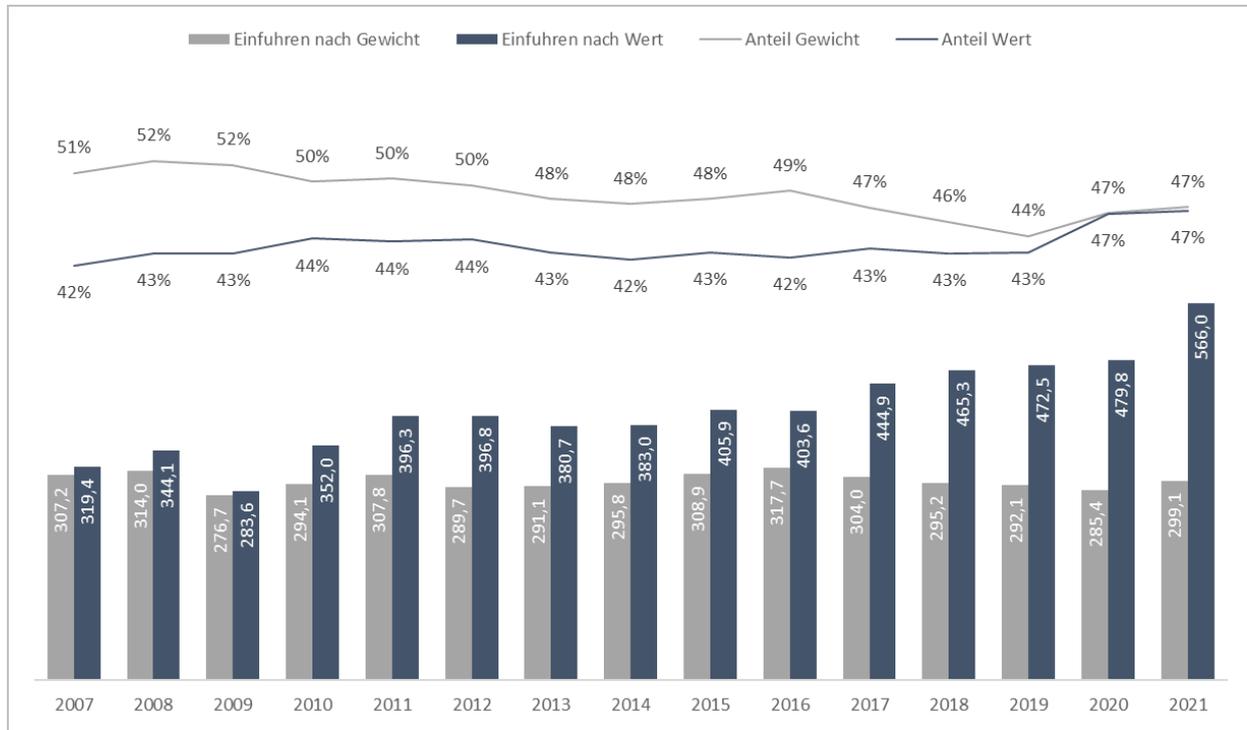
**Abbildung 31 Außenhandel in den Jahren 2007 und 2021 nach EU- und Drittländern**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

Für den Untersuchungskontext sind Einfuhren aus Drittländern von Bedeutung, wobei insbesondere der anteilige Rückgang bei gewichtsbasierten Einfuhren aus Drittländern hervorzuheben ist. Wertbasierte Einfuhren aus Drittländern entwickelten sich deutlich positiver und lassen ebenfalls auf eine Steigerung des Warenwertes schließen, wenn auch auf einem niedrigeren Niveau. Der durchschnittliche Warenwert je Tonne für Einfuhren aus Drittländern konnte seit 2007 um knapp 82 % zulegen und lag mit 1.892 Euro im Jahr 2021 nur leicht unter dem Niveau für Einfuhren aus EU-Staaten (1.919 Euro).

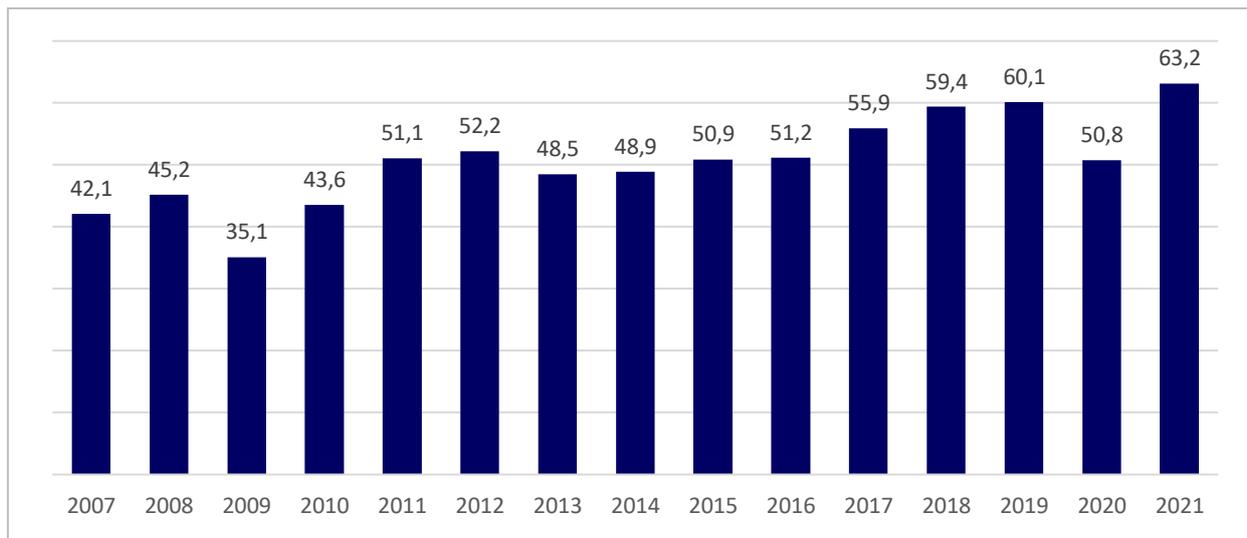
**Abbildung 32 Einfuhren aus Drittländern**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

### 6.1.7 Einnahmen aus Einfuhrumsatzsteuer

Im Jahr 2021 betragen die kassenmäßigen Steuereinnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden 833,2 Mrd. Euro, was einem Anstieg von 12,6 % ggü. den Steuereinnahmen im Jahr 2020 (739,7 Mrd. Euro) entspricht. 75 % davon waren Gemeinschaftssteuern, d.h. Steuern, deren Aufkommen Bund, Ländern und Gemeinden gemeinschaftlich zusteht. Zu diesen zählt auch die Umsatzsteuer. Seit 2007 stiegen die EUSt.-Einnahmen um 50,0 % bzw. 2,9 % p. a., trotz signifikanter Rückgänge in den Jahren 2009 (-22,4%), 2013 (-7,0 %) und 2020 (-15,6 %). Der Rückgang im Jahr 2020 dürfte neben der pandemiebedingten Abschwächung des Außenhandels durch die temporäre Reduzierung des Steuersatzes von 19 % auf 16 % zwischen Juli und Dezember noch einmal verstärkt worden sein.

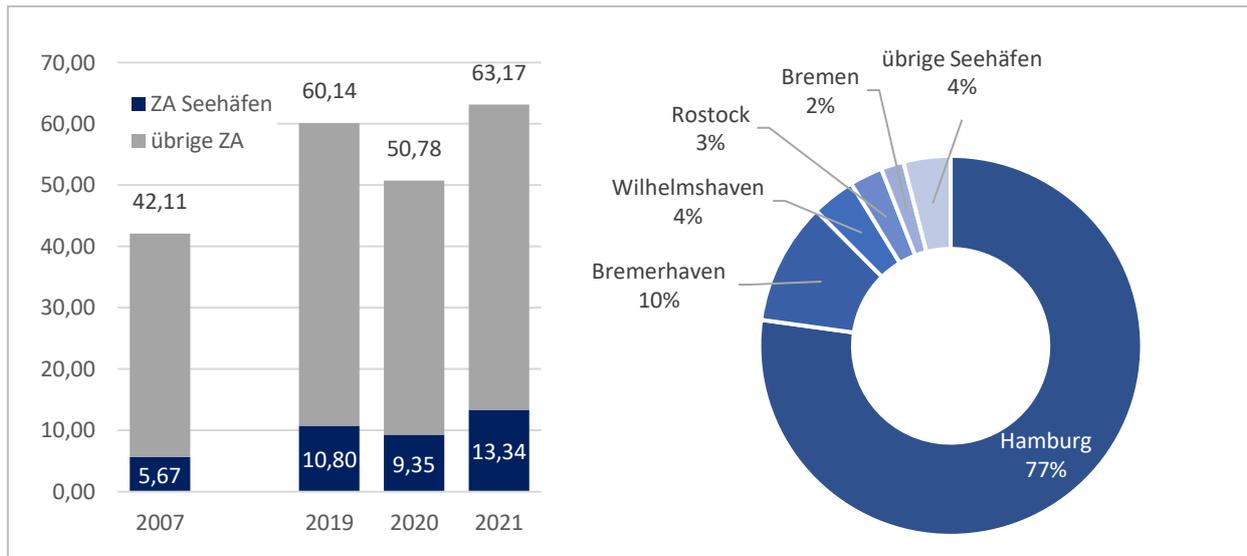
**Abbildung 33 Einnahmen EUSt in Mrd. Euro**

Quelle: Destatis<sup>184</sup>.

Der Anteil der durch die Zollämter (ZA) in den Seehäfen eingenommene EUSt stieg von 13,5 % im Jahr 2007 auf 21,1 % im Jahr 2021.<sup>185</sup> Davon wiederum wurden 77 % im ZA Hamburg generiert. Selbst die Einnahmen in dem für den zweitgrößten deutschen Seehafen zuständigen ZA Bremerhaven lagen mit einem Anteil von 10 % deutlich dahinter. Über den Grund für den vergleichsweise geringen Anteil der ZA in den Seehäfen an den gesamten Einnahmen aus EUSt können an dieser Stelle lediglich Vermutungen angestellt werden, da kein vollständiger Datensatz über den Split aller deutschen ZA vorliegt. Die Verzollung und somit die Zahlung der EUSt muss nicht zwangsläufig an der Zollaußengrenze (z. B. im Seehafen) erfolgen, sondern kann auch in der Empfangsregion vorgenommen werden. Das dafür notwendige Zoll-Versandverfahren ist jedoch teuer und aufwändig, weshalb es im Verhältnis zum Normalfall der Abfertigung an der Außengrenze die Ausnahme darstellen dürfte. Eine plausible Erklärung scheint jedoch, der in den Seehäfen abgefertigte Warenmix zu sein, dessen durchschnittlicher Wert im Vergleich zum Warenmix an Flughäfen deutlich geringer sein dürfte. Die Vermutung liegt also nah, dass ein Großteil der übrigen Einnahmen aus EUSt aufgrund der durchschnittlich hochwertigeren Waren, die über deutschen Flughäfen eingeführt werden, über die dafür zuständigen ZA eingenommen wird.

<sup>184</sup> <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuererinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>.

<sup>185</sup> Auswertung der Generalzolldirektion.

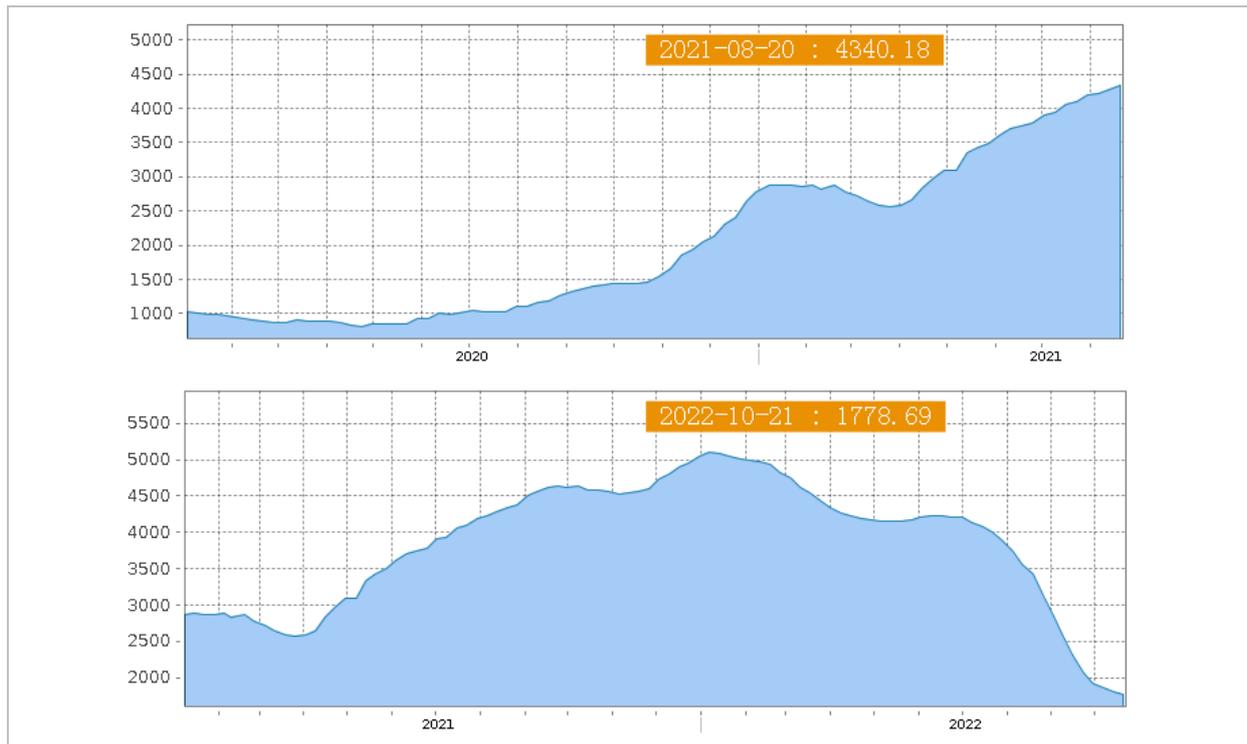
**Abbildung 34 Einnahmen EUST in Mrd. Euro in den ZA der dt. Seehäfen**

Quelle: Bundeszollverwaltung.

Die Einflussfaktoren auf die EUST-Einnahmen sind vielfältig. Während der Steuersatz bis auf die pandemiebedingte temporäre Reduzierung<sup>186</sup> stabil ist, sind Zölle tendenziell sinkend. Grundlage für die Evaluierung der Bemessungsgrundlage für die EUST ist der Zollwert, welcher den Verkaufspreis (Transaktionswert) sowie insbesondere die außereuropäischen Frachtkosten und sonstige Kosten wie Versicherungen etc. beinhaltet. Für die Ermittlung der EUST Bemessungsgrundlage sind neben den Zöllen die innereuropäischen Frachtkosten sowie sämtliche weitere Kosten bis zur Auslieferung der Gegenstände zur berücksichtigen, sofern diese im Zeitpunkt der Einfuhr feststehen.

Angesichts der zuvor ausgeführten Bemessungsgrundlagen hat sich insbesondere der Einfluss der Transportkosten im Verhältnis zum Warenwert angesichts der weltweit gestiegenen Frachtraten seit Beginn der Coronapandemie im Jahr 2020 deutlich erhöht. Teilweise stiegen z. B. die Kosten für den Containertransport von Asien nach Europa um mehrere hundert Prozent, was sich anhand der Entwicklung des Shanghai Containerized Freight Index auf den folgenden Abbildungen nachzeichnen lässt. Wie sich diesem Index ebenfalls entnehmen lässt, ist seit Anfang 2022 wieder eine rückläufige und seit Mitte 2022 eine stark rückläufige Entwicklung zu beobachten ist.

<sup>186</sup> Am 03.06.2020 hat der Koalitionsausschuss ein umfangreiches Konjunktur- und Zukunftspaket beschlossen, welches auch zahlreiche steuerliche Maßnahmen wie eine befristete Senkung der Umsatzsteuer vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 beinhaltet.

**Abbildung 35** Shanghai Containerized Freight Index

Quelle: Shanghai Shipping Exchange <sup>187</sup>.

## 6.2 Umschlagentwicklung in den deutschen Seehäfen

Neben Flughäfen sind Seehäfen die wesentlichen Schnittstellen im interkontinentalen Handel. Insbesondere der containerisierte Warenverkehr war einer der Treiber der Globalisierung, weil dieser die Industrialisierung von Transportströmen ermöglicht und die Verknüpfung unterschiedlicher Verkehrsmittel vereinfacht hat.

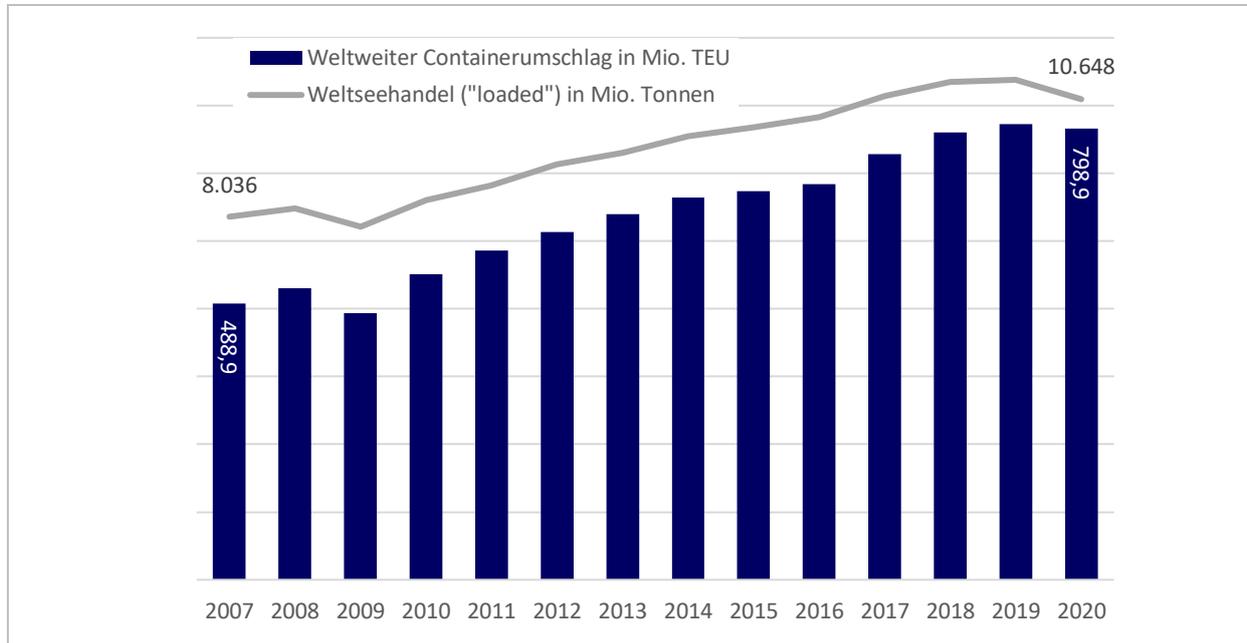
### 6.2.1 Exkurs: Weltseehandel/Weltweiter Containerumschlag

Der Zeitraum zwischen 1990 und 2008 ist durch ein starkes Wachstum im Containerumschlag mit zweistelligen jährlichen Zuwachsraten geprägt. Dieser Anstieg ist auf mehrere Faktoren zurückzuführen, wie z. B. das Wachstum des internationalen Handels durch den Fall des Eisernen Vorhangs und den Eintritt der Volksrepublik Chinas in die Weltwirtschaft sowie eine zunehmende Containerisierung in der Seeschifffahrt und im Binnentransport. Die Finanzkrise in den Jahren 2008 und 2009 hatte jedoch erhebliche Auswirkungen auf die Containerströme, die infolgedessen einen deutlichen Rückgang verzeichnet haben. Dies war das erste Mal, dass das Containervolumen auf globaler Ebene zurückging. Danach nahm das Umschlagswachstum wieder zu, allerdings auf einem niedrigeren Niveau und erreichte 2019 über 800 Millionen TEU. Die Reifung des Containerverkehrs steht im Zusammenhang mit der Reifung der Weltwirtschaft, die sich in diesem Zeitraum mit Spitzenwachstumsraten bemerkbar machte. Hierfür gibt es eine Reihe von Faktoren, wie die Grenzen der komparativen Vorteile im verarbeitenden Gewerbe sowie die damit verbundenen Handelsungleichgewichte und schwankenden Energiepreise. Auch die technischen Grenzen der Skalenerträge, sowohl im See- als auch im Landverkehr, dürften im Containerverkehr eine Rolle spielen. Die Covid-19-Pandemie im Jahr 2020 und die damit einhergehenden weltweiten Lockdowns bedeuteten eine Zäsur im Welthandel mit erheblichen Unterbrechungen der Lieferketten. Der damit verbundene wirtschaftliche Abschwung führte dazu,

<sup>187</sup> <https://en.sse.net.cn/indices/scfnew.jsp>.

dass der Containerumschlag zum zweiten Mal zurückging. Im Jahr 2021 (+6,3 %) sorgten u. a. eine aufgeschobene Nachfrage, veränderte Verbrauchsgewohnheiten und erhebliche staatliche Anreize für eine Erholung.

**Abbildung 36 Weltseehandel/Weltweiter Containerumschlag**

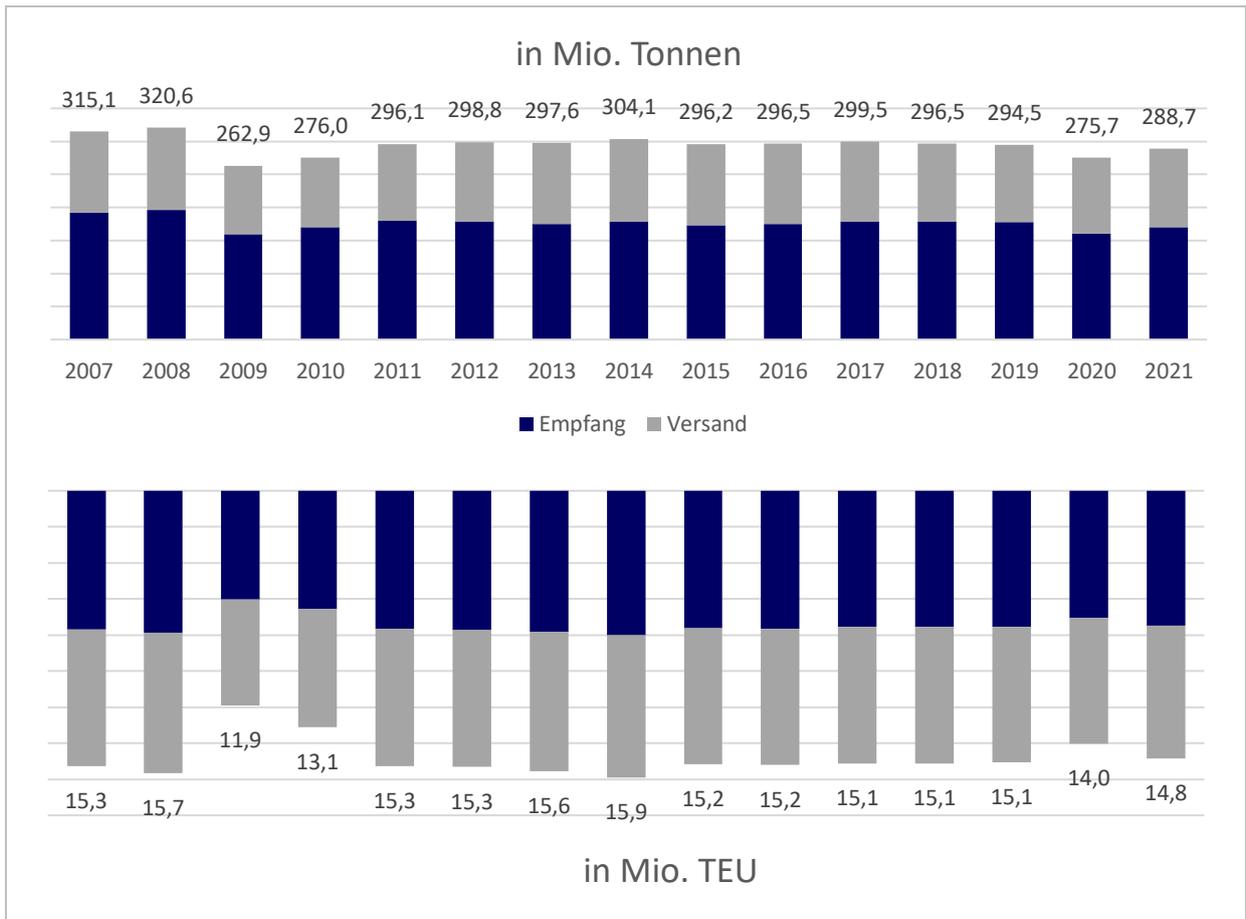


Quelle: UNCTAD Handbook of Statistics.

### 6.2.2 Umschlagentwicklung in den deutschen Seehäfen

Die Gesamtumschlagentwicklung über alle deutschen Seehäfen stagniert seit Jahren. Seit den erheblichen Rückgängen (nach Tonnen: -18,0 % / nach TEU: -24,0 %) im Jahr 2009 infolge der Finanzkrise konnte das Vorkrisenniveau nach Tonnen nicht wieder erreicht werden. Der Containerumschlag konnte zumindest im Jahr 2014 das Rekordjahr 2008 leicht übertreffen. Danach hat sich der Wert jedoch bei ca. 15 Mio. TEU eingependelt und ist damit eher leicht rückläufig, wie in der folgenden Abbildung erkennbar ist.

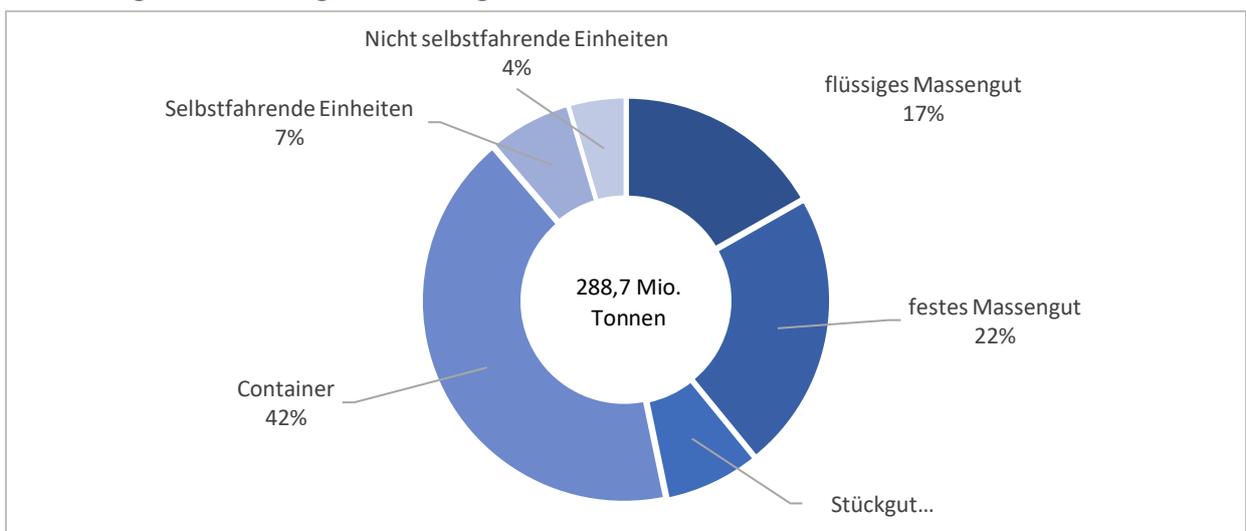
**Abbildung 37 Gesamtumschlag aller deutscher Seehäfen**



Quelle: Destatis.

Im Jahr 2021 verteilte sich das gesamte Umschlagvolumen auf 39 % flüssige und feste Massengüter, 50 % Stückgüter, davon 8 % konventionelle Stückgüter und der Rest Container sowie 11 % RoRo-Verkehre, d. h. unter Einsatz selbst oder nicht selbstfahrender Einheiten.

**Abbildung 38 Umschlag nach Ladungsart im Jahr 2021**

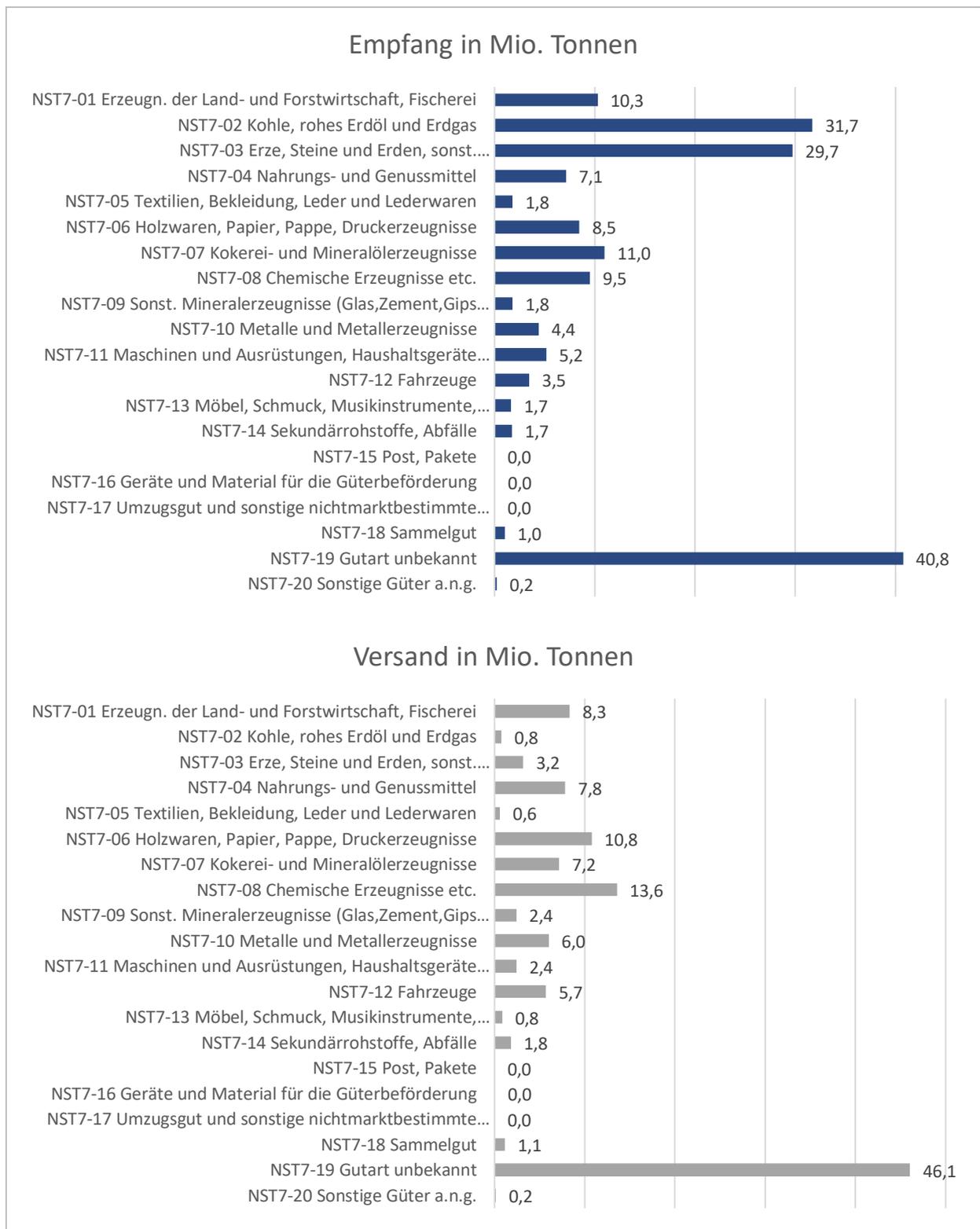


Quelle: Destatis.

Die umschlagstärksten Gütergruppen im Empfang sind neben Containern (NST7-19 Gutart unbekannt) Massengüter (NST7-01 bis 03), Holzwaren und Papier (NST7-06), Kokerei- und Mineralölerzeugnisse

(NST7-07) und chemische Erzeugnisse (NST7-08). Im Versand dominieren ebenfalls Containern (NST7-19 Gutart unbekannt) sowie chemische Erzeugnisse (NST7-08) und Holzwaren und Papier (NST7-06).

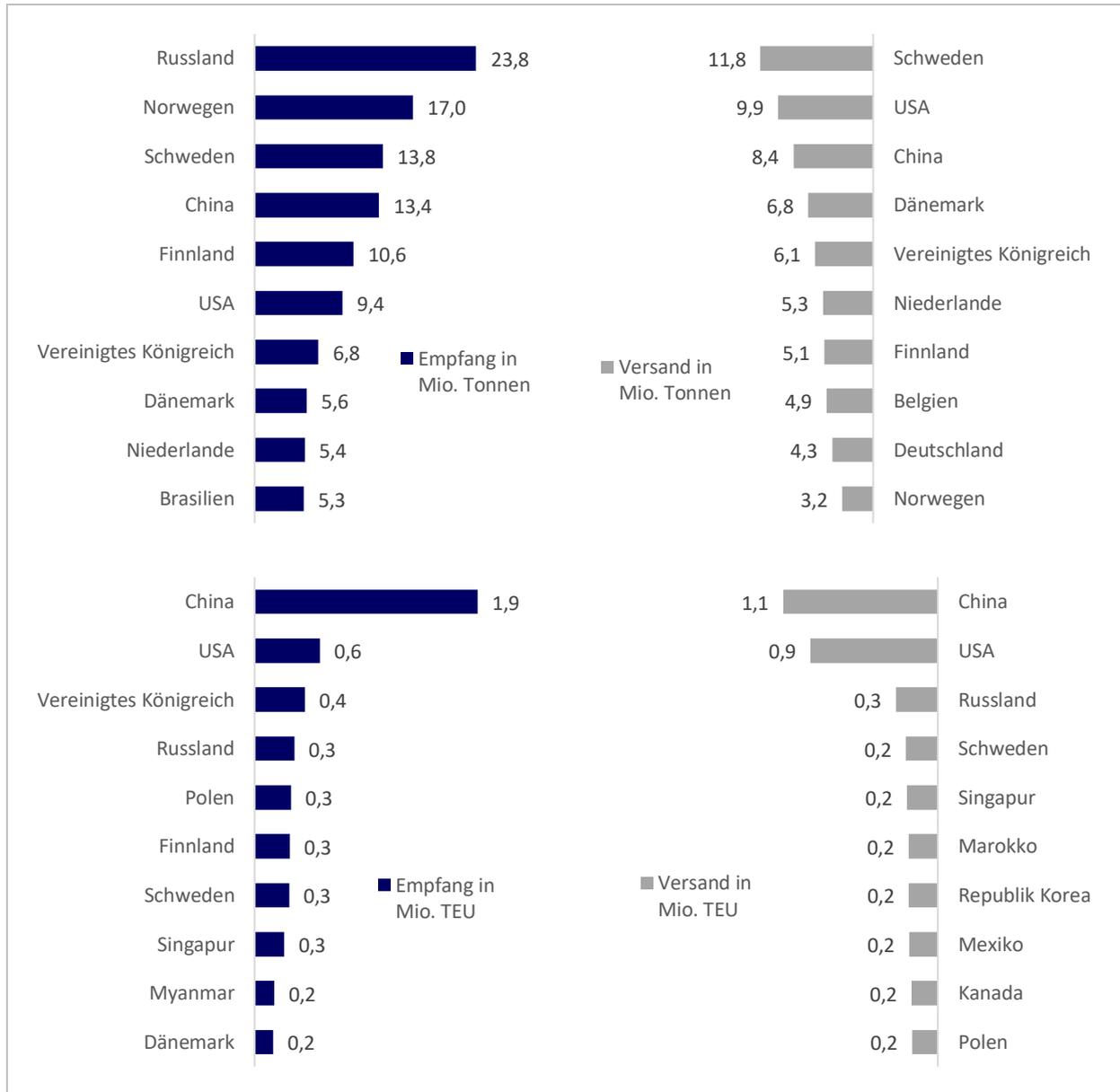
**Abbildung 39 Umschlag nach NST Gütergruppen in 2021**



Quelle: Destatis.

Wichtigste Partnerländer für die deutschen Seehäfen waren bislang Russland (vgl. Hinweis zur Bedeutung infolge des Ukraine-Kriegs), die skandinavischen und weitere EU-Staaten sowie die Vereinigten Staaten, China und Brasilien.

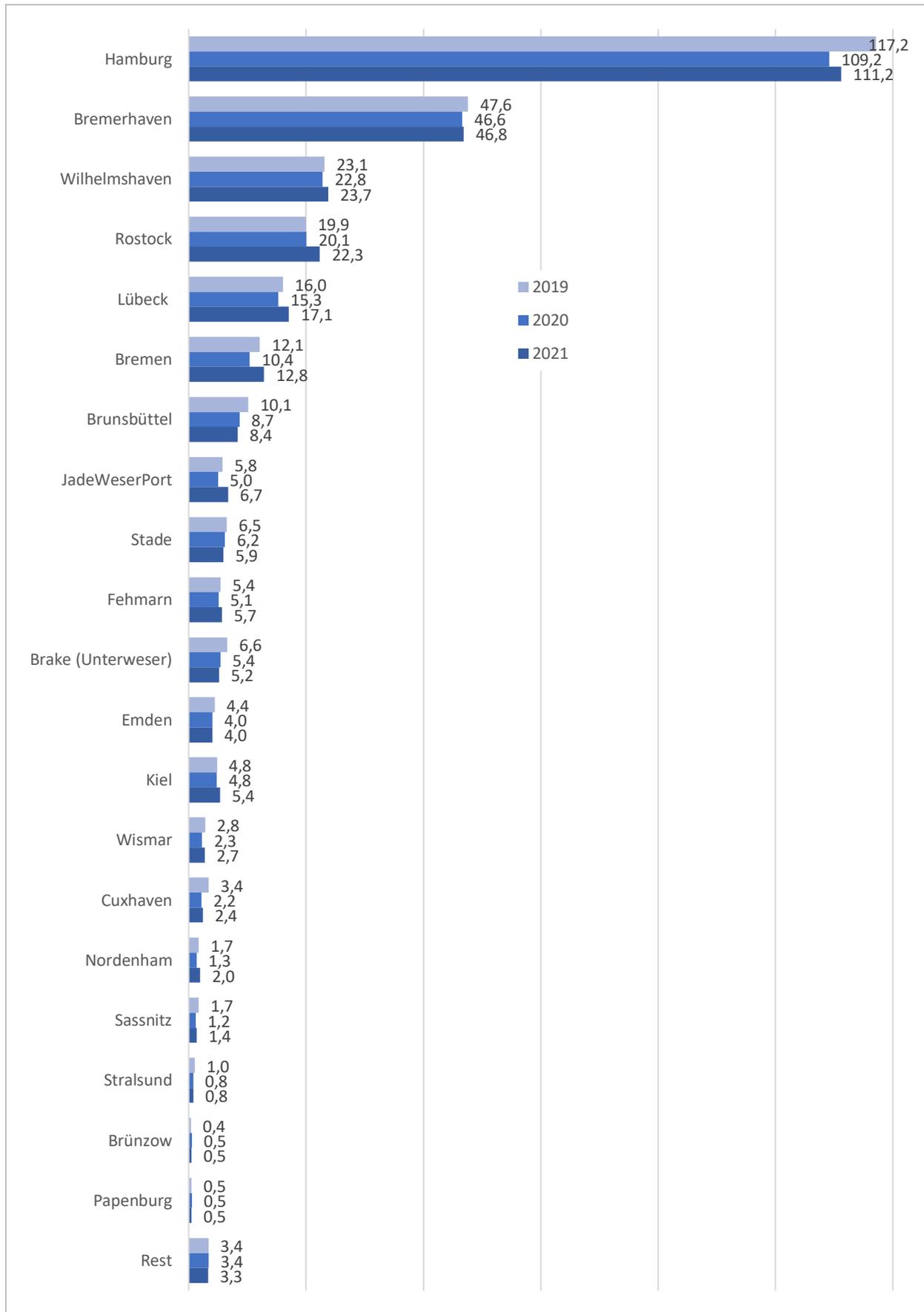
**Abbildung 40 Empfang und Versand 2021 nach Ländern (TOP 10)**



Quelle: Destatis.

Die deutsche Hafenlandschaft ist sehr vielfältig. Während die großen Häfen wie Hamburg, Bremerhaven und Wilhelmshaven wichtige überregionale und z. T. europäische Versorgungsfunktionen übernehmen, haben kleinere Hafenstandorte häufig eine wichtige regionale Funktion für Industrien in unmittelbarer Hafennähe (z. B. Brunsbüttel und Stade für die chemische Industrie oder Brake für landwirtschaftliche Betriebe). Weitere Standorte haben sich auf bestimmte Segmente spezialisiert (Bsp. Emden mit Automobilumschlag) und andere dienen als Knotenpunkte im innerkontinentalen Fähr- und RoRo-Verkehr wie z. B. Rostock oder Lübeck.

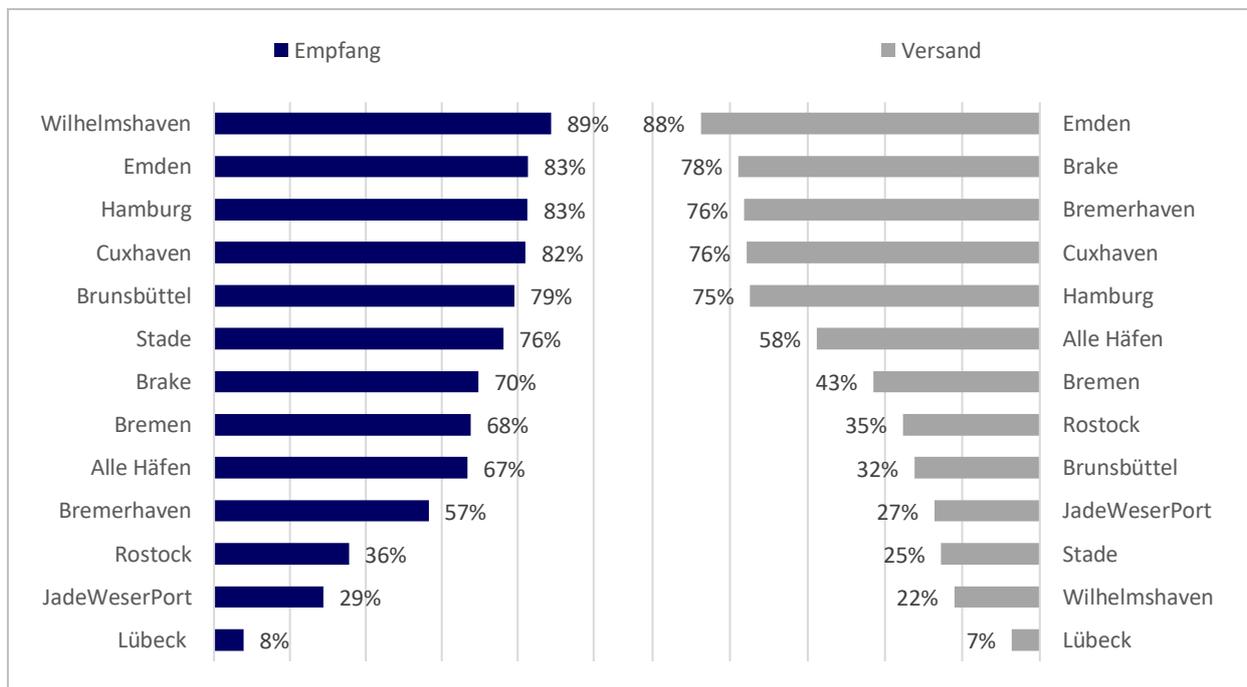
Abbildung 41 Rangfolge deutsche Seehäfen nach Umschlag in Mio. Tonnen



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

Mit Blick auf das Untersuchungsthema zeigt sich, dass neben den großen Containerhäfen Bremerhaven und Hamburg auch in kleineren Nordseehäfen wie Wilhelmshaven, Emden, Brake, Cuxhaven und Brunsbüttel das Drittlandsvolumen einen bestimmenden hohen Anteil (> 80 %) am Umschlaggeschäft ausmacht. Aufgrund der verkehrsgeographischen Lage ist der Drittlandsanteil in den Ostseehäfen deutlich geringer. Das Umschlaggeschäft ist hier v. a. durch kontinentale Verkehre geprägt. Im Vergleich zu Lübeck war der Anteil mit 36 bzw. 35 % im Jahr 2021 in Rostock dennoch vergleichsweise hoch, was auf Verkehre von und nach Russland zurückzuführen ist. Infolge der Sanktionen wird sich zumindest das Russlandgeschäft in den kommenden Jahren deutlich reduzieren. Es bleibt abzuwarten, inwiefern es den Ostseehäfen gelingt, sich zukünftig als Eintrittspunkte für Energieimporte (z. B. H2 und Derivate) zu platzieren und somit das Drittlandsgeschäft auszubauen.

**Abbildung 42 Anteil Drittlandsvolumen in ausgewählten deutschen Seehäfen in 2021**



Quelle: Eigene Darstellung nach Destatis.

### 6.2.3 Wettbewerbsumfeld

Zwischen 2007 und 2021 ist der Güterumschlag über alle europäischen Seehäfen leicht angestiegen (+ 2,8 %). Während in den Segmenten Festes Massengut und RoRo Selbstfahrende Einheiten Zuwächse im einstelligen Prozentbereich verzeichnet werden konnten, war die Entwicklung im Umschlag von Containern und Behältern mit + 43,5 % besonders dynamisch. Der Umschlag von flüssigen Massengütern sowie in den Segmenten RoRo Nicht selbstfahrende Einheiten und sonstige Ladung hingegen war über den betrachteten Zeitraum rückläufig.

Die Entwicklung in ausgewählten europäischen Wettbewerbsstaaten in den jeweiligen Marktsegmenten ist in der folgenden Tabelle dargestellt. Dabei wird sichtbar, dass die Häfen in Belgien, Griechenland und den Niederlanden ihre Marktanteile mit Bezug auf den Gesamtumschlag ausbauen konnten. Belgien und die Niederlande profitieren dabei von deutlichen Marktanteilszuwächsen im Bereich Flüssiges Massengut. Die belgischen Häfen konnten auch punktuelle Marktanteilsverluste in anderen Marktsegmenten dadurch kompensieren. Griechenland konnte seinen Marktanteil im Containersegment fast verdoppeln, was auch auf die Beteiligung der chinesischen Reederei Cosco am Hafen von

Piräus seit dem Jahr 2016 und der im Anschluss vollzogenen Modernisierung des größten griechischen Hafens zurückzuführen sein dürfte. Polnische und slowenische Häfen konnten zwar an Bedeutung gewinnen, was jedoch auf einem niedrigen Umschlagniveau von statten geht. Die Häfen in Deutschland, Frankreich und Italien haben bezogen auf den Gesamtumschlag Marktanteile verloren, wobei der Blick in den einzelnen Marktsegmente auch hier ein differenziertes Bild zu erkennen ist. So konnte Italien seine führende Position im Segment RoRo Verkehre deutlich ausbauen. Ein wichtiger Treiber dafür ist u. a. die wachsende Bedeutung von Verkehren zwischen der Türkei und dem norditalienischen Hafen Trieste.<sup>188</sup>

**Tabelle 1 Marktanteile ausgewählter Wettbewerbsstaaten in den jew. Marktsegmenten**

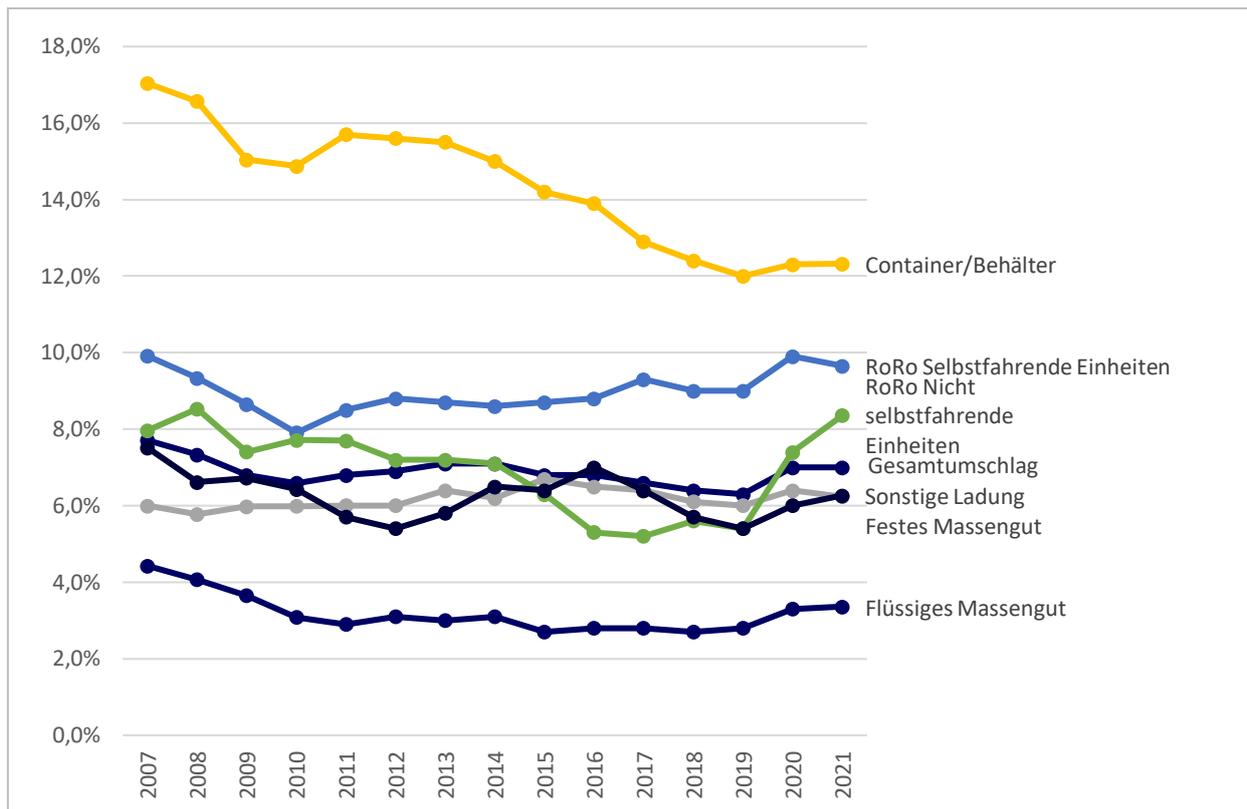
Jahr	Gesamtumschlag		Flüssiges Massengut		Festes Massengut		Container/ Behälter		RoRo Selbstfahrende Einheiten		RoRo Nicht selbstfahrende Einheiten		Sonstige Ladung	
	2007	2021	2007	2021	2007	2021	2007	2021	2007	2021	2007	2021	2007	2021
Europa (in Mio. Tonnen)	4.021	4.134	1.593	1.436	1.011	1.038	686	984	255	269	205	161	271	245
Veränderung absolut	+2,8 %		-9,8 %		+2,6 %		+43,5 %		+5,3 %		-21,1 %		-9,4 %	
Marktanteile in Prozent														
Belgien	5,8	7,0	3,0	6,1	4,4	3,4	12,3	12,3	4,0	1,9	11,4	14,1	8,7	6,7
<b>Deutschland</b>	<b>7,7</b>	<b>7,0</b>	<b>4,4</b>	<b>3,4</b>	<b>6,0</b>	<b>6,2</b>	<b>17,0</b>	<b>12,3</b>	<b>9,9</b>	<b>9,7</b>	<b>8,0</b>	<b>8,4</b>	<b>7,5</b>	<b>6,3</b>
Frankreich	8,5	6,6	11,1	8,1	8,0	6,6	5,7	4,7	10,1	10,5	1,8	2,6	5,8	2,7
Griechenland	3,3	4,0	2,9	4,4	4,0	2,7	2,3	5,5	8,0	7,2	2,4	4,1	2,2	1,5
Italien	13,1	11,9	15,1	14,0	9,7	7,2	12,5	9,5	9,7	23,2	21,6	24,3	11,7	8,9
Niederlande	12,6	14,3	14,2	17,9	15,1	12,8	12,4	13,8	2,1	3,1	5,3	7,8	9,7	17,7
Polen	1,3	2,3	1,0	2,1	2,0	2,7	0,9	2,3	1,6	3,2	0,8	0,9	1,7	2,0
Slowenien	0,4	0,5	0,1	0,2	0,9	0,5	0,4	0,9	0,0	0,4	0,0	0,0	0,6	0,5
Übrige Staaten	47,3	46,5	52,4	45,2	57,1	58,9	36,5	39,6	54,5	40,8	48,7	37,9	52,2	53,8

Quelle: Eurostat.

Während die deutschen Seehäfen ihren Marktanteil in den meisten Segmenten annähernd halten, d. h. entweder leicht ausbauen konnten oder nur leichte Verluste hinnehmen mussten, wurden im Containersegment deutliche Verluste verzeichnet, was auf den folgenden Seiten weiterführend analysiert wird. Im Pandemiejahr 2020 konnten die deutschen Seehäfen ihren Marktanteil in allen Segmenten erhöhen, was darauf zurückzuführen ist, dass die Umschlagsrückgänge weniger stark waren als im Gesamtmarkt.

<sup>188</sup> Verkehrsrundschau vom 03.02.2022 <https://www.verkehrsrundschau.de/nachrichten/transport-logistik/hafen-trieste-zu-wachs-beim-ro-ro-transport-3126057>.

Abbildung 43 Marktanteile der deutschen Seehäfen in Europa



Quelle: Eurostat.

### Containerumschlag

Die zuvor dargestellte Entwicklung der großen deutschen Seehäfen Hamburg und Bremerhaven spiegelt sich vereinzelt auch im europäischen Vergleich der größten Containerhäfen wider. Fast alle Wettbewerber konnten seit 2007 z. T. signifikant zulegen. Der Vorsprung von der Häfen Rotterdam und Antwerpen (im Jahr 2007 noch hinter Hamburg an Position 3) scheint uneinholbar. Besonders beachtlich ist der Aufstieg der Häfen Piräus und Danzig, die vor der Finanzkrise noch keine Rolle im europäischen Kontext gespielt haben. Trotz pandemiebedingter Rückgänge in den Jahren 2020 (-3,8 %) und 2021 (-2,2 %) hat sich Piräus sogar an die Top 3 herangearbeitet und gilt neben den spanischen Häfen somit mittlerweile als einer der wesentlichen Wettbewerber für die führenden Nordrange-Häfen. Die kürzere Transportzeit auf See machen den Standort insbesondere für Ladung nach Mittel-, Ost- Südosteuropa interessant – Regionen, die auch zu den Kernmärkten des Hamburger Hafens zählen.

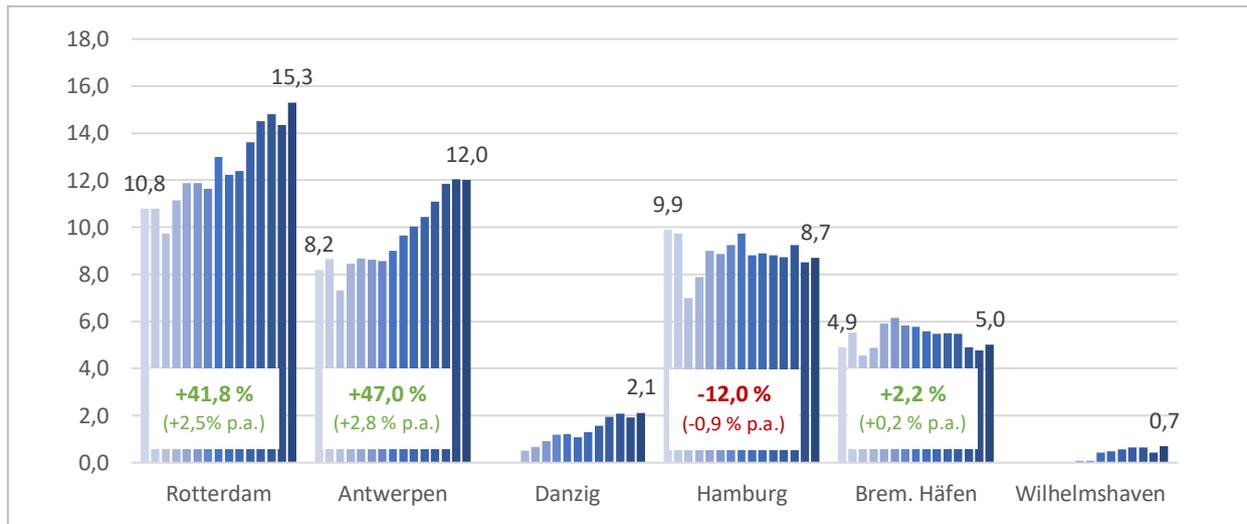
Abbildung 44 Umschlagentwicklung in den Top 15 EU-Containerhäfen

Pos. 2021	Pos. 2020	Pos. 2007	Hafen	Containerumschlag 2021 in Mio. TEU	Veränderung 2020-2021	Veränderung 2019-2021	Veränderung 2007-2021
1	1	1	Rotterdam (NL)	15.300	7,8%	3,2%	41,8%
2	2	3	Antwerpen (BE)	12.020	-0,1%	1,4%	47,0%
3	3	2	Hamburg (DE)	8.708	2,2%	-5,9%	-11,9%
4	5	8	Valencia (ES)	5.614	3,4%	3,2%	84,5%
5	4	17	Piräus (EL)	5.317	-2,2%	-5,9%	287,3%
6	7	4	Bremerhaven (DE)	5.019	5,2%	3,3%	2,6%
7	6	6	Algeciras (ES)	4.797	-6,1%	-6,4%	40,3%
8	9	10	Barcelona (ES)	3.531	19,4%	6,2%	35,3%
9	8	7	Gioia Tauro (IT)	3.147	-1,5%	24,7%	-8,7%
10	10	9	Le Havre/Rouen (FR)	3.070	25,6%	10,2%	9,1%
11	11	12	Marsaxlokk (MT)	2.970	21,7%	9,2%	56,3%
12	12	14	Genua (IT)	2.558	8,7%	-2,2%	37,9%
13	13	62	Danzig (PL)	2.118	10,1%	2,2%	2085,8%
14	14	11	Zeebrügge (BE)	2.077	15,1%	23,9%	2,8%
15	15	-	Sines (PT)	1.824	13,2%	28,2%	1116,0%
<b>TOP 15</b>				78.077	5,0%		
<b>TOP 3</b>				36.035	3,2%		

Quelle: Porteconomics<sup>189</sup>.

Der Blick auf die Wettbewerbssituation in Nordeuropa verdeutlicht, dass der Containerumschlag seit 2007 in den Bremischen Häfen nur minimal angestiegen (+0,2 % p.a.) und in Hamburg sogar rückläufig (-0,9 % p.a.) ist, während die Westhäfen Rotterdam und Antwerpen mit 2,5 % bzw. 2,8 % p.a. deutlich zulegen konnten. Das liegt insbesondere auch daran, dass die Umschlagrückgänge infolge der krisenbedingten Konjunkturschwächen (z. B. Finanzkrise, COVID-19 Pandemie) Hamburg deutlich stärker getroffen haben als die Wettbewerber. Der Mengeneinbruch, welcher in Hamburg vor allem durch Verluste bei Transshipmentladung („Doppelzählungen“) bedingt ist, konnte seitdem nicht wieder aufgeholt werden. Im Gegenteil dazu konnte Antwerpen seit 2013 fast kontinuierlich zulegen. Mit Danzig kommt zudem ein weiterer Wettbewerber im Ostseeraum hinzu, der direkt von Großschiffen angefahren wird und somit eine Alternative für die Versorgung klassischer Hinterlandzielmärkte des Hamburger Hafens bietet. Der Umschlag lag seit dem Jahr 2018 kontinuierlich bei etwa 2 Mio. TEU pro Jahr. Mit der Zunahme des Umschlagvolumens in Wilhelmshaven, die zukünftig durch die Terminalbeteiligung von Hapag Lloyd im Jahr 2022 getrieben werden könnte, verstärkt sich auch der nationale Wettbewerb im Containersegment.

<sup>189</sup> <https://www.porteconomics.eu/top-15-container-ports-in-the-european-union-in-2021/>.

**Abbildung 45 Containerumschlag ausgewählter Wettbewerbshäfen 2007 – 2021 in Mio. TEU**

Quelle: Statistiken der jeweiligen Seehäfen.

#### 6.2.4 Einflussgrößen Transportwege-/Hafenwahl

Wer einen (internationalen) Transportprozess organisiert und die entstehenden Kosten trägt, hängt von der Vertragssituation zwischen dem Versender und Empfänger ab. Wenn der Vertrag vorsieht, dass der Empfänger für die Versendung der Waren, angefangen ab dem Produktionsstandort oder Lager des Lieferanten, zuständig ist, dann ist es seine Pflicht, den Transport zu organisieren. Falls der Vertrag vorsieht, dass der Empfänger erst ab einem späteren Punkt im Transportprozess für die Versendung der Ware verantwortlich ist, übernimmt der Versender den Versand. Die Organisation und Kostenteilung erfolgt entsprechend den sogenannten Incoterms®. Mit der Durchführung des Transportprozesses wird vielfach eine Spedition beauftragt, im Containerverkehr kann auch die Containerreederei diese Aufgabe übernehmen (sog. Carriers Haulage). Die Entscheidung bzgl. des Transportweges, der eingesetzten Verkehrsträger bzw. -mittel sowie des genutzten Hafens obliegt dabei dem jeweiligen „Cargo Owner“, d. h. abhängig von den Incoterms® dem Versender oder Empfänger der Ware. Die Spedition bzw. Containerreederei setzt üblicherweise lediglich die Vorgaben um. Die Entscheidungskriterien für die Nutzung eines Transportweges bzw. Hafens sind i. d. R. vielschichtig. Für viele „Cargo Owner“ ist Redundanz ein wichtiger Aspekt, d. h. die Wahl zwischen unterschiedlichen Transportwegen/Häfen zu haben. Somit existiert auch eine Rückfallmöglichkeit für den Fall, dass eine Option z. B. aufgrund einer Störung (Bsp. Suezkanal) gerade nicht zur Verfügung steht. Darüber hinaus spielen weitere Faktoren eine wichtige Rolle bei der Entscheidung bzgl. der Nutzung eines Transportweges. Versender bzw. Empfänger wählen dabei üblicherweise keinen Hafen, sondern einen Transportweg, der ihnen das beste Preis-Leistungsverhältnis bietet. Die Leistung setzt sich aus Geschwindigkeit, aber auch aus Qualitätsmerkmalen wie Informationsfluss zusammen. Wenn dann bei etwas gleichen sonstigen Preis-Leistungsmerkmalen das Steuerverfahren zu einem Liquiditätsvorteil oder -nachteil führt, wird der Weg genommen, der den Vorteil bringt.

Auf Basis dieser Darstellung lässt sich folgern, dass eine (Container)Reederei üblicherweise den Hafen anläuft, der vom Versender bzw. Empfänger der Ware vorgegeben wird. Dennoch sind mit Blick auf die maritime Supply Chain weitere Einflussfaktoren auf die Hafenwahl zu berücksichtigen. Dabei gilt es als unumstritten, dass auch hier Kosten (egal ob direkt oder indirekt) immer eine zentrale Rolle in der Entscheidungsfindung einnehmen und daher auch nicht als separater Faktor aufgeführt werden. Die Ausprägung jedes einzelnen der genannten Kriterien beeinflusst auch die Kosten für die am Transport beteiligten Unternehmen.

- ▶ **Leistungsfähigkeit eines Hafens:** Oberstes Ziel einer Reederei ist es, Standzeiten der Schiffe so gering wie möglich zu halten und somit auch die Verweilzeit im Hafen auf ein Minimum zu reduzieren.
- ▶ **Seeseitige Erreichbarkeit:** Grundsätzlich gilt, die Ladung so weit wie möglich per Seeschiff als kostengünstigstem Transportmittel zu transportieren. Angesichts der Entwicklung bei den Schiffsgrößen stoßen viele Häfen an ihre Grenzen, sodass Reedereien einzelnen Häfen nicht mit der gewünschten Auslastung anfahren können.
- ▶ **Landseitige Erreichbarkeit:** Neben einer leistungsfähigen Straßeninfrastruktur ist für die von und zu den Häfen bewegten Transportvolumina das Vorhandensein und die Frequenz intermodaler Transportoptionen, d. h. per Bahn und Binnenschiff entscheidend.
- ▶ **Administration:** Das Kriterium beschreibt flankierende Aspekte und ist häufig erst im Fall einer Störung in der Abfertigung spürbar.
- ▶ **Ökologischer Fußabdruck:** Die wachsende Sensibilität für nachhaltiges Handeln ist verbunden mit dem Anspruch vieler Unternehmen, den ökologische Fußabdruck auf ein Minimum zu reduzieren. Viele Spedition und Reedereien bieten bereits an, den Transportweg auf Basis CO2 Emissionen zu wählen.
- ▶ **Sonstiges:** Darüber hinaus gibt es zahlreiche eher weiche Faktoren, die häufig nicht messbar sind und z. T. auch auf Basis unternehmensspezifischer Besonderheiten eine Rolle spielen.

In der folgenden Übersicht sind Beispiele für die einzelnen Kategorien aufgeführt:

**Abbildung 46 Kriterien für die Transportwege-/Hafenwahl**

Leistungsfähigkeit Hafen	Seeseitige Erreichbarkeit	Landseitige Erreichbarkeit
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produktivität Terminals</li> <li>• Ausreichende, garantierte Umschlagkapazität</li> <li>• Verfügbarkeit von Schleppern</li> <li>• Verfügbarkeit von Liegeplätzen &amp; Bereitstellung aller notwendigen Ressourcen</li> <li>• Liegeplatzsicherheit: Dedicated Terminal/Liegeplatz</li> <li>• Wasser- und landseitige Anpassung an Schiffsgrößen und Vermeidung möglicher Restriktionen</li> <li>• Option auf Erweiterung</li> <li>• Engpässe im Hafen wie Brücken, Engstellen usw.</li> <li>• Service Portfolio, Value Added Services</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tiefgangrestriktionen</li> <li>• Revierfahrt</li> <li>• Tidenabhängigkeit</li> <li>• Wettereinflüsse wie Nebel, Sturm, Eisgang</li> <li>• Schleusen</li> <li>• Durchfahrts Höhen</li> <li>• Feeder-Anbindung (Hub) owned/common user: Großes „Hinterland“, Hohe Abfahrtsfrequenz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intermodale Anbindung: LKW, Schiene, Binnenschiff</li> <li>• Großes „Hinterland“, Hohe Abfahrtsfrequenz</li> </ul>
Administration	Ökologischer Fußabdruck	Sonstiges
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abfertigung durch Behörden wie z. B. Zoll, Veterinär</li> <li>• Border One Stop Shop</li> <li>• Port Community System</li> <li>• Klare Zuständigkeiten und Ansprechpartner</li> <li>• Steuern (EUST)</li> <li>• Einsatz modernster EDV &amp; IT Lösungen zur Verflechtung von Logistikanforderungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verfügbarkeit alternativer Kraftstoffe</li> <li>• Kurze Wege</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hafentreue (Tradition/Image)</li> <li>• Konsortialbindung</li> <li>• Politik</li> <li>• Streikanfälligkeit</li> <li>• Sicherheit</li> </ul>

Quelle: Eigene Darstellung.

Für Linienreedereien ist die Auswahl direkter Anlaufhäfen von elementarer Bedeutung. Die Auswahl für „Direct Ports“ beeinflusst zum einen der Fahrplan, die strategische (Allianzzugehörigkeit) sowie die operative Strategie und Ausrichtung. Im Fokus stehen neben der Nähe zum Ladungsaufkommen eine möglichst hohe Auslastung der Schiffe. Reedereien unterscheiden Häfen häufig nach den folgenden Kategorien:

- ▶ **Hub** (z. B. Malta) als Drehkreuz mit einem hohen Anteil Transshipment und Zugang zu einem oder mehreren Märkten sowie der Möglichkeit Großschiff mit Feedernetzwerk zu verknüpfen.
- ▶ **Gateway** (z. B. Göteborg) mit einem Zugang zu einem Markt und der Verknüpfung von Schiff mit einem intermodalen Netzwerk.
- ▶ **Kombination** (z. B. Rotterdam, Hamburg) aus Hub / Gateway

### Aktuelle Marktsituation

Der Untersuchungszeitraum wurde von verschiedenen für die Seeschifffahrt folgenreichen Ereignissen überlagert, wodurch auch die zuvor aufgezeigte Rationalität im Entscheidungsprozess für einen Transportweg zumindest teilweise außer Kraft gesetzt wurde. Die Coronapandemie ab Frühjahr 2020 sowie der Krieg in der Ukraine seit Februar 2022 sind wohl die prägendsten Ereignisse. Die dadurch verursachten Einschränkungen in den weltweiten Versorgungsketten sind mittlerweile zu einem gewohnten Begleitbild für den weltweiten Warenhandel geworden. Verschärft wurde die Situation zwischenzeitlich zudem u. a. durch die fast einwöchige Sperrung des Suezkanals im März 2021, der als wichtigstes Bindeglied zwischen Asien und Europa gilt und im Jahr 2020 täglich von mehr als 50 Schiffen passiert wird. Infolge der Blockade stauten sich demzufolge mehr als 400 Schiffe vor und hinter dem Kanal. Die Allianz beziffert die durch die Blockade weltweit verursachten Folgekosten auf sechs bis zehn Mrd. Euro.<sup>190</sup> Selbst Wochen nach dem Vorfall war der weltweite Seefrachtverkehr durch die sogenannten "Ripple-Effekte" immer noch aus dem Gleichgewicht. Nach der Auflösung der Blockade des Suezkanals wurden zuerst die europäischen Häfen aufgrund des plötzlichen und hohen eingehenden Volumens überlastet. Danach folgten die asiatischen, insbesondere die chinesischen Häfen. Infolgedessen mussten Schiffe umgeroutet und Häfen ausgesetzt werden. Es ergaben sich z. T. erhebliche Verzögerungen in den Betriebsabläufen der einzelnen Beteiligten. Erneut verschärft hat sich die Situation durch einen Coronaausbruch im südchinesischen Hafen Yantian im Mai 2021, was zu einem fast einwöchigen Stillstand des weltweit drittgrößten Containerhafens führte und Wiederaufnahme des Betriebs zu erheblichen Rückwirkungen für weitere Häfen in der Region (Shekou und Nansha) und weltweit führte. Die durch die Pandemie reduzierte verfügbare Schiffskapazität, der Mangel an Containern und die erheblichen Anstiege bei den Fracht- als auch Charterraten stellen Verlagerer und Speditionen vor enorme Herausforderungen, was auch vielfach in den Gesprächen mit den Marktbeteiligten bestätigt wurde. Vorläufige Profiteure dieser Entwicklung scheinen Reedereien, die nach verlustreichen Jahren im Jahr 2021 Rekordgewinne einfahren können und nach Expertenschätzungen sogar sämtliche Verluste der vergangenen 20 Jahre kompensieren können.

Die Folgen der Pandemie wirken bis in das Jahr 2022 nach und es wird sicherlich noch eine gewissen Zeit dauern, bis sich die zuvor eingespielten Lieferketten unter dem Einsatz unterschiedlicher Verkehrsträger und der Abstimmung entsprechender Schnittstellen wieder etabliert haben. Zwischenzeitlich hat der teilweise sehr dynamische Hochlauf dazu geführt, dass Schiffe konzentrierter in den Seehäfen ankamen und abgefertigt werden mussten. Die Ladung konnte nicht schnell genug in das Hinterland abfließen, was zu einer Überauslastung der Kapazitäten geführt hat. Infolgedessen stauten sich temporär mehr als 20 Containerschiffe in der Deutschen Bucht, die auf eine Abfertigung in Hamburg oder Bremerhaven warteten.

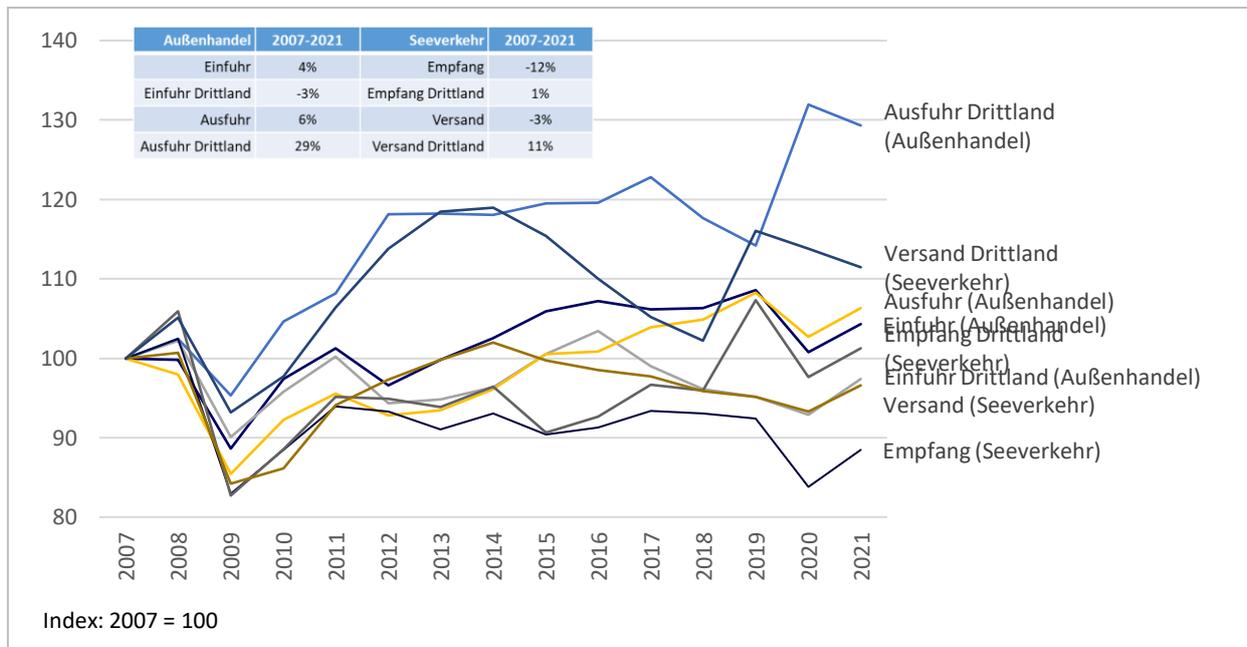
---

<sup>190</sup> Verkehrsrundschau vom 29.03.2021 <https://www.verkehrsrundschau.de/nachrichten/transport-logistik/stau-im-suezkanal-kostet-pro-woche-bis-zu-zehn-milliarden-dollar-2970280>.

## 6.2.5 Zusammenhang Außenhandel und Effekt durch die Umstellung des Erhebungsverfahrens

Bei Gegenüberstellung der Entwicklungspfade des deutschen Außenhandels und des Seegüterumschlags wird deutlich, dass diese von 2007 bis zum Jahr 2011 weitestgehend parallel verliefen und spätestens seit 2015 eine Entkopplung zu beobachten ist. Erst mit den Handels- und Umschlagrückgängen infolge der Pandemie im Jahr 2020 ist wieder eine parallele Entwicklung sichtbar.

**Abbildung 47 Entwicklung dt. Außenhandel und Seegüterumschlag**



Quelle: Destatis.

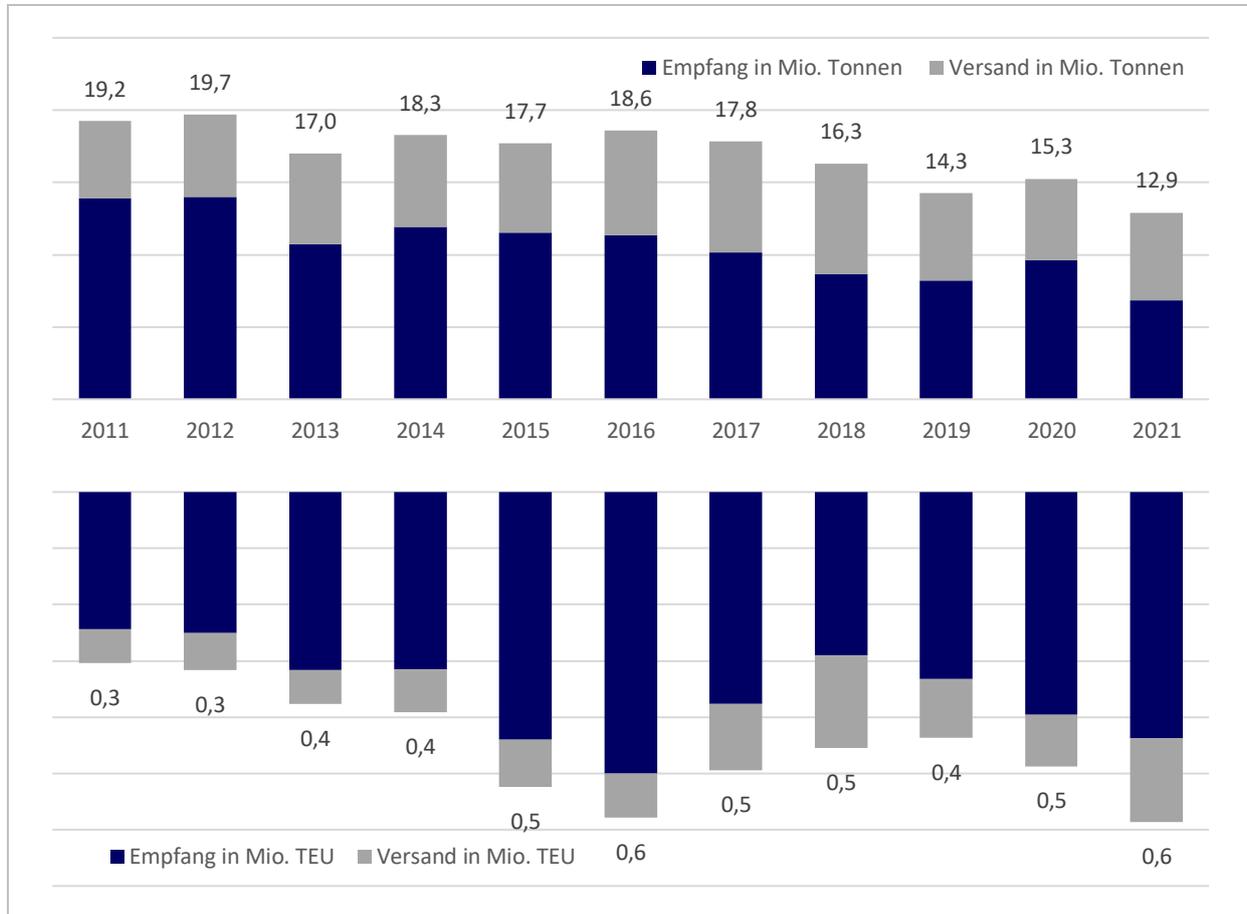
### Auswirkungen Brexit auf UK-Verkehre

Mit dem sog. Brexit der zum 31.01.2020 erfolgte und eine Übergangsphase bis zum 31.12.2020 vorsah, ist das Vereinigte Königreich seit dem 01.01.2021 nicht mehr Teil des EU-Binnenmarktes und der Zollunion. Eine daraus resultierende und wichtige Frage ist, wie sich der Austritt auf den Handel mit den EU-Staaten einschließlich Deutschland und der damit einhergehende Seegüterumschlag entwickeln wird. Die Entwicklung im statistisch erfassten ersten vollständigen Jahr nach dem Brexit lässt dabei nur bedingt Schlüsse zu, insbesondere weil der Zeitraum auch durch die besonderen pandemiebedingten Rahmenbedingungen überlagert wurde. Das im Zusammenhang mit Quelle und Ziel im Vereinigten Königreich generierte Gesamtumschlagvolumen in den deutschen Seehäfen war bereits vor dem Brexit bis zum Jahr 2019 stark rückläufig. Während die Empfangsmengen, die im Jahr 2011 noch über 70 % des Gesamtvolumens ausgemacht haben, zwischen 2011 und 2019 um knapp 41 % zurückgingen, stiegen die Versandmengen um 13,7 %. Entgegen dem Pandemietrend legten die Empfangsvolumina im Jahr 2020 noch einmal um 17,3 %, was möglicherweise auf den nahenden Brexit hindeutet, und Verkehrsmengen enthält, die noch vor der Umstellung abgewickelt wurden. Im folgenden ersten Post-Brexit-Jahr ging das Empfangsvolumen um 29,0 % zurück, während die Versandmengen um 8,1 % anstiegen und somit den Rückgang von 7,2 % im Vorjahr wieder kompensierten.

Die Situation im Containerverkehr stellt sich etwas anders dar. Von 2011 bis 2021 hat sich das Volumen fast verdoppelt. Sowohl eingehende (+79,9 %) als auch ausgehende Mengen (+147,9 %) konnten deutlich zulegen. Selbst im ersten Jahr der Pandemie 2020 und im Brexitjahr 2021 konnten Zuwächse

verzeichnet werden. Im Vergleich zum Aufkommen in Tonnen konnten die Empfangsmengen auf Basis TEU trotz der erheblichen Zuwächse der Versandvolumina ihre dominierende Rolle behaupten. Knapp drei Viertel entfielen im Jahr 2021 auf den Empfang.

**Abbildung 48 Verkehrsmengen Vereinigtes Königreich**



Quelle: Destatis.

### 6.3 Zusammenfassung

Die Ergebnisse der quantitativen Analyse lassen sich wie folgt zusammenfassen.

- ▶ Der deutsche Außenhandel hat sich auf Basis der ein- und ausgeführten Warenwerte positiv entwickelt. Die gewichtbasierte Entwicklung ist dabei deutlich weniger dynamisch.
- ▶ Die dynamische Entwicklung des Warenwertes als wesentliche Grundlage für die Erhebung der EUS ist v. a. durch den Außenhandel mit Drittländern entstanden.
- ▶ Gewichtbasierte Einfuhren aus Drittländern verzeichneten seit 2007 einen Rückgang, was sich wahrscheinlich auf die veränderte Güterstruktur zurückführen lässt.
- ▶ Die Niederlande sind sowohl bei Einfuhren als auch Ausfuhren ein wesentlicher Handelspartner Deutschlands, was im Wesentlichen auf die Rolle Rotterdams als Umschlagpunkt für deutsche Im- und Exporte zurückzuführen ist.
- ▶ Die Entwicklung des deutschen Außenhandels und des Güterumschlags in den deutschen Seehäfen haben sich seit 2015 tw. entkoppelt.
- ▶ Ursache dafür sind eine stagnierende bzw. rückläufige Umschlagmengen im Containersegment und damit einhergehende Verluste bei den Marktanteilen im europäischen Vergleich.

- ▶ Zwischen 2011 und 2020 konnten die dt. Seehäfen ihre Marktanteile in den meisten anderen Segmenten wie flüssiges/festes Massengut, RoRo-Verkehr mit selbstfahrenden Einheiten und im Bereich sonstiger Ladung leicht ausbauen.
- ▶ Im Pandemiejahr 2020 war der Umschlagrückgang in den dt. Seehäfen in allen Segmenten weniger stark als im gesamteuropäischen Markt, was zu einer leichten Steigerung des Marktanteils führte.
- ▶ Der Anteil des Drittlandgeschäfts ist in den Seehäfen unterschiedlich stark ausgeprägt und in den Nordseehäfen deutlich stärker ausgeprägt als in der Ostsee, wo es infolge der Sanktionen gegen Russland zu einer weiteren Abschwächung kommen wird. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass die eingeführten Waren unterschiedlichen Entscheidungskriterien bei der Wahl des Seehafens und somit auch einer divergierenden Verlagerungsdynamik unterliegen.
- ▶ Die beiden größten dt. Seehäfen für Einfuhren aus Drittländern Hamburg und Bremerhaven haben in den vergangenen Jahren Marktanteile im Containerumschlag an die Wettbewerber in den Westhäfen verloren, die trotz zwischenzeitlicher Rückgänge seit 2007 erheblich zulegen konnten.
- ▶ Es besteht ein hoher Zusammenhang zwischen dem gesamten dt. Außenhandel und der Umschlagentwicklung in Rotterdam und Antwerpen, deren Relevanz für dt. Im- und Exporte bereits z. T. aus der Außenhandelsstatistik hervorgeht.
- ▶ Neben dem Wettbewerb mit den Westhäfen sehen sich die dt. Seehäfen einer zunehmenden Konkurrenz aus dem Mittelmeer- und Ostseeraum z. B. Piräus und Danzig gegenüber. Marktverschiebungen im Containersegment ergeben sich aber durch nationalen Wettbewerb und der mittlerweile dynamischen Entwicklung im Jade Weser Port in Wilhelmshaven.
- ▶ Die ohnehin bereits sehr vielschichtige Entscheidungsgrundlage für einen Transportweg/Seehafen wurde während des Untersuchungszeitraums durch die angespannte Situation in der Containerschifffahrt überlagert, was auch dazu führt, dass die bislang bekannte Rationalität der Entscheidungsfindung z. T. außer Kraft gesetzt wird.
- ▶ Angesichts der überlagernden außergewöhnlichen Einflüsse durch die Coronapandemie ab 2020 und dem Krieg in der Ukraine ab 2022 konnte auf Basis der betrachteten Zeitreihen bislang kein Effekt identifiziert werden, der sich explizit auf die Neuregelung des Erhebungsverfahrens zurückführen lässt.

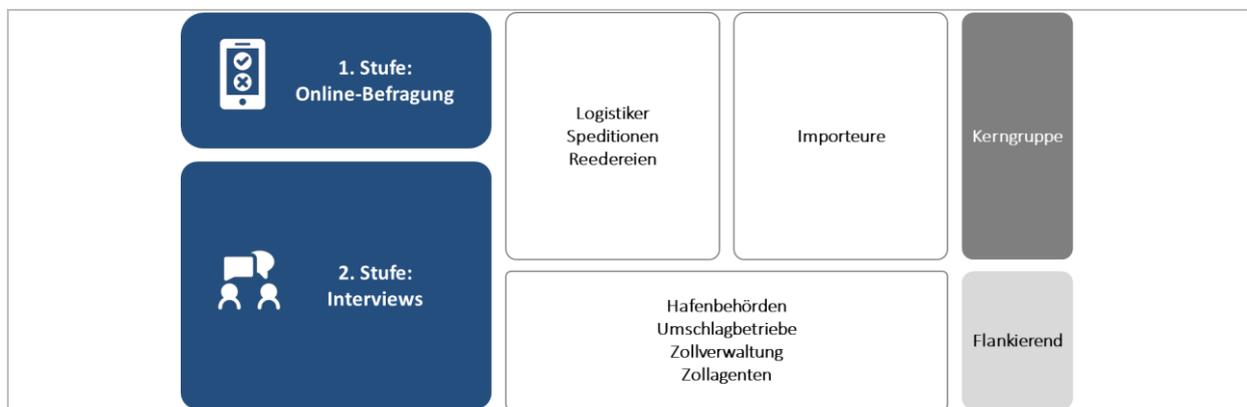
## 7 Qualitative Analyse

Die qualitative Analyse erfolgt mittels einer Marktbefragung, mit der verschiedene Ziele verfolgt werden. Zum einen sollen erste Erfahrungen mit dem Fristenmodell sowie Anregungen hinsichtlich potenzieller Verbesserungen des Erhebungsverfahrens aufgenommen werden. Zum anderen soll die Bedeutung des geltenden Erhebungsverfahrens für die Wahl des Transportweges sowie des Seehafens ermittelt werden. Anhand dessen lassen sich Rückschlüsse darauf ziehen, inwiefern unterschiedliche Erhebungsverfahren bei der EUSt vor- oder nachteilig für einen bestimmten Transportweg und letztlich auch die Nutzung eines Hafens sein können.

Zunächst galt es die für eine Stakeholdereinbindung infrage kommenden Marktteilnehmer zu identifizieren, einzugrenzen und nach Gruppen einzuteilen bzw. zu priorisieren. Die wohl wichtigsten Gruppen in diesem Kontext sind Importeure, d. h. verladende Unternehmen (i. d. R. Industrie- oder Handelsunternehmen) als Auftraggeber der Logistikwirtschaft, die z. T. Transportwege vorgeben sowie Logistiker, d. h. Speditionen und Reedereien, die die Transportketten ihrer Kunden in Teilen steuern oder zumindest beeinflussen. Flankierend wurden zudem Hafen-/ Umschlagbetriebe, die deutsche Zollverwaltung sowie Zollagenturen eingebunden.

Die Zielgruppe der Marktbefragung setzt sich somit aus direkt Betroffenen („Kerngruppe“) und indirekt Betroffenen zusammen („flankierende Gruppe“) zusammen. Zu der Kerngruppe zählen Importeure, d. h. verladende inländische oder ausländische Unternehmen aus Industrie und Handel sowie Logistiker, d. h. Speditionen und Reedereien. Zu der flankierenden Gruppe zählen Seehafenbetriebe oder -verwaltungen, Behörden, die Zollverwaltung, Zollagenten usw. Es werden sowohl Unternehmen oder Behörden direkt adressiert als auch zugehörige Verbände und Interessensvertreter. Die Marktbefragung erfolgt 2-stufig (Abbildung 49).

**Abbildung 49 Vorgehen Marktbefragung**



Quelle: Eigene Darstellung.

Im ersten Schritt wurde mittels einer Online-Befragung ein erstes Stimmungsbild generiert. Im zweiten Schritt wurden vertiefende Interviews mit unterschiedlichen Akteuren geführt, um einzelne Fragen ausführlicher zu besprechen und eine vertiefende Interaktion zwischen den Gesprächspartner zuzulassen. Die Interviewsequenz wurde zudem nach ca. einem halben Jahr noch einmal wiederholt. Die Auswertung sämtlicher Ergebnisse erfolgte anonymisiert.

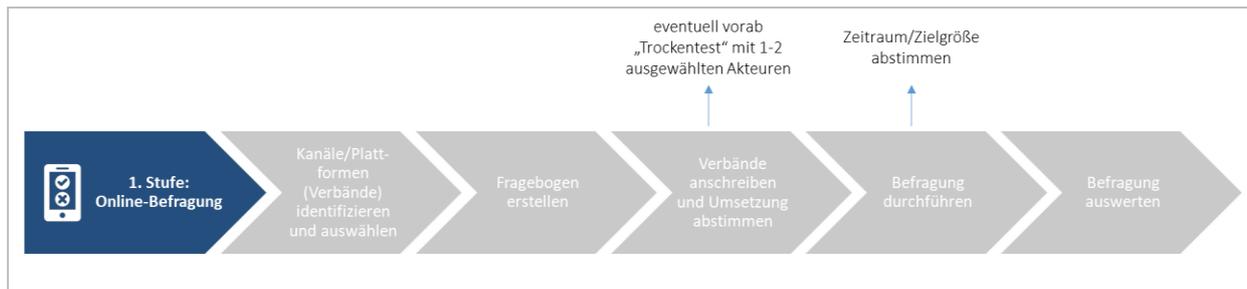
## 7.1 Online-Befragung

Eine Online-Befragung ist ein geeignetes Format, um eine große Gruppe unterschiedlicher Akteure und Prozessbeteiligter in die Marktbefragung einzubeziehen.

### 7.1.1 Methodisches Vorgehen

Die Vorbereitung, Durchführung und Auswertung erfolgten in Form der im Folgenden dargestellten fünf Arbeitsschritte.

**Abbildung 50 Arbeitsschritte Onlinebefragung**



Für die Verteilung der Onlineumfrage erschienen Branchenverbände als geeignete Kanäle, da diese als Multiplikatoren für die jeweiligen Branchen Zugriff auf eine große Anzahl an Unternehmen haben. Im Jahr 2018 haben u. a. auf Initiative des Zentralverbands der deutschen Seehafenbetriebe e. V. (ZDS) bereits zahlreiche Branchenverbände und Handelskammern ein gemeinsames Informationspapier unterzeichnet, welches die Angleichung des Verfahrens zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an EU-Standards adressiert. Unter Vermittlung des ZDS wurde die Online-Befragung an sämtliche Unterzeichner des Positionspapiers verteilt und um Weitergabe an die Mitglieder gebeten. Parallel wurden weitere regionale Kanäle und Plattformen genutzt, um die Online-Befragung zu verteilen.

Die Online-Befragung bestand aus acht Fragen, wobei jeweils verschiedene Antwortmöglichkeiten vorgegeben wurden und zudem die Möglichkeit bestand, über ein Textfeld zusätzliche Angaben zu machen. Neben einer allgemeinen Frage zur Branche des Unternehmens adressierten die Fragen eine Bewertung des Fristenmodells und Verbesserungspotenzial sowie den Einfluss des gelten Erhebungsverfahrens (vor und nach der Umstellung) auf die Wahl des Transportwegs. Die Befragung endete mit einer Frage zur Bereitschaft für ein vertiefendes Interview. Die Umsetzung der Online-Befragung erfolgte mit Google Forms als eine Plattform, die einen einfachen Zugang bietet, für die keine Anmeldung notwendig ist und die einen hohen Bekanntheitsgrad aufweist. Die Teilnahme war über einen Link möglich. Der Zeitaufwand wurde mit 5-10 Minuten eingeschätzt. Der Fragebogen war zwischen dem 23.04. und dem 31.05.2021 aktiv.

Abbildung 51 Fragen Onlinebefragung

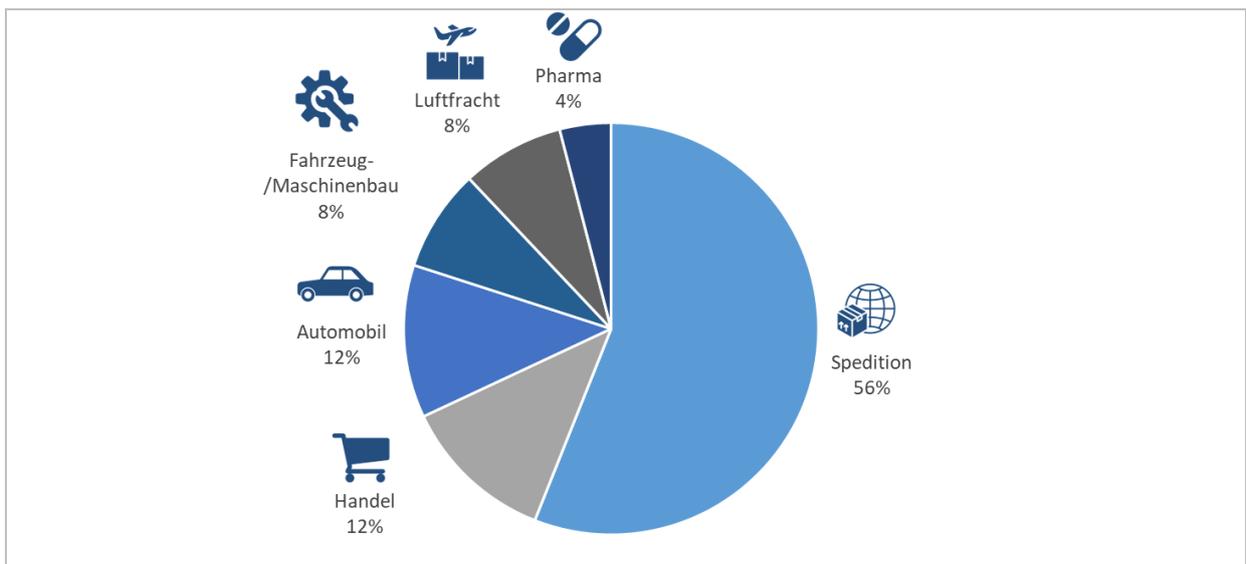


### 7.1.2 Ergebnisse

Im Zeitraum vom 23.04. bis zum 31.05.2021 haben 24 Unternehmen an der Online-Befragung teilgenommen. Angesichts der genutzten Kommunikationskanäle bzw. Plattformen und damit einhergehenden überregionalen und branchenübergreifenden Reichweite, ist die Teilnahmequote als niedrig zu bewerten. Genauere Gründe dafür konnten nicht ausgemacht werden.

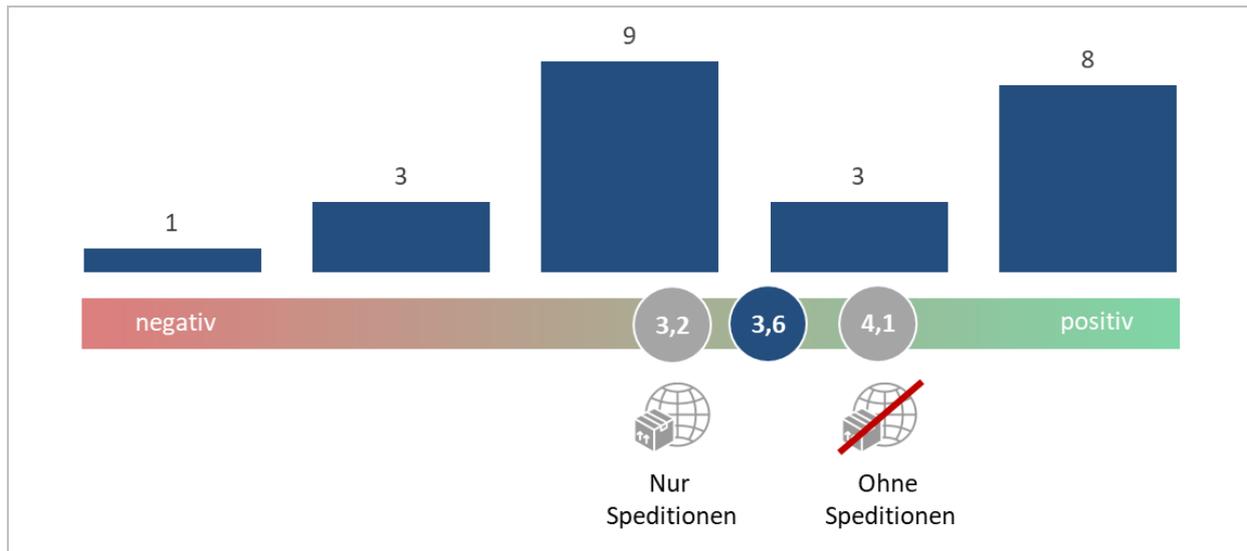
Über 50 % der teilnehmenden Unternehmen waren Speditionen (Abbildung 52), was auch das große Interesse der Speditions- und Logistikbranche am Thema EUST verdeutlicht und sich durch die Beteiligung unterschiedlicher regionaler und überregionaler Branchenverbände zu Initiativen im EUST.-Kontext in den vergangenen Jahren bereits abgezeichnet hat. Im Rahmen der anschließenden Interviewsequenz wurde versucht, insbesondere auch die verladende Wirtschaft stärker in die Befragung einzubinden, d. h. den Branchenmix zu diversifizieren und nach Möglichkeit die komplette Bandbreite an unterschiedlichen Perspektiven auf das Thema abzudecken.

Abbildung 52 Teilnehmende Unternehmen nach Branchen



Die Teilnehmenden wurden gebeten, die Umstellung auf das sog. Fristenmodell auf einer Skala von 1 (negativ) bis 5 (positiv) zu bewerten. Die Bewertung 3 ist demzufolge als neutrale Bewertung zu verstehen, 2 und 4 als Ausschlag und Tendenz (eher positiv/negativ) in die jeweilige Richtung. Der überwiegende Teil der Unternehmen (83 %) bewertet die Umstellung als neutral (9) oder (eher) positiv (11). Lediglich vier Unternehmen gaben eine (eher) negative Bewertung ab. Die durchschnittliche Bewertung lag somit bei 3,6 (Abbildung 53). Die teilnahmestärkste Unternehmensgruppe der Speditionen bewertet die Umstellung negativer als die übrigen Unternehmen, wobei auch zwei Speditionen die maximale Punktzahl vergeben haben.

**Abbildung 53 Bewertung der Umstellung auf das Fristenmodell**



**Als Begründung für eine (eher) positive Bewertung nannten die Teilnehmenden folgende Punkte:**

- ▶ Die Neuregelung wurde als erster Schritt bezeichnet, um Wettbewerbsnachteile am im Vergleich zu den Nachbarstaaten abzubauen, die z. T. genau mit den unterschiedlichen Regelungen und daraus resultierenden vermeintlichen wirtschaftlichen Vorteilen werben. Es wurde jedoch hervorgehoben, dass die Neuregelung immer noch keine Gleichstellung mit den europäischen Wettbewerbern bedeutet.
- ▶ Vereinzelt war die Rede von einem wesentlichen Wettbewerbsvorteil für den Hamburger Hafen und einer Stärkung der deutschen Häfen im Allgemeinen aufgrund der Schaffung einer Alternative zur Direktverrechnung in den Westhäfen Rotterdam und Antwerpen.
- ▶ Durch die Neuregelung und die damit einhergehende Verschiebung der Fälligkeit ergibt sich ein Liquiditätseffekt, der vereinzelt als „kostenloser Kredit“ bezeichnet wurde. Importeure mit eigenem Aufschubkonto müssen ggf. keine Liquidität für die EUSt gesondert bereitstellen, weil die Vorsteuer auch dann vor Abbuchung der EUSt erstattet wird, wenn ein Steuerüberhang besteht.

**Als Begründung für eine (eher) negative Bewertung nannten die Teilnehmenden folgende Punkte:**

- ▶ Das beabsichtigte Ziel – die Verbesserung der Liquidität - wurde nicht erreicht. Es handelt sich lediglich um eine Verschiebung der Fälligkeit in einen späteren Zeitraum. Es wird ein mangelnder Umstellungswillen angemerkt.
- ▶ Einzelne Speditionen führten an, dass die Neuregelung bis dato nicht dazu geführt hat, dass mehr Geschäftstätigkeit über die dt. Seehäfen generiert werden konnte.

- ▶ Durch die zeitliche Trennung der Fälligkeit von Zoll und EUSt entsteht vielmehr ein zusätzlicher administrativer Arbeitsaufwand (Überwachung und Buchungsverfahren werden komplexer), so dass das Fristenmodell insgesamt als kompliziert wahrgenommen wird.
- ▶ Es wurde angegeben, dass vielfach eine Vorfinanzierung der EUSt/Zoll durch Speditionen stattfindet, sofern der Abgabenschuldner über kein eigenes Aufschubkonto verfügt. Diese Aussage ist zumindest fragwürdig, da unabhängig vom Fristenmodell Speditionen bei Zurverfügungstellung ihrer Aufschubkonten immer nur dann vorfinanzieren müssen, wenn deren Kunden säumige Zahler sind. Rechnet der Spediteur kurz nach erfolgter Einfuhrabfertigung gegenüber seinem Kunden ab und zahlt dieser zeitnah, hat der Spediteur keinerlei Vorfinanzierung.
- ▶ Einzelne Speditionen schilderten, dass die Entkopplung der Fälligkeit von Zoll und EUSt ggü. ihren Kunden zumindest erklärungsbedürftig ist und ihre Kunden längere Zahlungsziele für die verauslagte EUSt einfordern, d. h. der Vorteil einer verschobenen Fälligkeit weitergereicht werden soll. Angesichts der wirtschaftlichen Unsicherheit während der Pandemie haben sich derartige Forderungen noch einmal verstärkt, was für zusätzlichen Druck auf die Speditionen gesorgt hat. Dadurch verkompliziert sich jedoch die Liquiditätsplanung der Speditionen und die Schadenssumme im Insolvenzfall des Kunden steigt an („Spedition als Forderungsausfallversicherung des Finanzamts“), was jedoch kein Effekt ist, der sich explizit aus dem Fristenmodell ergibt, sondern in jedem Fall eines Zahlungsaufschubs eintreten kann<sup>191</sup>. Einzelne Speditionen haben darauf hingewiesen, dass sie der Kundenforderung aufgrund des höheren Ausfallrisikos nicht nachkommen können.
- ▶ Einzelne Verloader haben das zuvor durch Speditionen skizzierte Bild bestätigt. Die Neuregelung hatte insofern keine Auswirkungen in der Praxis, weil die Berechnung mit sofortiger Fälligkeit durch die Spedition erfolgt und somit keine Veränderung ggü der vorherigen Verfahrensweise besteht.
- ▶ Die Wahrnehmung ist, dass die notwendige begleitende Aufklärungsarbeit hinsichtlich der Neuregelung als verbesserungswürdig empfunden wird, da dies nicht ausschließlich durch Speditionen und Zolldeklaranten geleistet werden kann. Vielfach war Importeuren nicht bekannt, dass die Möglichkeit besteht, eine eigene Bewilligung für den laufenden Zahlungsaufschub zu beantragen. Es wurde darauf hingewiesen, dass potenzielle Vorteile zwar für Fachleute wie Steuerberater oder Steuerfachanwälte, deren Expertise insbesondere in großen Unternehmen vielfach inhouse vorhanden ist, einleuchtend sein mögen, aber es zumindest fraglich erscheint, ob gleiches für kleine oder mittelständische Betriebe gilt.
- ▶ Es wurde zudem darauf verwiesen, dass die Beantragung eines Aufschubkontos und die dafür notwendige Beantwortung der Fragebögen zu den erforderlichen Bewilligungen eher abschreckend als motivierend empfunden wurde, ohne dass dazu weiterführende Details genannt wurden.
- ▶ Speditionen gaben an, dass aufgrund der zum Zeitpunkt der Umfrage vorherrschenden Negativzins-Phase eine schnelle Zahlung der EUSt durch ihre Kunden, was eigentlich positiv zu bewerten ist, eher zu einer finanziellen Belastung der Speditionen geführt hat, da sich die Einfuhrabgaben länger als zuvor auf dem Konto der Spedition befunden und im Einzelfall Kosten für Verwahrungsgelte ggü. der Bank verursacht haben.
- ▶ Es herrschte Unverständnis darüber, vor welchem Hintergrund das Verrechnungsmodell noch nicht eingeführt worden ist.

**Auf die Frage nach Verbesserungspotenzial wurden folgende Antworten gegeben:**

- ▶ Die häufigste Forderung bzw. Anregung bezieht sich auf eine Vereinheitlichung der Verfahrensweise in allen EU-Staaten, d. h. eine Angleichung des Erhebungsverfahrens in Deutschland mit

---

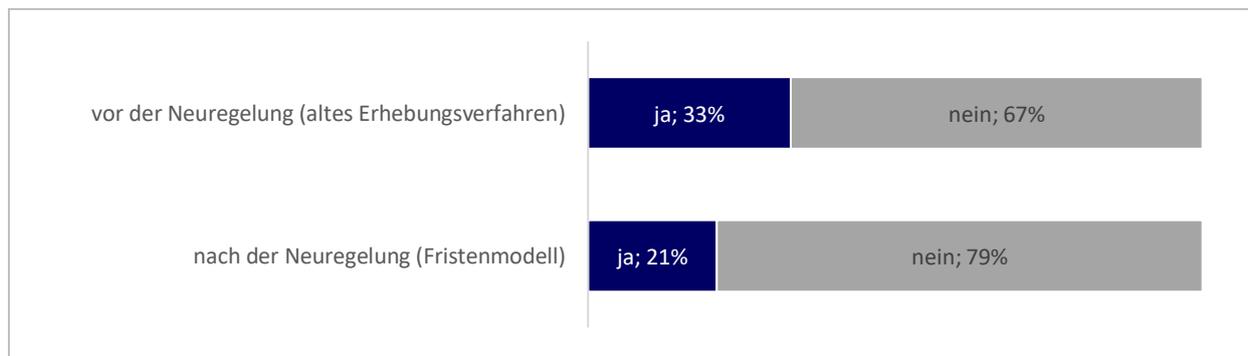
<sup>191</sup> FG Düsseldorf v. 11.11.2020 - 4 K 1109/19 Z.

Bezug auf Abläufe, Verwaltungsaufwand und daraus resultierenden Finanzierungskosten im Vergleich zu anderen EU-Staaten. Damit verbunden wurde die Einführung des sog. Verrechnungsmodells gefordert, d. h. der Importeur (in den meisten Fällen vorsteuerabzugsberechtigt) kann den EUST- und Zoll-Aufwand direkt mit seiner Vorsteueranmeldung verrechnen. Es kommt demzufolge zunächst zu keinem Zahlungslauf (weder Erstattung noch Zahlung). Diese Regelung wird insbesondere von Speditionen als Entlastung empfunden.

- ▶ Es wurde zudem angeregt, das geltende Erhebungsverfahren in anderen EU-Staaten – häufig werden die Niederlande und Belgien als Vorbilder genannt – als eine Blaupause für eine Neuregelung des Erhebungsverfahrens in Deutschland zu nutzen, statt eine vollständig neue Regelung aufzusetzen.
- ▶ Vereinzelt wurde eine direkte Belastung der EUST an die Importeure vorgeschlagen, ohne eine Spedition bzw. Zollagentur zu involvieren. Das ist durchaus auch heute schon möglich. Importeure müssen kein Aufschubkonto nutzen, sondern können direkt binnen 10 Tagen die EUST zahlen.
- ▶ Es wurde eine verbesserte Aufklärung hinsichtlich der Beantragung und Unterhaltung eines Aufschubkontos sowie der damit verbundenen Vorteile gefordert. Diese Aufklärungsarbeit sollte nicht einzig den Speditionen und Zolldeklaranten überlassen sein (so die Wahrnehmung).
- ▶ Die Beantragung eines Aufschubkontos und die auszufüllenden Fragebögen zur Bewilligung sollten vereinfacht werden. Diese Forderung erscheint unrealistisch, da es sich hierbei EU-Recht und EU-Standards handelt. Die Forderung hat nichts mit dem Thema EUST im engeren Sinne zu tun.
- ▶ Für den Fall einer Insolvenz des Importeurs wurde eine Regelung gefordert, die eine Erstattung der EUST an die jeweilige Spedition vorsieht, um somit das Ausfallrisiko zu reduzieren, was jedoch rechtlich nicht möglich ist.
- ▶ Ebenfalls wurde eine Wahlmöglichkeit der Fälligkeitsfrist für die EUST vergleichbar zu der verlängerten Abgabefrist für die USt-VA bei Nutzung einer Dauerfristverlängerung gefordert.

Auf die Frage, ob das bis zum 30.11.2020 praktizierte Erhebungsverfahren die Wahl des Transportweges beeinflusst hat, antwortete lediglich 1/3 der Unternehmen mit „ja“. Nach der Neuregelung und Einführung des Fristenmodells hatte das praktizierte Erhebungsverfahren nur noch für jedes fünfte Unternehmen Auswirkungen auf die Wahl des Transportweges (Abbildung 54). Das heißt das Erhebungsverfahren vor Einführung der Fristenlösung hatte einen größeren Einfluss (positiv oder negativ) auf die Wahl des Transportweges als das neue Fristenmodell. Sämtliche Unternehmen, die mit „ja“ geantwortet haben – sowohl vor als auch nach der Umstellung – sind Speditionen.

**Abbildung 54 Einfluss des Erhebungsverfahrens auf die Wahl des Transportweges**



**Im Detail antworteten die Teilnehmenden auf die Frage „Hat das bis zum 30.11.2020 praktizierte Erhebungsverfahren Ihre Wahl des Transportweges beeinflusst? Inwiefern?“:**

Unternehmen (ausschließlich Speditionen), die mit „ja“ geantwortet haben, gaben an, dass...

- ▶ ihre Kunden nach Möglichkeit immer via Rotterdam und nicht über Hamburg importiert haben, da die EUSt bei Einfuhr über Hamburg früher fällig war bzw. in Rotterdam erst gar nicht erhoben worden ist;
- ▶ (deutsche) Kunden bewusst eine Einfuhr über Rotterdam bzw. Antwerpen wünschen, um die Ware per „Fiskalverzollung“ (Steuerbefreiung von der EUSt im Einfuhrmitgliedstaat aufgrund sich an die Einfuhr anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung) einführen zu können und die damit einhergehenden Liquiditätsvorteile zu nutzen. Lagergeschäfte wurden bei ähnlichen logistischen Voraussetzungen bevorzugt in Belgien und den Niederlanden umgesetzt aufgrund der o. g. Liquiditätsvorteile;
- ▶ sich dadurch Kunden-, Auftrags- und Umsatzverluste ergeben haben.

Unternehmen, die mit „nein“ geantwortet haben, gaben an, dass...

- ▶ verschiedene andere Gründe wie Transportkosten, die Entfernung zum Seehafen, die Reederei-auswahl usw. ausschlaggebende Faktoren sind;
- ▶ Liquidität kein ausschlaggebender Faktor sei bzw. kein Problem darstellt;
- ▶ die EUSt ohnehin immer in Deutschland abgeführt wird;
- ▶ die Wahl des Transportweges reine Gewohnheit ist und der Spediteur die EUSt. auslegt, weil das eigene Unternehmen bisher über kein eigenes Aufschubkonto verfügt;
- ▶ nicht sie selbst (Spedition), sondern in den meisten Fällen ihre Kunden (Importeure) die Entscheidung für einen Transportweg treffen und damit vorgeben, über welchen europäischen Seehafen Waren eingeführt werden. Nach Aussagen einzelner Speditionen wählen viele Importeure einen der ARA-Häfen für Einfuhren aus Drittländern einzig aus dem Grund der optionalen Verrechenbarkeit der EUSt.

**Im Detail antworteten die Teilnehmenden auf die Frage „Hat bzw. wird die Neuregelung des Erhebungsverfahrens absehbar Ihre Wahl des Transportweges beeinflussen? Inwiefern?“:**

Unternehmen (ausschließlich Speditionen), die mit „ja“ geantwortet haben, gaben an, dass...

- ▶ deren Kunden wieder vermehrt Waren über den Hamburger Hafen und anderen deutsche Häfen importieren;
- ▶ Kunden bei einer einfachen, klaren und umsetzbaren Verfahrensweise ihre Lieferwege zu mindestens prüfen und ggf. wieder vermehrt die deutschen Seehäfen nutzen, was wiederum einen direkten positiven Einfluss auf lokale Spediteure, Frachtführer, Lagerhalter usw. hat und – so wird vermutet – auch für mehr Beschäftigung bei prüfenden Behörden sorgt.

Unternehmen, die mit „nein“ geantwortet haben, gaben an, dass...<sup>192</sup>

- ▶ sie aufgrund der Möglichkeit einer Direktverrechnung und Nutzung eines Fiskalvertreters weiterhin Waren über die Westhäfen importieren und vermuten, dass diese Praxis für viele Importeure weiterhin attraktiver sein wird;
- ▶ die EUSt. trotzdem noch zunächst verauslagt werden muss;
- ▶ deren Kunden die Wahl des Transportwegs treffen;
- ▶ sich für Kunden, die über kein eigenes EUSt-Aufschubkonto verfügen, kein Vorteil ergibt;
- ▶ das EUSt Erhebungsverfahren bereits zuvor kein Entscheidungskriterium für die Wahl des Transportwegs bzw. Seehafens war;
- ▶ wie zuvor über deutsche See- und Flughäfen importiert wird;
- ▶ es für sie selbst (als Spedition) keinen Effekt hat und vermuten, dass sich ein Effekt eher bei verladenden Unternehmen einstellt;

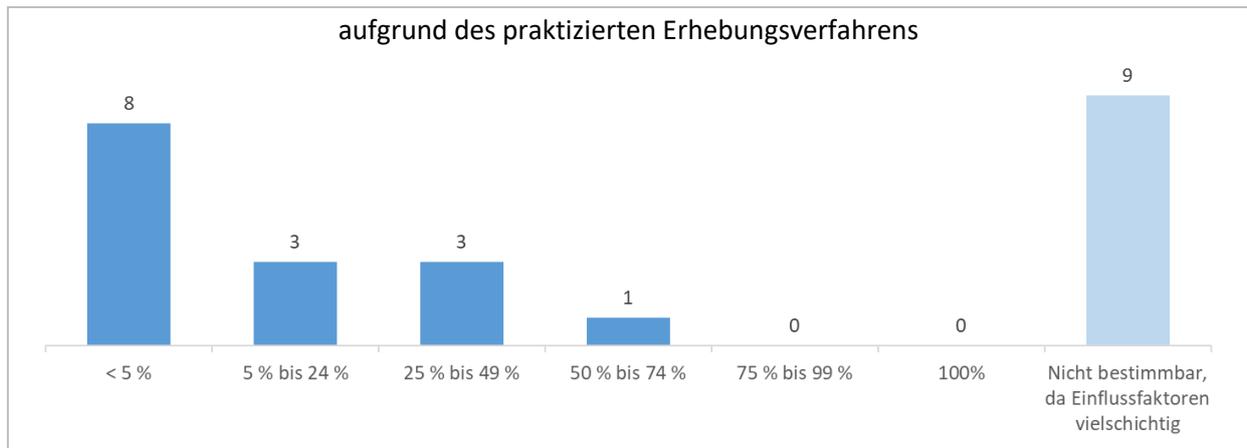
---

<sup>192</sup> Sofern Gründe im Rahmen der vorherigen Frage bereits genannt wurden, wird auf eine erneute Aufzählung verzichtet.

- ▶ man sich als Spedition trotz der unterschiedlichen Verfahrensweisen bewusst für die deutschen Seehäfen wie Hamburg oder Bremen entscheidet, um diese zu stärken und das Geschäft durch die in den Seehäfen ansässigen Niederlassungen besser steuern zu können.

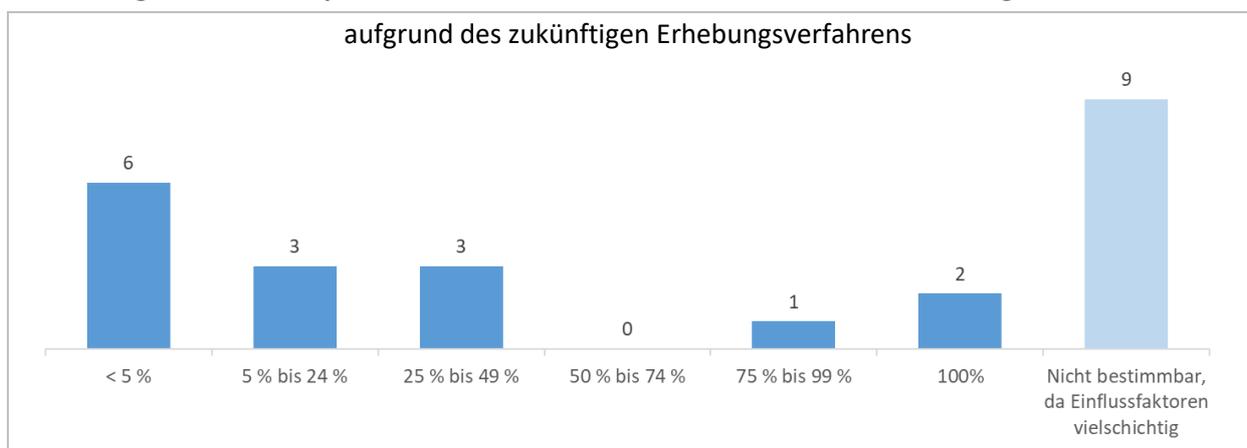
Den Anteil am Importvolumen, der aufgrund des bisher praktizierten Erhebungsverfahrens bewusst nicht über dt. Seehäfen geroutet wurde, beziffert ein Drittel der Teilnehmer mit weniger als 5 %. Etwas mehr Unternehmen (9) geben an, dass Einflussfaktoren auf die Wahl des Transportweges vielschichtig sind und der genaue Effekt des Erhebungsverfahrens nicht beziffert werden kann. Immerhin fast 30 % der Teilnehmer gaben an, dass ein signifikanter Anteil ihres Importvolumens aufgrund des bisher praktizierten Erhebungsverfahrens bewusst nicht über dt. Seehäfen geroutet wurde. Ein Teilnehmender beziffert diesen Anteil sogar auf über 50 % seines Importvolumens (Abbildung 55).

**Abbildung 55 Anteil Importvolumen, das nicht über dt. Seehäfen geroutet wurde**



Die Relevanz des Erhebungsverfahrens ändert sich für die meisten Teilnehmer auch nach der Neuregelung nicht. Für ein gutes Drittel ist der Effekt nach wie vor nicht bestimmbar. Ein Viertel beziffert den Anteil mit weniger als 5 %, was leicht unter dem vorherigen Anteil liegt. Die Tatsache, dass drei Teilnehmer (12,5 %) angaben, durch die Umstellung einen signifikanten Anteil ihres Importvolumens zu verlagern, lässt eine positive Tendenz erahnen (Abbildung 56).

**Abbildung 56 Anteil Importvolumen, das bewusst wieder in dt. Seehäfen verlagert wird**



Knapp die Hälfte (46 %) der Teilnehmer hat sich bereit erklärt, für ein weiterführendes und vertiefendes Interview zur Verfügung zu stehen und entsprechende Kontaktdaten zur Verfügung gestellt. Die Unternehmen wurden im weiteren Prozess der Marktbefragung angeschrieben und interviewt.

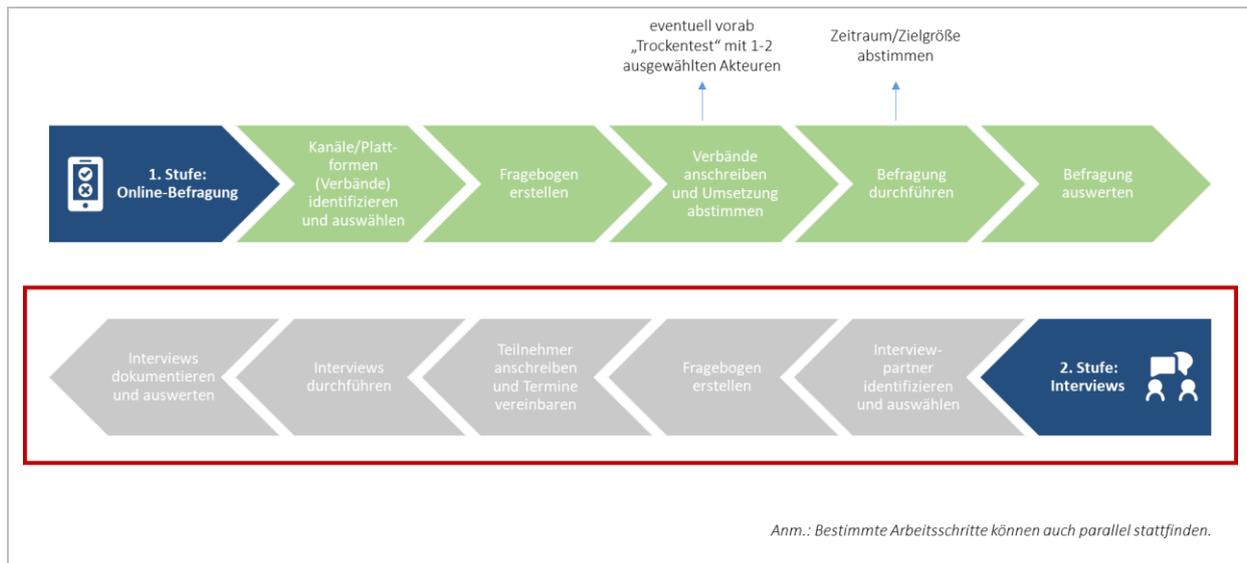
## 7.2 Interviewsequenz

Die Interviews dienen dazu mit einzelnen Akteuren, Detailfragen zu besprechen und individuelle Entscheidungstreiber zu ermitteln.

### 7.2.1 Methodisches Vorgehen

Die Vorbereitung, Durchführung und Auswertung erfolgten in Form der im Folgenden dargestellten fünf wesentlichen Arbeitsschritte (roter Kasten).

**Abbildung 57 Arbeitsschritte bei der Interviewbefragung**



Neben den Unternehmen, die sich bereits über die Online-Befragung für ein Interview bereiterklärt haben, wurden mehr als 100 weitere am Importprozess beteiligte Stakeholder identifiziert und angeschrieben. Auch hier waren Branchenverbände und Handelskammern wichtige Multiplikatoren. Der Fokus bei der Auswahl der Interviewpartner lag zunächst auf deutschen Unternehmen. Jedoch ist anzumerken, dass auch Unternehmern aus Drittländern von der EUSt betroffen sind. Sofern diese die Ansiedlung in einem EU-Staat in Erwägung ziehen, ist die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens möglicherweise ein entscheidendes Kriterium. Insofern ist somit die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Deutschland in Gänze betroffen. Ziel war es, möglichst viele Unternehmen (mind. 25), um somit Erkenntnisse zu spezifischen Erfahrungen mit der Verfahrenspraxis im Tagesgeschäft zu gewinnen. Neben der Quantität sollte ein möglichst umfassendes und differenziertes Bild im Kontext der Transportwege-Entscheidungen ermittelt und ein guter Branchen- und Größenmix abgebildet werden.

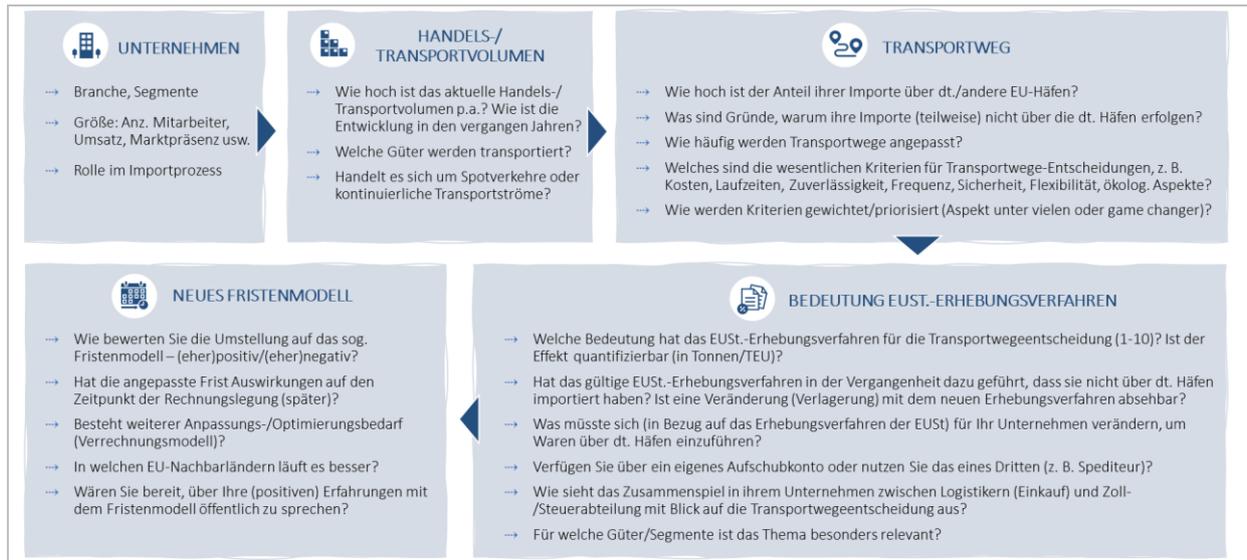
Die Interviewanfrage erfolgte per Mail je nach Bedarf auf Deutsch oder Englisch, wobei eine Einführung in das Thema sowie die im Folgenden dargestellten Interviewfragen (

Abbildung 58) als Anlage mit versendet wurden. Die Fragen dienten bei der Durchführung der Interviews als eine Art Leitfaden, der keineswegs als statisches Instrument angewendet wurde. Bei Bedarf konnte somit spontan auf Gesprächswendungen reagiert und Fragen ergänzt bzw. weggelassen werden. Die Interviews fanden sowohl telefonisch, per Webcall als auch persönlich oder per E-Mail statt. Die Ergebnisse der Interviews wurden unmittelbar im Anschluss an jedes Interview in Form einer Gesprächsnotiz dokumentiert.

Die zentralen Fragen waren dabei:

- ▶ Welchen Einfluss hat das Erhebungsverfahren der EUST. auf die Transportwegeentscheidung von Unternehmen (pro/contra dt. Seehäfen)?
- ▶ Welchen Effekt hat die Umstellung des Erhebungs-verfahrens der EUST. für die am Importprozess beteiligten Unternehmen?
- ▶ Inwiefern lässt sich das Erhebungsverfahren optimieren (Stichwort: Verrechnungsmodell)?

Abbildung 58 Interviewleitfaden – Deutsch



Die erste Interviewsequenz fand zwischen April und Juli 2021 statt. Die ursprünglich für den Herbst desselben Jahres geplante Wiederholung wurde aufgrund der überlagernden Ereignisse (Corona Pandemie) und in Erwartung aussagekräftigerer Ergebnisse auf das Frühjahr (Februar bis Mai) 2022 verschoben. Im Rahmen der zweiten Interviewsequenz wurden zum einen die bereits befragten Unternehmen, um eine Bestätigung bzw. sofern notwendig um eine Anpassung/Revidierung ihrer Antworten gebeten und zum anderen wurden zusätzliche Unternehmen befragt.

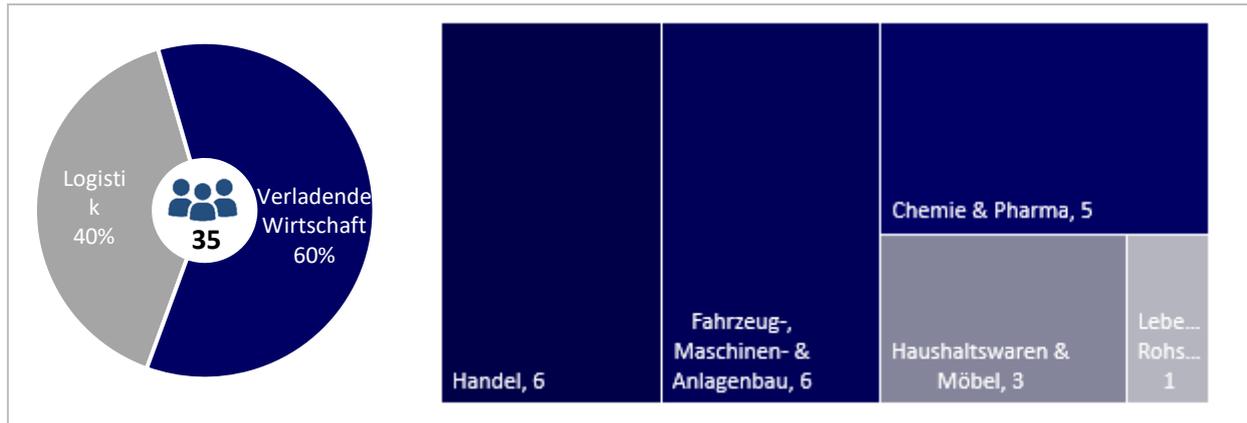
## 7.2.2 Ergebnisse

Eine Herausforderung bestand zunächst vereinzelt darin, die richtigen Ansprechpartner/innen in den jeweiligen Unternehmen zu identifizieren. Dabei variieren Zuständigkeiten und der Zuschnitt der Aufgabenbereiche und sind u. U. von Faktoren wie der Unternehmensgröße, Branche oder auch davon abhängig, in welchem Umfang jeweils auf externe Fachberatung z. B. von Speditions- und Logistikunternehmen, Zollagenturen oder Steuer-/Rechtsberatungen zurückgegriffen wird. Überwiegend kamen die Interviewten aus den Bereichen Zoll und Außenhandel, vereinzelt lag deren Aufgaben- und Verantwortungsbereich auch im Finanz-, Rechnungs- und Steuerwesen sowie im Einkauf. Insbesondere in kleinen und mittelgroßen Unternehmen waren z. T. Mitglieder der Geschäftsführung bzw. des Vorstands die jeweiligen Ansprechpartner. Entgegen der ursprünglichen Vermutung konnten Mitarbeitende aus den Bereichen Logistik, Supply Chain Management bzw. dem Einkauf von Logistikdienstleistungen (Seefracht) i. d. R. nur bedingt Auskunft zu den adressierten Fragen geben und verwiesen ggf. auf Ihre Kolleg/innen aus den o. g. Bereichen.

In beiden Interviewsequenzen wurden in Summe 35 (19+16) Unternehmen aus der verladenden Wirtschaft (21) und Logistik (14) befragt. Darüber hinaus wurden zahlreiche flankierende Gespräche mit

diversen lokalen Handelskammern, dem DIHK, Branchenverbänden wie dem Zentralverband der deutschen Seehafenbetriebe (ZDS), dem Norddeutschen Unternehmensverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistung (AGA), Speditions- und Logistikverbänden, der Zollverwaltung und Hafenbetrieben sowie Behörden geführt. Zu den befragten Logistikunternehmen zählten sowohl kleine und mittelständische Speditionen als auch global agierende Konzerne. Mit Blick auf das Leistungsspektrum waren sog. Seehafenspediteure mit einem starken Fokus auf den dt. Seehäfen ebenso vertreten wie Kontraktlogistiker aus dem west- und süddeutschen Raum. Die 21 interviewten Unternehmen der verladenden Wirtschaft verteilen sich schwerpunktmäßig auf die Bereiche Handel, Fahrzeug-, Maschinen- und Anlagenbau sowie Chemie und Pharma.

**Abbildung 59 Interviewte Unternehmen nach Branche**



Die befragten Unternehmen der verladenden Wirtschaft schließen sowohl börsennotierte (7 oder 33,3 %) als auch inhabergeführte bzw. Familienunternehmen (14 bzw. 66,6 %) ein. Die Unternehmensgröße variiert von kleinen Betrieben mit weniger als 10 Angestellten und einem Jahresumsatz von ca. 1 Mio. Euro bis zu internationalen Konzernen mit weltweiter Abdeckung und mehr als 500.000 Mitarbeitern sowie einem Jahresumsatz von mehr als 100 Mrd. Euro.

**Abbildung 60 Interviewte Unternehmen der verladenden Wirtschaft nach Größe**



Mit Blick auf die regionale Abdeckung (Hauptsitz) der interviewten Unternehmen der verladenden Wirtschaft waren Nordrhein-Westfalen (5), Baden-Württemberg (4), Rheinland-Pfalz (3), Hamburg (3) und Bayern (2) als Schwerpunktregionen des deutschen Außenhandels mehrfach vertreten. Insbesondere die Einschätzung von Unternehmen, die nicht unmittelbar im Umfeld der deutschen Seehäfen angesiedelt sind und eine vergleichbare Transportdistanz zu Häfen in europäischen Nachbarländern

aufweisen, gelten als wichtig für die Aussagekraft der Ergebnisse der Marktbefragung. Auch wenn die Ergebnisse der Marktbefragung als nicht repräsentativ einzuschätzen sind und lediglich einen Ausschnitt der Perspektive auf das Thema EUSt. zeigen, konnten durch sich wiederholende Aussagen verschiedener Stakeholder aus einzelnen Nutzergruppen bestimmte Muster identifiziert werden. Die Zusammenstellung der aggregierten Aussagen erfolgt kategorisiert und unter Zuordnung zu den jeweiligen Rollen in der Prozesskette, wobei diese Gruppierung durchaus eine gewisse Bandbreite darstellt und keineswegs als einheitliches Rollenbild zu verstehen ist. Es handelt sich überwiegend um qualitative Aussagen, die keiner Gewichtung unterliegen, sofern nicht explizit darauf hingewiesen wird.

### 7.2.2.1 Speditionen/Logistikdienstleister

#### Bewertung der Neuregelung

Die Einschätzungen der Befragten reichen von „unvorteilhaft“ über Kommentare, dass es sich „lediglich um eine Notlösung“ handelt und diese „nicht langfristig praktikabel“ sei bis zu der Bewertung, dass das Fristenmodell maximal der erste Schritt ist, da dieses keine Gleichstellung mit der Verfahrensweise in den europäischen Nachbarländern darstellt.

Aus Sicht der Befragten geht es bei den unterschiedlichen Erhebungsverfahren um die Logik des „Verschiebens der Fälligkeit“ (Fristenmodell) und des „Gar nicht erst Erhebens und Verrechnens“ (Direktverrechnung). Diese Differenzierung scheint aus Sicht der Befragten bei den politischen Entscheidungen nicht relevant zu sein. Aufgrund ihrer früheren Funktionen in der Hamburger Politik und der damit einhergehenden Kenntnis der Betroffenheit für die maritime Wirtschaft hatten sich einzelne Befragte erhofft, dass diese Personen in ihren Funktionen auf Bundesebene (BMF) in der Lage wären, die Optimierung des Erhebungsverfahrens zu beschleunigen.

Es ist wird als bedauerlich eingeschätzt, dass es trotz der Bemühungen der Wirtschaft um eine Einführung der Direktverrechnung bislang lediglich das Fristenmodell existiert und dass es aus Sicht der Befragten keinen Sinn ergibt, zunächst die EUSt zu erheben, um sie anschließend wieder zu erstaten. Das Gegenargument eines Zahlungsausfallrisikos für den Staat ließe sich anhand der zahlreichen Good Practices in anderen europäischen Nachbarländern, in denen bereits die Direktverrechnung praktiziert wird, widerlegen.

Die verlängerte Fälligkeit kann aus Sicht der Befragten angesichts einer Risikoabwägung nicht zwangsläufig an die Kundschaft weitergegeben werden. Bei Kunden, die regelmäßig einführen, würden entsprechend hohe Außenstände auflaufen und im Insolvenzfall besteht ein entsprechend hohes Ausfallrisiko. Da die EUSt nicht lediglich aus Billigkeitsgründen abgezogen werden kann, schuldet die Spedition diese gegenüber der deutschen Zollverwaltung über ihr Aufschubkonto und bliebe schlussendlich mit dieser belastet. Die Neuregelung kommt bei den meisten Unternehmen dementsprechend nicht an, da der überwiegende Teil der Kundschaft die Aufschubkonten der Speditionen nutzt und über kein eigenes Aufschubkonto verfügt.

Einzelne Befragte versuchen, ihre Kunden daher zu motivieren, ein eigenes EUSt-Aufschubkonto einzurichten, was jedoch häufig nicht gelingt. Das Führen eines Aufschubkontos wird von den Kunden als zusätzlicher administrativer Aufwand wahrgenommen, welcher insbesondere dann nicht in Erwägung gezogen wird, wenn ein Unternehmen geographisch so liegt, dass es über eine ähnliche Transportentfernung zu einem norddeutschen Seehafen und einem Westhafen verfügt.

Am Anfang wurde von einzelnen Befragten befürchtet, dass zwei Rechnungen gestellt werden müssten, eine Rechnung für die Zölle (fällig am 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats) und eine Rechnung für die EUSt (fällig am 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats). Zur Überraschung

der Befragten wollten die Kunden angesichts eines größeren administrativen Aufwands i. d. R. jedoch keine zusätzliche zweite Rechnung. Dadurch verfügt die Spedition über Beträge, die erst bis zu 6 Wochen später an die Zollverwaltung auszukehren sind.

Punktuell haben die Speditionen damit einen Cashflow-Vorteil durch das Fristenmodell. Das Zahlungsziel liegt zwischen 10 und 30 Tagen je nach Kunde und über das Aufschubkonto bekommen Speditionen ein deutlich längeres Zahlungsziel für die EUSt gewährt. Dieser Vorteil war zum Zeitpunkt der Befragung angesichts der aktuellen Zinssituation nicht besonders wertvoll, was sich mittlerweile aber geändert hat.

Sofern das Zahlungsziel aus dem Aufschubkonto an die Kunden weitergegeben wird, bestehen nun zwei Fristen (Zoll und EUSt), woraus ein administrativer Aufwand und organisatorische Herausforderungen entstehen. Der mit der Neuregelung einhergehende Verwaltungsaufwand ist größer als vorher, da ein hoher Bestand an Fremdgeldern länger kontrolliert werden muss und von den Banken zum Zeitpunkt der Befragung z. T. ein Verwarentgelt („Negativzinsen“) erhoben wird. Eine Vorabgleichung sog. Abschlagszahlungen sind eigentlich nicht möglich, werden jedoch von einzelnen Zollverwaltungen ermöglicht und von einigen Speditionen auch in Anspruch genommen. Auch hier besteht ein hoher Kontroll- und Verwaltungsaufwand.

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

Nicht erst seit dieser Marktbefragung wird deutlich, dass die Speditionen unabhängig von ihrer Größe, Standort, Marktabdeckung, Leistungsportfolio usw. zu den am stärksten betroffenen Gruppen gezählt werden können. Der überwiegende Teil der Kunden (70-80 %) nutzt das Aufschubkonto der Spedition/des Logistikdienstleisters, weil sie über keine eigene Bewilligung für den laufenden Zahlungsaufschub verfügen. Steuerrechtlich sind die Kunden der Spedition/des Logistikdienstleisters Schuldner der EUSt, jedoch treten die Speditionen/Logistikdienstleister aufgrund der Nutzung ihrer Aufschubkonten in Vorleistung und haben somit ein erhebliches finanzielles Risiko insbesondere bei hohen Warenwerten. Vereinzelt gelingt es Speditionen, Kunden davon zu überzeugen, eine eigene Bewilligung zu betragen und ein eigenes Aufschubkonto einzurichten und aktiv zu nutzen.

Viele der Befragten gaben an, dass sie es präferieren, wenn ihre Kunden ein eigenes Aufschubkonto nutzen. Speditionen/Logistikdienstleister informieren bzw. regen Kunden an, eine entsprechende Bewilligung zu beantragen. Insbesondere in den Fällen, in denen Kunden eine Verkehrsverlagerung zu Ungunsten eines dt. Seehafens in Erwägung ziehen, wird versucht, zumindest auf die Option eines Aufschubkontos hinzuweisen.

Vereinzelt werden Kunden durch ihre Dienstleister darauf aufmerksam, dass es das Fristenmodell überhaupt gibt und fordern daraufhin ein verlängertes Zahlungsziel von bis zu 60 Tagen von den Speditionen. Dann wird die Beantragung eines eigenen EUSt.-Aufschubkontos empfohlen, welches ohne eine hinterlegte Sicherheit, nur mit vereinfachter Prüfung durch den Zoll möglich ist, wodurch ein verlängertes Zahlungsziel in vollem Umfang realisiert werden könne. Dies entspricht zwar den gesetzlichen Regelungen, wird aber nicht von der deutschen Zollverwaltung umgesetzt.

Ein kommerzieller Anreiz besteht aus Sicht der Speditionen nur bedingt. Nach eigenen Angaben steht dem Erlös (1-2% der Einfuhrabgaben) ein höherer administrativer Aufwand gegenüber. Vielmehr handelt es sich um einen durchlaufenden Posten. Insbesondere bei großen Kunden kann die Vorlageprovision (für die Bereitstellung des Aufschubkontos) aufgrund des Wettbewerbs nicht durchgesetzt bzw. abgerechnet werden, d. h. es handelt sich um eine Dienstleistung die kostenfrei

erbracht wird. Bei kleineren Importeuren kann die Vorlageprovision tw. berechnet werden. Aber grds. muss die Administration des Kontos über den Posten der Zollabfertigung“ mitverdient werden.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges

Speditionen verstehen sich i. d. R. als hafenundabhängig und standortneutral und bieten ihre Dienstleistungen häufig europa-/weltweit an. Dennoch äußern viele der sog. Seehafenspediteure, dass sie versuchen, wenn möglich die dt. Seehäfen zu nutzen. Andererseits ist die Wahrnehmung, dass nur sehr selten eine ausgeprägte Affinität seitens der deutschen verladenden Unternehmen zu den deutschen Seehäfen besteht.

Die Spedition richtet sich vielfach nach den Vorgaben der Kunden hinsichtlich der Wahl des Transportweges, die insbesondere bei großen Verladern mit Inhouse Logistik Kompetenz stark ausgeprägt ist. Bei langfristigen Kontrakten sind exakte Routen bereits in den Ausschreibungsunterlagen vordefiniert. Wichtigstes Kriterium für die Kundschaft ist i. d. R. die Gestaltung des Nachlaufs (Laufzeit, Kosten). Auch ein Verloader mit Sitz an der niederländischen Grenze kann sein Lager in Hamburg haben, bevorzugt daher den Import über den Hamburger Hafen und finanziert eher die EUSt vor, als dass er hohe Nachlaufkosten bei einem Import über die Westhäfen in Kauf nimmt.

Inwiefern das EUSt Erhebungsverfahren einen Effekt auf die Wahl des Transportweges und Importhafens hat, scheint für die meisten Befragten nicht bestimmbar. Abweichende Regelungen im Vergleich zu anderen Staaten sind immer erklärungsbedürftig. So berichten einzelne Akteure basierend auf Kundenfeedback und der zunehmenden Kenntnis des Themas, dass die Bedeutung zumindest gefühlt zugenommen hat.

Die angespannte Marktsituation mit eingeschränkter Verfügbarkeit von Frachtraum/ Containern sowie der starke Anstieg der Seefrachtraten und die Staus in den Häfen haben in den vergangenen Jahren vieles überlagert.

Es wurde über Kunden berichtet, die aufgrund des Erhebungsverfahrens auf Wettbewerbshäfen ausweichen, wobei es auf Nachfrage nicht möglich war, die genaue Anzahl noch konkrete Unternehmen zu benennen. Einzelne Befragte sprechen zudem von einer gewissen Dunkelziffer, d. h. Kunden, die keinen konkreten Grund für eine Verkehrsverlagerung angeben, es jedoch wahrscheinlich ist, dass das Erhebungsverfahren der ausschlaggebende Grund war. Eine direkte Beteiligung der bekannten Unternehmen wurde über die Speditionen/Logistikdienstleister angefragt, konnte jedoch nicht realisiert werden.

Die Befragten berichten von Anfragen von Kunden, die Waren nach Deutschland einführen möchten, aber die Unternehmen selbst über keine eigene Niederlassung in Deutschland und dt. Steuer- nummer verfügen. Diese Unternehmen müssen zunächst die EUSt in Deutschland abführen, um sich diese anschließend mit einem gewissen Aufwand erstatten zu lassen. Dieser Aufwand entfällt bei Einfuhr z. B. über einen niederländischen Hafen komplett. Zudem geht potenziell weitere Wertschöpfung verloren, wenn dieses Unternehmen ein Verteilzentrum in den Niederlanden statt in Deutschland nutzt (vgl. 7.2.2.6 Case Study Kontraktlogistik).

Weiterführend wurden Performanceprobleme und eine verzögerte Abfertigung insbesondere im Hamburger Hafen sowie vermehrte Zollprüfungen angeführt, welche die Wahrnehmung eines umständlichen Importverfahrens eher bekräftigen. So müssen für bestimmte Wareneinfuhren mehrere Ansprechpartner bzw. Landes- oder Bundesbehörden hinzugezogen werden. Die Zuständigkeiten

erscheinen für einzelne Befragte teilweise unklar, während es in Wettbewerbshäfen in andern EU-Staaten nur einen zentralen Ansprechpartner gibt.

#### Optimierungsbedarf

Die Befragten gaben an, dass es trotz nationaler Besonderheiten in den meisten Mitgliedstaaten der EU, den Anschein macht, als seien anderen Mitgliedsstaaten beim Erhebungsverfahren weiter als Deutschland. Speditionen/Logistikdienstleister, die sich als überregional und grenzüberschreitend agierende Dienstleister verstehen, wünschen sich zumindest eine einheitliche europäische Lösung in Form eines Verrechnungsmodells.

### 7.2.2.2 Große Industrie- und Handelsunternehmen, große Mittelständler

#### Bewertung der Neuregelung

Die Umstellung ist im Effekt nicht ausreichend, um die bürokratischen Aufwände aufzuwiegen. Diese bürokratischen Aufwände in Form der Steuererhebung durch die Zollbehörden, die Notwendigkeit des Geltendmachens des Vorsteuerabzugs bei den Finanzbehörden mit allen damit verbundenen Erklärungs- und Dokumentationspflichten) überwiegen bei weitem die Vorteile.

Die Befragten berichten von einem enormen bürokratischen Aufwand, insbesondere im Prüfungsfall. So müssen für die Umsatzsteuerprüfungen die Einfuhrabgabenbescheide 10 Jahre auffindbar vorgehalten werden. Da eine Übermittlung strukturierter Datensätze der Zollbehörden an die Finanzbehörden für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht stattfindet, ist das Verfahren im Grunde genommen immer noch papierähnlich.

Der Grad der Digitalisierung befindet sich nach Einschätzung der Befragten auf dem Stand der 1990er Jahre und entspricht in keiner Weise den Anforderungen an eine moderne end-to-end-Digitalisierung der Zoll- und Steuerbehörden, welche auch die Übermittlung der Daten an die Steuerpflichtigen oder deren Finanzbehörden miteinschließt.

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

Die Betroffenheit ist sehr individuell und kann von unterschiedlichen Faktoren wie Unternehmensgröße und -organisation (z. B. Konzern mit vielen Tochterunternehmen), der Branche und Integrationsgrad in globale Lieferketten sowie der Anteil des Importvolumens aus Drittländern im Verhältnis zur gesamten Unternehmensleistung. Bei vielen produzierenden Unternehmen ist die EUSt eine zu „kleine Größe“ in der Gesamtbilanz. Größere Unternehmen mit internationaler Abdeckung sind vielfach in mehreren europäischen Ländern zur Umsatzsteuer registriert, die Notwendigkeit für einen Fiskalvertreter entfällt somit. Zudem besitzen die meisten Akteure eine Bewilligung für den laufenden Zahlungsaufschub.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges

Für die Wahl des Transportweges bzw. Importhafens spielt das Erhebungsverfahren keine Rolle. Die Entscheidung wird von den jeweiligen für Logistik, Transport, Supply Chain Management usw. bzw. derer für den Einkauf der entsprechenden Dienstleistungen Verantwortlichen in den Unternehmen getroffen. Für diese Entscheidung werden i. d. R. nicht die für Zoll und Steuern verantwortlichen Kolleg/innen einbezogen. Vorrangig sind vielmehr logistische Erwägungen wie die Nähe zum Verwendungsort der Ware (Produktion, Lager, Filiale, Standorte der Kunden o. ä.), Transportkosten, -

frequenz, -kapazität oder Servicequalität in der Transportkette. Bei „Gleichstand“ der logistischen Umstände (insbesondere bei hafenfernen Standorten) spricht das Erhebungsverfahren der EUST nach Aussage der Befragten gegen eine Nutzung der deutschen Seehäfen. Hinzukommen jedoch auch das Vorhandensein bestimmter Infrastrukturen und Fazilitäten in den Häfen, welche dafür sorgen, dass auch Unternehmen aus dem norddt. Raum vielfach die Westhäfen nutzen. Ein Beispiel dafür ist die ausgeprägte Lagerinfrastruktur in den Häfen Antwerpen und Rotterdam und deren Nutzung durch die chemische Industrie.

#### Optimierungsbedarf

Die Erfahrungen der Niederlande und anderer europäischer Nachbarländer lassen das Verrechnungsmodell als Best Practice erscheinen. Dessen Umsetzung scheint aus Sicht der Befragten als einzig sinnvolle Lösung. Nur mit einem Verrechnungsmodell lassen sich die bürokratischen Lasten der Unternehmen auf das notwendige Mindestmaß reduzieren bei gleichzeitiger Sicherstellung der Erhebung der EUST. Die Erfahrungen bei der Einführung des Import-One-Stop-Shop für Kleinbetragssendungen seit dem 1.7.2021 sollten eng beobachtet werden. Hieraus lassen sich möglicherweise gute Ansätze für das generelle Verfahren der Erhebung der EUST ableiten.

### 7.2.2.3 Kleine und mittelständische Handelsunternehmen

#### Bewertung der Neuregelung

Das Fristenmodell wird skeptisch bzw. negativ gesehen, da die EUST nach wie vor erst vorverauslagt werden und anschließend auf die Erstattung vom Finanzamt gewartet werden muss. Somit wird den Unternehmen wichtige Liquidität entzogen, die nicht für das eigentliche Geschäft zur Verfügung steht. Das Fristenmodell und die dadurch notwendige Nutzung eines eigenen Aufschubkontos adressiert aus Sicht kleiner und mittlerer Unternehmen nur die Großindustrie oder große Mittelständler. Die Wahrnehmung ist, dass die Beantragung einer Bewilligung für den laufenden Zahlungsaufschub mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden ist, der lediglich von großen Unternehmen mit eigens dafür zuständigen Mitarbeiter/innen (interne Expertise) bzw. externer Expertise bewältigt werden kann. Zudem gehen aus Sicht der Befragten mit dem Führen eines Aufschubkontos erhebliche Verpflichtungen für ein Unternehmen ggü. dem Zoll einher. Ein Unternehmen berichtet davon, dass ihnen die Bewilligung des laufenden Zahlungsaufschubs für eigene Abgaben verwehrt wurde, da die Anzahl der jährlichen Einfuhren nicht die Mindestschwelle von 25 überschritten wurde.<sup>193</sup>

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

Die Betroffenheit ergibt sich für die Handelsunternehmen kleiner und mittlerer Größe aufgrund hoher Warenwerte bei vergleichsweise geringen Transportvolumen, wodurch die EUST im Verhältnis zum Gesamtgeschäftsvolumen stärker ins Gewicht fällt als z. B. bei großen Händlern oder produzierenden Unternehmen.

I. d. R. verfügen die Unternehmen nicht über ein eigenes Aufschubkonto sondern nutzen das Aufschubkontos der Spedition/des Logistikdienstleisters. Jedoch wird die spätere Zahlungsfrist für die EUST. und der damit verbundene Liquiditätsvorteil meist nicht weitergegeben, z. T. wird dieser sofort bzw. sogar schon im Voraus fällig.

<sup>193</sup> Der Zahlungsaufschub ist nur zu bewilligen, wenn der Antragsteller mindestens 2 Abfertigungen unter Inanspruchnahme des bewilligten Zahlungsaufschubs im Monat oder 25 entsprechende Abfertigungen im Jahr durchführt, VSF Z 0914 DV über den laufenden Zahlungsaufschub, Abs. 209. Nach einer Fachmeldung der Deutschen Zollverwaltung v. 13.06.2022 ist gleichsam ausreichend, wenn die EUST-Beträge mindestens EUR 10.000/Monat bzw. EUR 120.000/Jahr betragen.

### Relevanz für die Wahl des Transportweges

In dieser Gruppe findet sich das einzige verladende Unternehmen, welches im Rahmen der Marktumfrage eingebunden werden konnte und das Erhebungsverfahren als den entscheidenden Grund für eine Verkehrsverlagerung in die Westhäfen angegeben hat. Bei Umstellung auf die Verrechnungslogik wurde eine Rückverlagerung in die dt. Seehäfen Aussicht gestellt.

Z. T. wurden die Unternehmen erst durch ausländische Lieferanten auf die Verrechnungsmöglichkeit in den Nachbarländern aufmerksam gemacht. Insbesondere für norddt. Unternehmen ist aufgrund der Nähe zu den dt. Seehäfen eine permanente Nutzung der Wettbewerbshäfen eigentlich kein Thema, da die Mehrkosten beim Nachlauf den Vorteil zunichtemachen würden. Anders stellt sich die Situation jedoch aus Sicht eines Importeurs in Süddeutschland dar bei ähnlich hohen Nachlaufkosten verbleibt lediglich der Steuervorteil in den Wettbewerbshäfen.

### Optimierungsbedarf

Angesichts der Relevanz der Seehäfen für Importe nach Deutschland ist eine Anpassung an die Wettbewerbsstandorte und die dort geltenden Verfahren eigentlich obsolet.

## 7.2.2.4 Häfen

### Bewertung der Neuregelung

Die Hafenwirtschaft und die norddeutschen Handelskammern haben sich in den vergangenen Jahrzehnten intensiv in die Diskussion um eine Neuregelung des Erhebungsverfahrens eingebracht, weil das bis 30. November geltende Modell als Standortnachteil im Wettbewerb mit den europäischen Nachbarstaaten bewertet wurde. In einem gemeinsamen Informationspapier<sup>194</sup> verschiedener Industrie-, Handels-, Logistik- und Verkehrsverbände sowie Handelskammern aus dem November 2020, welches durch den Zentralverband der deutschen Seehafenbetriebe e. V. (ZDS) initiiert wurde, wird die „Einführung des Fristenmodells als erster wichtiger Schritt zur weiteren Optimierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer begrüßt“, mit der eine Annäherung an die Verfahrensweisen in den meisten EU-Staaten vollzogen wird. Jedoch wird zudem gefordert, dass auf die Verknüpfung mit einem Aufschubkonto verzichtet werden sollte, damit alle Unternehmen von dem Fristenmodell profitieren können. Ebenso wird betont, dass das Ziel nach wie vor die Einführung eines Verrechnungsmodells sein muss (vgl. Optimierungsbedarf).

In einem von der Hamburg Port Authority (HPA) im Zuge der Neuregelung veröffentlichten Erklärvideo<sup>195</sup> soll den Kunden des Hamburger Hafens die neue Verfahrensweise verdeutlicht werden. Dabei ist die Rede von einem weiteren Pluspunkt und Liquiditätsvorteil, der durch den Aufschub der Zahlung der EUSt für alle Importeure entstehen soll. Zudem wird darauf hingewiesen, dass viele Unternehmen die EUSt als Vorsteuer absetzen können und bei frühzeitigem Einreichen der Umsatzsteuererklärung „profitieren“, bevor die Umsatzsteuer überhaupt gezahlt werden muss.

### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

Die Relevanz des Themas ist für die Hafenstandorte sehr unterschiedlich ausgeprägt, was im Wesentlichen auf die unterschiedlichen korrespondierenden Zielmärkte bzw. Importquoten aus Drittländern aber auch auf den spezifischen Güter- und Ladungsmix zurückzuführen ist. So hat bspw. das Vereinigte Königreich seit dem Brexit den Status eines Drittlandes, was sich u. U. auf Häfen mit sog.

<sup>194</sup> <https://www.biek.de/download.html?getfile=2798>.

<sup>195</sup> [https://www.youtube.com/watch?v=SK\\_\\_twc-IJ4](https://www.youtube.com/watch?v=SK__twc-IJ4).

UK-Verkehren auswirkt. Ein weiteres Bsp. sind Verkehre von und nach Russland, die aufgrund der Sanktionen infolge des Krieges in der Ukraine so gut wie keine Rolle mehr spielen und absehbar auch nicht spielen werden, was dafür gesorgt hat, dass der ohnehin bereits sehr geringe Drittlandsanteil in den deutschen Ostseehäfen mittlerweile quasi bei null liegt. Bestimmte Geschäfte bzw. Güterarten unterliegen aufgrund komplexer logistischer Anforderungen zudem weniger starken Verlagerungsrisiken als z. B. das Containersegment. Als nicht direkt Betroffene (zahlen keine EUSt) befürchten die Häfen dennoch einen Wettbewerbsnachteil aufgrund unterschiedlicher Regelungen im Vergleich zu anderen EU-Staaten. Die grundsätzliche Relevanz des Themas für einen Hafenstandort als indirekt Betroffene sollte sowohl Vertreter/innen von Hafenbehörden als auch Umschlagbetrieben grds. bekannt sein. Ggf bedarf es aufgrund unterschiedlicher Organisations- oder Betreibermodelle und der damit einhergehenden Nähe zur Kundschaft eines gewissen Abstraktionsvermögens hinsichtlich der Relevanz des Themas für die Kundschaft. Während sich die in den Häfen ansässigen Unternehmen auf die Rahmenbedingungen an den jeweiligen Standorten einstellen müssen bzw. versuchen können, auf Verbesserungen einzuwirken, können deren Kunden im Zweifel für ihre Ein- und Ausfahrten auf andere Häfen in benachbarten Staaten ausweichen. Die zuvor geschilderten Zusammenhänge und der Grad der Betroffenheit spiegeln sich demzufolge auch in der Rücklaufquote und dem damit zum Ausdruck gebrachten Interesse an dem Thema für die unterschiedlichen Häfen wider.

Die befragten Vertreter von Umschlagbetrieben konnten bis dato über keine nennenswerten Abwanderungen aufgrund der geltenden EUSt Regularien berichten. Auf die Frage, ob ein Kontakt zu den direkt betroffenen Kunden vermittelt werden könne, wurde bestätigt, dass es auch in der Vergangenheit bereits schwierig war, Unternehmen zu finden, die bereitwillig über Erfahrungen aus der Praxis und ihre Betroffenheit berichten.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges

Das Thema EUSt hat seit vielen Jahren einen festen Platz bei der Nennung von Wettbewerbsnachteilen der deutschen Seehäfen und wird auch regelmäßig bei der Anbahnung von neuen Geschäften (zuletzt z. B. Tesla) angeführt bzw. dann genannt, wenn Verkehre statt über einen dt. Seehafen über einen Wettbewerbsstandort in einem europäischen Nachbarland geroutet werden. Es gibt jedoch unterschiedliche Einschätzungen, inwiefern das Thema tatsächlich ausschlaggebend ist oder vielmehr die Umschlagleistung, Kosten und die see- bzw. landseitige Anbindung die maßgeblichen Kriterien für die Wahl eines Hafens sind. Der statistische Nachweis eines Effekts auf die Umschlagentwicklung erscheint aus Sicht der befragten Häfen angesichts zahlreicher anderer überlagernder Einflussfaktoren nicht möglich. Auch die z. T. mit der Bewertung des EUSt-Erhebungsverfahrens verbundene grundsätzliche Kritik an der Zollabfertigung (Prozesse, Schnittstellen, Servicequalität usw.) seitens der Hafenkundschaft lässt vermuten, dass die Hafenwahl auf Basis vielfältiger Kriterien getroffen wird. Es wird wahrgenommen, dass die Wettbewerbshäfen vor allem in den Niederlanden aktiv mit einer aus ihrer Sicht vorteilhaften Verfahrensweise beim Thema EUSt werben. Allerdings wird bezweifelt, dass sich dies materialisiert, zumal es sich bei dem Großteil der über die Benelux-Häfen abgefertigten Waren um Transitladung handelt, die nicht vor Ort bleibt und somit keine weitere Wertschöpfung in den Staaten generiert, woran auch Unterschiede bei der Erhebung der EUSt nichts ändern würden.

#### Optimierungsbedarf

Einzelne Vertreter betonen die Notwendigkeit einer Angleichung des EUSt Regimes an die Westhäfen. So wird in dem ZDS-Informationspapier betont, „dass das Verrechnungsmodell das Ziel bleiben muss, weil dadurch kein Liquiditätsabfluss entsteht und der bürokratische Aufwand minimiert wird“. Nur so könne der „Wettbewerbsnachteil, der durch die Nicht-Anwendung des Verrechnungsmodells

besteht, vollständig ausgeräumt werden“. Mit Bezug auf das Fristenmodell wird darauf hingewiesen, dass auf die Verknüpfung mit einem Aufschubkonto verzichtet werden sollte, damit alle Unternehmen davon profitieren können.

Andere erwarten mit Einführung eines Verrechnungsmodells lediglich eine gefühlte Verbesserung, deren Entscheidungsgewicht im Wettbewerb der Seehäfen nur schwer belegbar scheint. Angesichts des abzusehenden Aufwands in der Verwaltung auf Bundes- und Landesebene und damit einhergehender Widerstände wird von einzelnen zumindest die gesamtwirtschaftliche Grundlage einer solchen Anpassung angezweifelt. Stattdessen wird vorgeschlagen, dass die dt. Seehäfen ihrerseits vielmehr mit der Neuregelung und anderen Standortvorteilen werben sollten, um dem offensiven Marketing der Westhäfen etwas entgegenzusetzen.

### 7.2.2.5 Zollverwaltung

#### Bewertung der Neuregelung

Das Saldieren der EUSt mit der Vorsteuer hat in der Praxis häufig nicht funktioniert, da der Zeitraum zwischen Entrichtung der EUSt gegenüber der Zollverwaltung und Einreichung der UStVA zum Vorsteuerabzug der EUSt gegenüber dem Finanzamt zu kurz bemessen war. Daher hat der Bund mit der Einführung des Fristenmodells einen Aufschub der Fälligkeit, d.h. ein verlängertes Zahlungsziel gegenüber der Zollverwaltung, gewährt. Jedoch kam der damit beabsichtigte Liquiditätseffekt zum Zeitpunkt der Befragung nicht zum Tragen, da das Thema Kapitalbindung aufgrund der tw. vorherrschenden Negativzinsen in dem Zusammenhang keine Rolle gespielt hat. Im Gegenteil, die Zollverwaltung hat temporär dem vielfachen Wunsch der Wirtschaft entsprochen, eine Zahlung vor Fälligkeit zuzulassen. Das wiederum führte in der Zollverwaltung zu einem hohen Aufwand bei der Überwachung der Zahlungseingänge, da die Abgabenlast z. T. nicht in Gänze, sondern gestückelt beglichen wurde. Während die auf den Aufschubkonto zuvor gebuchten Beträge einmal (zum 16. des auf die Einfuhr folgenden Monats) eingezogen wurden, waren einige Speditionen gewillt, lediglich Einzelfälle zu beglichen, für die sie wiederum bereits von ihren Kunden bezahlt worden waren, während die restlichen Vorgänge unbezahlt verblieben.

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

Das Entgegenkommen für eine vorzeitige Entrichtung der EUSt durch den Zoll erzeugte zum Zeitpunkt der Befragung einen hohen Überwachungsaufwand.

Die Zollverwaltung ist seit vielen Jahren in die Diskussion eingebunden; ihr sind die Argumente der Hafenvirtschaft insbesondere hinsichtlich der Kapitalbindung bekannt.

Es besteht der Eindruck, dass Importeure möglichst schnell ihre Einfuhren abwickeln wollen und eigentlich nicht in die operative Zollabwicklung eingebunden sein wollen. Daher haben sie i. d. R. auch kein Interesse an der Beantragung eines eigenen Aufschubkontos einhergehend mit Bewilligungen, etwaigen Sicherheiten, Zollprüfungen usw. Stattdessen greifen sie auf externe Expertise zurück, die als Dienstleistung auf dem Markt angeboten wird (z. B. Speditionen, Zolldeklaranten usw.) Beim Hauptzollamt Hamburg waren zum Zeitpunkt der Abfrage (Juli 2021) rund 1.500 Aufschubkonten bewilligt. Ein Effekt der Rechtsänderung zum 1.12.2020 war nicht feststellbar. Im Gegenteil, die Anzahl der bewilligten Aufschubkonten war sogar leicht rückläufig. Es ist der Zollverwal-

tung bekannt, dass Speditionen/Logistikdienstleister ihre Kunden mitunter drängen, eigene Aufschubkonten zu nutzen. Offensichtlich befinden sich diese Kunden nicht im Zuständigkeitsbereich des HZA Hamburg oder sie folgen dieser Aufforderung nicht.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges

Die Nutzer empfinden das Verfahren überwiegend als kompliziert, was die Vermutung zulässt, es könne zu einem wirtschaftlichen Schaden für die Häfen oder den Wirtschaftsstandort Deutschland führen. Die Sonderrolle Deutschlands im Vergleich zu den europäischen Nachbarstaaten scheint hier kein Marktvorteil zu sein, was sich auch in den Werbemaßnahmen der Westhäfen widerspiegelt – Tenor: „bei uns ist es einfacher“. Es ist jedoch nicht zu unterschlagen bzw. zu vernachlässigen, dass für den u. U. notwendigen Fiskalvertreter für eine Einfuhr über einen Hafen in einem europäischen Nachbarstaat auch Kosten anfallen.

#### Optimierungsbedarf

Das föderale System (Finanzverfassung/GG) wird in der Diskussion vielfach als Grund für das bestehende Erhebungsverfahren (Zahlung der EUSt an den Bund, Erstattung der USt durch die Länder) gesehen. Es scheint, dass es in den Finanzverwaltungen der Bundesländer unterschiedliche Positionen hinsichtlich einer über das Fristenmodell hinaus gehenden Neuregelung des Erhebungsverfahrens im Sinne einer Direktverrechnung gibt.

### 7.2.2.6 Case Study Kontraktlogistik

Als Kontraktlogistik wird eine langfristige Kooperation zwischen einem Unternehmen (i. d. R. aus Handel oder Industrie) und einem Logistikdienstleister zur Erbringung von Logistikdienstleistungen und häufig auch darüber hinaus gehende sog. Value Added Services verstanden. Mit einem Marktvolumen von 80 Mrd. Euro (2019)<sup>196</sup> ist die Kontraktlogistik das mit Abstand größte Segment im gesamten Logistikmarkt (285 Mrd. Euro) in Deutschland.

Die sehr dynamische Entwicklung in der Kontraktlogistik vor allem in den 2000er Jahren war geprägt durch einen Trend zur Konzentration auf Kernkompetenzen bei den verladenden Unternehmen und dem daraus resultierenden Outsourcing von Logistikleistungen. Trotz gegenläufiger Insourcing-Strategien in einzelnen Branchen hat sich das Wachstum in den vergangenen Jahren auch aufgrund des anhaltenden E-Commerce Booms kaum abgeschwächt. Wie auch in anderen Segmenten hat die Coronapandemie im Bereich der Kontraktlogistik für einen Einschnitt gesorgt. So ist der weltweite Kontraktlogistikmarkt im Jahr 2020 um 3,3 % geschrumpft, in Europa sogar um 5,0 %. Jedoch konnten die Rückgänge im Jahr 2021 wieder aufgeholt und ein weltweites Marktwachstum von 8,7 % verzeichnet werden. Für 2022 wird ein Wachstum von 7,1 % prognostiziert.<sup>197</sup>

Der Kontraktlogistikmarkt ist zwar fragmentiert, wobei die hohe Kapitalbindung für hohe Eintrittsbarrieren sorgt, weshalb nur wenige kleine oder mittlere Akteure in dem Segment in Erscheinung treten. Neben DHL, DB Schenker, Kühne und Nagel zählen Hellmann, Fiege und CEVA zu den größten Marktakteuren in Westeuropa.

Die Herausforderungen für die Kontraktlogistik werden nachfolgend am Beispiel eines mittelständischen Logistikdienstleisters verdeutlicht.

<sup>196</sup> Fraunhofer Arbeitsgruppe für Supply Chain Services SCS.

<sup>197</sup> <https://www.dvz.de/rubriken/logistik/industrie-und-handelslogistik/detail/news/kontraktlogistik-zeichen-stehen-klar-auf-wachstum.html>

Das Unternehmen hat weltweit mehrere Tausend Beschäftigte an verschiedenen Standorten. Der Hauptsitz des Unternehmens befindet sich in Süddeutschland. Neben den klassischen Dienstleistungen der Transportlogistik bietet das Unternehmen zahlreiche zusätzliche Dienstleistungen an und hat sich u. a. auf Kontraktlogistik für Kunden aus den Branchen Automotive, Elektronik, Textil und Healthcare spezialisiert. Die weltweit bewirtschaftete Lagerfläche wird mit mehr als 500.000 m<sup>2</sup> angegeben. Zu den zahlreichen Lagerstandorten in Deutschland zählen auch eine Niederlassung im Hamburger Hafen sowie große Lagerstandorte in Süddeutschland. Auf europäischer Ebene verfügt das Unternehmen u. a. über eine starke Präsenz in den Niederlanden mit einem eigenen Tochterunternehmen und mehreren Niederlassungen. Somit ist das Unternehmen bestens mit den importspezifischen Rahmenbedingungen und den unterschiedlichen Verfahrensweisen bei der Erhebung der EUSt in beiden Ländern vertraut und weiß um die daraus resultierenden Wettbewerbsvor- und -nachteile. Bei jeder Ausschreibung stehen mithin die deutschen Niederlassungen des Unternehmens in einem gewissen Wettbewerb mit ihren niederländischen Kollegen/innen und hatten in den vergangenen Jahren immer wieder das Nachsehen, was diese unmittelbar auf den Effekt aus der EUSt – die in den Niederlanden direktverrechnet werden kann – zurückführen und mit welchem die niederländischen Standorte aktiv werben. Über die beiden großen Unternehmensstandorte in Amsterdam und Rotterdam werden u. a. Waren für US-amerikanische Großkunden aus den Bereichen Medizin- und Elektrotechnik abgefertigt, die über die jeweiligen Seehäfen importiert und häufig eigentlich für den deutschen Markt bestimmt sind, so dass grds. auch eine Eingangsabfertigung in Deutschland denkbar wäre.

Bei der Wahl des Eintrittspunktes in die EU nehmen Kunden aus Übersee oder Fernost allerdings häufig keine weiterführende Differenzierung vor, sondern wählen meist den günstigsten Weg. Aufgrund der Kapitalbindung durch die EUSt (tw. zweistellige Millionenbeträge) können in Deutschland nicht die gleichen Rahmenbedingungen geboten werden wie in den Niederlanden. Dieser Nachteil kann von einem Logistiker wie dem beschriebenen Unternehmen nicht ausgeglichen werden, zumal mit den niederländischen Standorten eine unternehmensinterne Alternative zur Verfügung steht. Das führt jedoch auch dazu, dass die mit den Geschäften zusammenhängenden ca. 100-200 Arbeitsplätze aufgrund der attraktiveren Rahmenbedingungen dauerhaft in den Niederlanden und nicht in Deutschland entstanden sind. Zwar wurde versucht, mit Hilfe einer Einfuhr mit Anschlusslieferung innerhalb der EU (sog. Verfahren 42) die Waren nach Einfuhr über einen niederländischen Hafen in einen der Logistikstandorte des Unternehmens nach Deutschland zu bringen und das Problem so zu lösen, was aber von Seiten der Zollverwaltung hohe Hürden mit Blick auf die Umsetzung mit sich bringt.

Das Beispiel zeigt exemplarisch welche Bedeutung das Thema für den gesamten Logistik- und Wirtschaftsstandort Deutschland im innereuropäischen Wettbewerb haben kann. Dabei sind sowohl hochwertige Güter (Kosteneffekt) wie Medizintechnik als auch hoch frequente Gütergruppen (Mengeneffekt) wie Drucker oder Laptops aber auch Konsumgüter und Textilien betroffen. In großen Unternehmen ist häufig die entsprechende Expertise vorhanden und es besteht genaue Kenntnis über die unterschiedlichen Verfahrensweisen, was z. T. dazu genutzt wird, Druck auf die Logistiker auszuüben. Dagegen wissen KMU teilweise gar nicht, dass es überhaupt Unterschiede gibt. Sofern es sich, wie in dem geschilderten Fall, um ausländische Unternehmen handelt, deren Entscheider nicht in Europa sitzen, ist kein Verständnis für länderspezifische Regelungen und damit einhergehende Befindlichkeiten einzelner Branchen zu erwarten und somit auch keinen Einfluss auf die Wahl des Transportwegs/Hafens. Im Sinne der Wettbewerbsgleichheit resultiert aus den vorangestellten Praxiserfahrungen der Wunsch, europaweit die gleichen Regeln für die Erhebung der EUSt zu schaffen.

### 7.3 Zusammenfassung

Die Ergebnisse der qualitativen Analyse lassen sich wie folgt zusammenfassen.

#### Bewertung der Neuregelung

- ▶ Wenn sich Befragte positiv zur Neuregelung geäußert haben, war dies in der Regel mit dem Hinweis verbunden, dass es sich um einen ersten wichtigen Schritt zur Optimierung des Erhebungsverfahrens handelt, dem weitere Anpassungen folgen müssten.
- ▶ Speditionen bewerten die Neuregelung durchweg negativ. Aufgrund der verlängerten Fälligkeit sammeln sich potenziell höhere Beträge an als zuvor, weshalb ein höheres Ausfallrisiko besteht. Die aufgeschobene Fälligkeit wird zudem häufig nicht an die Kundschaft weitergegeben, die zu einem großen Teil die Aufschubkonten der Speditionen nutzt. Der beabsichtigte Effekt kommt demzufolge nicht bei der adressierten Zielgruppe insbesondere den kleinen und mittelgroßen Unternehmen an. In vielen Unternehmen der verladenden Wirtschaft wurde die Neuregelung zwar wahrgenommen, hat aber keine Resonanz hervorgerufen. Neuregelungen führen in den Unternehmen zu administrativem Aufwand, der sich in Konzernen mit einer Vielzahl an Tochtergesellschaften möglicherweise multipliziert.
- ▶ Der beabsichtigte Liquiditätseffekt ist bedingt eingetreten (vgl. Kapitel 5.2 Bewertung), auch weil das Modell nur an Unternehmen mit eigenem Aufschubkonto adressiert ist. Eine Erhöhung der Anzahl an EUST-Aufschubkonten ist laut Zollverwaltung seit der Neuregelung nicht erkennbar. Angesichts der „Negativzinssituation“ im Untersuchungszeitraum leisten einzelne Unternehmen Vorabzahlungen, wodurch sich der beabsichtigte Effekt quasi aufhebt. Angesichts dessen wünschen sich einzelne Interviewpartner eine Rückstellung auf das vor der Neuregelung geltende Modell.
- ▶ Fehlende Schnittstellen zwischen den Behörden und der geringe Grad der Digitalisierung in der Importabfertigung führen dazu, dass das Erhebungsverfahren als sehr kompliziert wahrgenommen wird.
- ▶ Die Langwierigkeit und Historie des Gesetzgebungsprozesses und seiner Anpassung führen zu Unzufriedenheit und Frustration bei einzelnen Marktteilnehmern. Die Befragten äußerten Unverständnis über eine deutsche Sonderrolle, in der im Gegensatz zu den europäischen Nachbarn, die durch die Regelungen des europäischen Mehrwertsteuerrechts gegebenen Möglichkeiten nicht ausgeschöpft werden.

#### Relevanz für die Geschäftstätigkeit (Betroffenheit)

- ▶ Angesichts der Resonanz scheint die Betroffenheit in der Gruppe der Spediteure am größten, wobei insbesondere das Ausfallrisiko und der administrative Aufwand betont werden.
- ▶ Einige Logistiker/Speditionen versuchen ihre Kunden auf die Möglichkeit eines eigenen Aufschubkontos aufmerksam zu machen.
- ▶ Die Importeure sind in unterschiedlichem Maße betroffen, dies hängt von Faktoren wie Unternehmensgröße, Zweck und Integrationsgrad in globale Lieferketten ab. In großen produzierenden Unternehmen ist die EUST vielfach eine zu geringe Größe in der Gesamtbilanz des Unternehmens. Größere Unternehmen mit internationaler Abdeckung sind bereits vielfach in mehreren europäischen Ländern zur Umsatzsteuer registriert. Zudem verfügen die großen Akteure meist über ein eigenes Aufschubkonto.
- ▶ Da die EUST zunächst nach wie vor verauslagt werden muss und die EUST erst zeitlich nachgelagert als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, wird den Unternehmen kurzfristig Liquidität entzogen, was sich insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen bemerkbar macht. Nicht zuletzt die Anhebung der Zinsen führt bei Liquiditätsbedarf zu einer echten Belastung der Wirtschaftsbeteiligten.

- ▶ Die Hafenstandorte sind angesichts unterschiedlich stark ausgeprägter Marktanteile am Drittlandgeschäft unterschiedlich von der Thematik betroffen, wobei Ereignisse wie der Brexit und der Krieg in der Ukraine in diesem Zusammenhang potenziell weitere Verschiebungen mit sich bringen können.
- ▶ Das Angebot der Zollverwaltung (aufgrund der Negativzinssituation zum Zeitpunkt der Befragung), eine Zahlung vor Fälligkeit und das Begleichen von Einzelfällen zuzulassen, führt dort zu einem hohen administrativen Aufwand bei der Überwachung der Zahlungseingänge, da die Abgabenlast häufig nicht in Gänze, sondern gestückelt beglichen wird.

#### Relevanz für die Wahl des Transportweges

- ▶ Logistische Faktoren, wie die Entfernung zur Produktion oder Distributionszentren und Transportkosten sind für die meisten Unternehmen ausschlaggebend für die Wahl des Transportweges. Insbesondere große Importeure sind in mehreren europäischen Ländern zur Umsatzsteuer registriert und importieren über den nächstgelegenen See- bzw. Flughafen.
- ▶ Das Fallbeispiel hat gezeigt, dass sich die Relevanz auch auf ausländische Unternehmen erstreckt, die zwar nach Deutschland einführen, jedoch über keine Niederlassung oder steuerliche Registrierung in Deutschland verfügen und sich demzufolge den Einfuhrhafen mit dem aus ihrer Sicht einfachsten Erhebungsverfahren auswählen.
- ▶ Lediglich ein Interviewpartner hat zum Ausdruck gebracht, dass er aufgrund des bestehenden Verfahrens Einfuhren über die Westhäfen abwickelt und im Falle einer Angleichung wieder zurück verlagern würde.
- ▶ Obwohl viele der befragten Unternehmen das aktuelle Erhebungsverfahren in Deutschland als Wettbewerbsnachteil bewerten, wird die Quantifizierung eines konkreten Verlagerungseffekts bzw. -potenzials offengelassen.
- ▶ Z. T. werden die dt. Seehäfen als teurer, langsamer und bürokratischer wahrgenommen, was sich auch in dem als kompliziert verstandenen Erhebungsverfahren widerspiegelt.
- ▶ Die Wettbewerbshäfen in den europäischen Nachbarstaaten zeigen anhand von umfassenden Werbemaßnahmen, dass sie sich ihres Vorteils aufgrund des Erhebungsverfahrens bewusst sind und können eine gefühlte Leichtigkeit in der Abfertigung vermitteln.

#### Optimierungsbedarf

- ▶ Das föderale System, d. h. das Auseinanderfallen der Zuständigkeiten für EUSt (Bund) und USt (Länder), wird als das wesentliche Hindernis hinsichtlich einer Weiterentwicklung der Umstellung wahrgenommen.
- ▶ Auf die Frage nach möglichem Optimierungsbedarf wünscht sich der Großteil der Befragten eine Lösung, die mit denen in den europäischen Nachbarländern vergleichbar ist, d. h. die Möglichkeit einer Saldierung von EUSt und Vorsteuer einhergehend mit einer Verbesserung der Kommunikation mit den unterschiedlichen Behörden unter Nutzung digitaler Lösungen.
- ▶ Mit Bezug auf das Fristenmodell wird darauf hingewiesen, dass auf die Verknüpfung mit einem Aufschubkonto verzichtet werden sollte, damit alle Unternehmen, und nicht lediglich ein ausgewählter Kreis, davon profitieren können.

## 8 Handlungsempfehlungen

Angesichts absehbarer und teilweise schon eingetretener Veränderungen der Rahmenbedingungen z. B. in Form gestiegener Zinsen und daraus resultierender Kosten für die Unternehmen besteht umgehender Handlungsbedarf. Aufgrund der Bedeutung des Außenhandels auch für Standorte im Binnenland sind alle Bundesländer aufgefordert, diesen Handlungsbedarf beim Bund zu adressieren und damit die Wettbewerbsfähigkeit der jeweiligen Regionen zu sichern.

### Studienergebnisse für die Evaluierung durch das BMF nutzen

Für das Jahr 2023, und somit 3 Jahre nach Einführung des Fristenmodells, plant das BMF eine eigene Evaluierung des Erhebungsverfahrens der EUSt. Die vorliegende Studie kann dafür als Grundlage dienen. Umfangreiche Erkenntnisse zu den unterschiedlichen Erhebungsverfahren in EU-Nachbarländern sowie vielschichtige Einschätzungen und Erfahrungen unterschiedlicher Prozessbeteiligter in der Importlogistikkette können weiterführend genutzt und punktuell vertieft werden – nicht zuletzt auch durch die Darstellung der Erhebungsverfahren in weiteren Mitgliedstaaten.

Die Autor/innen der Studie sowie das DMZ als Auftraggeberin der Studie stehen zudem jederzeit als Ansprechpartner/innen im Evaluierungsprozess und darüber hinaus für einen Austausch zur Verfügung.

### EU-Handlungsrahmen nutzen; Verrechnungslogik einführen

Das Verrechnungsmodell ist das mittlerweile flächendeckend in der EU verbreitete Standardmodell für die Erhebung der EUSt. Es ist noch einmal deutlich darauf hinzuweisen, dass Deutschland der einzige Mitgliedstaat in der Europäischen Union ist, der die Möglichkeiten des europäischen Mehrwertsteuerrechts nicht vollumfänglich ausgeschöpft hat. Neben den an dieser Studie beteiligten Mitgliedstaaten ist das Verrechnungsmodell auch in anderen Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Österreich, erfolgreich umgesetzt worden. Es wird empfohlen, die EU-rechtlichen Vorgaben, Möglichkeiten und Handlungsspielräume vollumfänglich auszuschöpfen und ein Erhebungsmodell zu entwickeln, welches einer Verrechnungslogik folgt. Dies führt zu einer Angleichung der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für die Einfuhr von Waren aus Drittländern in der EU. Diskussionen um potenzielle Effekte auf die Umschlagentwicklung an Verkehrsdrehscheiben wie Flug-/Seehäfen können vermieden werden, da sich diese mit ihren europäischen Wettbewerbern auf Basis eigentlicher Leistungsparameter wie Preis, Serviceportfolio, Qualität etc. messen können. Allein die Tatsache, dass einzelne Wettbewerbshäfen aktiv mit diesem Thema werben, lässt darauf schließen, dass hierin ein Wettbewerbsvorteil besteht.

### Europäische Nachbarstaaten zum Vorbild nehmen; dortige Erfahrungen nutzen

Bei der Ausgestaltung eines neu zu gestaltenden Erhebungsverfahrens im Sinne eines Verrechnungsmodells gilt es kein vollständig neues Verfahren zu entwickeln. Vielmehr erscheint es sinnvoll, auf ein bereits bestehendes Modell eines EU-Nachbarlandes (z. B. Österreich, Belgien oder die Niederlande) aufzusetzen und entsprechend der für Deutschland zu identifizierenden individuellen Anforderungen punktuell anzupassen. Im Rahmen der Analyse hat sich gezeigt, dass die Entwicklung des Erhebungsverfahrens in einzelnen EU-Staaten einer hohen Dynamik unterliegt, die als Optimierungswille interpretiert werden kann. So ist denkbar, die Inanspruchnahme der Direktverrechnung bei erfolgter umsatzsteuerlicher Registrierung des Steuerpflichtigen als Option vorzusehen. Die Erteilung einer besonderen Bewilligung erübrigt sich in diesem Fall.

### Deutsches Modell der Direktverrechnung entwickeln und umsetzen

Für die Festsetzung als auch die Erhebung der EUSt soll weiterhin die grundsätzliche Zuständigkeit der Bundeszollverwaltung bestehen bleiben.

Für die Direktverrechnung hingegen geht die Zuständigkeit für die Erhebung der EUSt unter bestimmten Voraussetzungen auf die Landesfinanzverwaltungen über. Auch in diesem Fall verbleibt allerdings die Zuständigkeit für die Festsetzung der EUSt weiterhin bei der Bundeszollverwaltung. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Direktverrechnung sind die folgenden:

- ▶ Die EUSt ist nach Artikel 77 UZK i.V.m. §§ 21 Abs. 2, 13 Abs. 2 UStG entstanden.
- ▶ Dies ist der Fall, wenn einfuhrabgabenpflichtige Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überlassen werden oder in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben übergeführt werden (sog. reguläre Einfuhren). Sofern die Abgabenschuld infolge vorschriftswidrigen Verbringens oder Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 79 UZK entsteht (sog. irreguläre Einfuhr), ist die Anwendung der Direktverrechnung nicht möglich. In diesem Fall verbleibt die Zuständigkeit für Festsetzung als auch Erhebung bei der Bundeszollverwaltung.
- ▶ Es liegt kein Fall der Nacherhebung vor.
- ▶ In den Fällen einer Nacherhebung wird keine Zuständigkeit der Finanzämter begründet. Dies ist der Fall, wenn z. B. die EUSt aufgrund zollrechtlicher Überprüfung nacherhoben oder durch ein Rechtsmittelverfahren vermindert wird.
- ▶ Der Schuldner der EUSt erklärt in der Zollanmeldung, dass er oder ein anderer zum Vorsteuerabzug Berechtigter von der Direktverrechnung Gebrauch macht.
- ▶ Der Schuldner der EUSt soll in einer gesonderten Kennzahl in der Zollanmeldung ausdrücklich von der Option zur Anwendung der Direktverrechnung der EUSt Gebrauch machen.
- ▶ Der Schuldner der EUSt ist zum vollen Vorsteuerabzug der EUSt im konkreten Fall berechtigt.
- ▶ Dazu muss er Unternehmer i. S. d. § 2 UStG sein und die Gegenstände für sein Unternehmen einführen.

Macht der Schuldner der EUSt unter den o.g. genannten Voraussetzungen von dieser Option Gebrauch, erfolgt die Erhebung der EUSt nicht anlässlich der Verzollung, sondern im Wege der Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt.

Da die Zuständigkeit für die Festsetzung der EUSt bei den Zollbehörden verbleibt, hat der EUSt-Schuldner die Steuer nicht selbst zu berechnen, sondern muss lediglich die durch die Zollbehörden in dem Zollbescheid bereits festgesetzte Bemessungsgrundlage der EUSt als auch den Steuerbetrag und den Vorsteuerbetrag in den entsprechenden Kennziffern in der Umsatzsteuer-Voranmeldung angeben. Hierzu sind entsprechende neue Kennziffern zu schaffen.

Die Regelungen zum Voranmeldungszeitraum als Kalendervierteljahr oder Kalendermonat bleiben unberührt. Ferner hat der Schuldner der EUSt auch in der Jahreserklärung die Angaben zur EUSt in der entsprechenden Kennziffer zu erklären. Eine Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 UStG kann ebenfalls zur Anwendung kommen.

Erstattung oder Erlass von EUSt ist nicht möglich, wenn der Antragssteller von der Direktverrechnung Gebrauch gemacht hat. Mit Anwendung der Direktverrechnung unterbleiben die Zahlungsströme der Entrichtung der EUSt durch den Abgabenschuldner gegenüber der Zollverwaltung sowie die Erstattung der EUSt als Vorsteuer durch das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen. Der EUSt-Schuldner hat somit keine Zahlungen an die Zollverwaltung zu leisten, erhält aber auch keine Erstattung bzw. Erlass durch die Finanzbehörden.

Die im Rahmen der Zollabwicklungen von der Zollverwaltung gespeicherten Informationen zu Ein- und Ausfuhren in der Datenbank „ATLAS“ können über das System OZEAN von den Finanzämtern abgefragt werden. Zu den gespeicherten Informationen gehören u.a. die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte EUSt sowie potenziell bei Inanspruchnahme der Direktverrechnung die Eingabe in Feld 44 der Zollanmeldung – der Option zur Direktverrechnung. Durch diese über das System OZEAN abrufbaren Informationen ist eine hinreichende Kontrolle über die Angaben in der Umsatzsteuervoranmeldung zur Direktverrechnung durch die Finanzverwaltung gewährleistet.

### **Gesetzestexte und Verordnungen anpassen**

Es bedarf einer punktuellen/grundlegenden Anpassung sowie Erweiterung der maßgeblichen Gesetzestexte und Artikel:

- ▶ UStG
  - es ist § 21 UStG um eine Neuregelung zur Direktverrechnung anzupassen. Es ist die grundsätzliche Zuständigkeit der Zolldienststellen zur Erhebung der EUSt zu regeln. Für die Festsetzung bleibt die Zollverwaltung generell zuständig. Ferner ist für den Fall der Direktverrechnung vorzusehen, dass abweichend von der generellen Regelung bei Erfüllung bestimmter Voraussetzung das Finanzamt für die Erhebung der EUSt zuständig ist. Die Fälligkeit der EUSt orientiert sich an der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung (10. des auf die Einfuhr folgenden Monats bzw. bei Dauerfristverlängerung der 10. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats)
  - es ist § 16 Abs. 7 UStG um einen Verweis auf die Neuregelung in § 21 anzupassen.
- ▶ EUStBV – es sind insb. die Regelungen zu Erstattung und Erlass in § 14 EUStBV anzupassen.
- ▶ FVG – durch Einfügung einer Neuregelung werden die Verwaltungskompetenzen für die EUSt zwischen den Hauptzollämtern und den Finanzämtern aufgeteilt.

### **Umstellungsprozess aktiv begleiten**

In Gesprächen mit unterschiedlichen Prozessbeteiligten ist deutlich geworden, dass die Umstellung auf das Fristenmodell im Dezember 2020 eher beiläufig wahrgenommen wurde, was auf die Rahmenbedingungen zurückzuführen ist. Die Coronapandemie und die z. T. daraus resultierenden Begleitumstände haben zu Engpässen in den Lieferketten und einem erheblichen Anstieg der Frachtraten geführt. Die Diskussionen darum haben die meisten anderen Themen fast vollständig überlagert und sonstige Fragestellungen in den Hintergrund geschoben. Andererseits wurde die Umstellung nur vereinzelt (vgl. HPA-Video) kommunikativ begleitet. Trotz der Tatsache, dass die Einführung des Fristenmodells als wesentliche Umstellung nach einer jahrelangen Diskussion zu verstehen ist, wurde die Chance verpasst, Zweck und Vorteile des neuen Verfahrens aktiver zu kommunizieren. Es ist unbedingt erforderlich, dies mit einer neuerlichen Umstellung anders zu gestalten. Empfehlenswert ist eine aktive kommunikative Begleitung auf unterschiedlicheren Ebenen, d. h. es ist, sowohl vorab als auch im Umstellungsprozess regelmäßig zu informieren bzw. aufzuklären und eine möglichst vielschichtige Einbindung unterschiedlicher Prozessbeteiligter und Branchenvertreter, Politik, Finanz- und Zollverwaltung (Bund, Land) sicherzustellen, um die Akzeptanz eines neuen Modells sowie die Umstellungsgeschwindigkeit zu erhöhen.

### **In der Übergangsphase: Rahmenbedingungen und Zugang zum Fristenmodell vereinfachen; Hürden für die Beantragung eines eigenen Aufschubkontos beseitigen und somit für alle Wirtschaftsbeteiligten verfügbar machen.**

Eine beabsichtigte Verbesserung des Fristenmodells selbst kann nur wirksam werden, wenn die Wirtschaftsbeteiligten über ein eigenes Aufschubkonto verfügen und dieses auch aktiv nutzen. Es ist davon auszugehen, dass die Entwicklung und Implementierung eines neuen Modells eine gewisse Zeit in An-

spruch nehmen werden. Es bietet sich daher an, während einer Übergangsphase bis zur Implementierung eines neuen Modells mit Verrechnungslogik die Vorteile und Voraussetzungen für die Beantragung eines eigenen Aufschubkontos aktiv und besser, d. h. verständlicher, zu kommunizieren, um somit mehr Importeure in die Lage zu versetzen, die beabsichtigte Verbesserung der Liquiditätssituation durch das derzeit geltende Fristenmodell tatsächlich zu realisieren. Auf Basis der Statistiken der Zollverwaltungen lassen sich kaum Veränderungen bei der Anzahl aktiver oder Beantragung neuer Aufschubkonten ablesen, auch insbesondere nicht nach Umstellung auf das Fristenmodell.

Die Eintrittsbarrieren für die Nutzung eines Aufschubkontos müssen minimiert und der Beantragungsprozess so einfach wie möglich ausgestaltet sein. Es gilt, die Voraussetzungen für die Beantragung eines eigenen Aufschubkontos weiter abzuschwächen, d. h. konkret die Definition von regelmäßigen Einfuhren bzw. Überlassungen in den zollrechtlich freien Verkehr von mind. 2 pro Monat bzw. 25 pro Jahr als auch alternativ das Erreichen von Mindesteinfuhrsummen zu reduzieren. Ferner muss die deutsche Zollverwaltung von ihrer gelebten Praxis absehen, bei Beantragung eines laufenden Zahlungsaufschubs nur für die EUSt die Beantragung einer Gesamtsicherheit zu fordern, die sie dann nicht in Übereinstimmung mit den zollrechtlichen Regelungen auf 0 reduziert, um das von den umsatzsteuerlichen Regelungen vorgegebene Ergebnis des Aufschubs ohne Sicherheitsleistung zu erreichen. Dies kommt insbesondere kleinen Importeuren sowie im Aufbau befindlichen Unternehmen zugutekommen, deren finanzielle Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist, da insbesondere diese Unternehmen in einem hohen Maß von Importaktivitäten aus Drittländern abhängig sind.

## Onlinefragebogen



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



### Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Juni 2020 haben Bund und Länder beschlossen, das sog. Fristenmodell für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer einzuführen. Das Erhebungsverfahren trat zum 1. Dezember 2020 in Kraft und soll 2023 evaluiert werden.

In Vorbereitung dessen hat das Deutsche Maritime Zentrum e. V. eine Studie beauftragt, die eine fundierte Grundlage in Form einer umfassenden quantitativen sowie qualitativen Datenerhebung und -analyse liefern soll. Es wird u. a. untersucht, inwieweit Verfahren für Importeure und Verwaltung vereinfacht und damit die Attraktivität des maritimen und Wirtschaftsstandorts Deutschland gestärkt werden können.

Ihre ersten Erfahrungen mit dem neuen Erhebungsverfahren möchten wir gern in die Studie einbeziehen und Sie bitten, die folgenden Fragen zu beantworten. Der Zeitaufwand für die Bearbeitung beträgt max. 5 min. Für Ihre Teilnahme bedanken wir uns recht herzlich.

Sofern Sie weiterführend Fragen oder Anmerkungen zum Thema haben, können Sie uns gern jederzeit kontaktieren: [einfuhrumsatzsteuer@htc-consultancy.de](mailto:einfuhrumsatzsteuer@htc-consultancy.de)

WeiterSeite 1 von 7



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



### Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

\* Erforderlich

**Allgemeine Angaben zum Unternehmen**

Welcher Branche gehört ihr Unternehmen an? \*

- Spedition
- Reederei
- Chemie
- Handel
- Automobil
- Pharma
- Elektronik
- Rohstoffe
- Energie
- Sonstiges: \_\_\_\_\_

ZurückWeiter

ZurückSeite 2 von 7



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

\* Erforderlich

### Bisheriges Erhebungsverfahren (bis 30.11.2020)

Hat das bis zum 30.11.2020 praktizierte Erhebungsverfahren zur EUST. Ihre Wahl des Transportweges beeinflusst? \*

Ja

Nein

Inwiefern? \*

Meine Antwort

Wie hoch war der Anteil an Ihrem Importvolumen, den Sie aufgrund des bisher praktizierten Erhebungsverfahrens zur EUST. bewusst nicht über deutsche Seehäfen (sondern über Häfen in EU-Nachbarstaaten) geroutet haben? \*

< 5 %

5 % bis 24 %

25 % bis 49 %

50 % bis 74 %

75 % bis 99 %

100 %

Die Entscheidungskriterien sind vielschichtig. Daher lässt sich der Einfluss des Erhebungsverfahrens zur EUST. nicht isolieren und der Anteil somit nicht genau beziffern.

Zurück Weiter

Seite 3 von 7



Die Studie wird durchgeführt von  
**HTC** **AWB**

Auftraggeber der Studie ist  
**Deutsches Nationales Zentrum**

## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

\* Erforderlich

### Neues Erhebungsverfahren - Umstellung auf das sog. Fristenmodell (seit 01.12.2020)

Wie bewerten Sie die Umstellung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer zum 01.12.2020 auf das sog. Fristenmodell? \*

negativ      1      2      3      4      5      positiv

Warum? \*

Meine Antwort

Hat die Umstellung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer bzw. wird die Umstellung absehbar Ihre Wahl des Transportweges beeinflussen? \*

Ja  
 Nein

Inwiefern? \*

Meine Antwort

Wie hoch schätzen Sie den Anteil an Ihrem Importvolumen, den Sie aufgrund des zukünftig praktizierten Erhebungsverfahrens zur EUSt. bewusst wieder in deutsche Seehäfen (bisher über Häfen in EU-Nachbarstaaten) verlagern werden? \*

< 5 %  
 5 % bis 24 %  
 25 % bis 49 %  
 50 % bis 74 %  
 75 % bis 99 %  
 100 %

Die Entscheidungskriterien sind vielschichtig. Daher lässt sich der Einfluss des Erhebungsverfahrens zur EUSt. nicht isolieren und der Anteil somit nicht genau beziffern.

Wo sehen Sie weiteres Verbesserungspotenzial für das Erhebungsverfahren zur EUSt.? \*

Meine Antwort

Zurück      Weiter

Seite 4 von 7



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

\* Erforderlich

**Weiteres Vorgehen**

Im Rahmen der Studie sind in den kommenden Wochen vertiefende Interviews mit einzelnen Marktakteuren geplant. Würden sie dafür zur Verfügung stehen? \*

Ja  
 Nein  
 Sonstiges: \_\_\_\_\_

Zurück
WeiterSeite 5 von 7



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

\* Erforderlich

**Kontaktdaten**

Unter welcher E-Mail Adresse/Telefonnummer können wir Sie kontaktieren? \*

Meine Antwort: \_\_\_\_\_

Zurück
WeiterSeite 6 von 7



Die Studie wird durchgeführt von



Auftraggeber der Studie ist



## Evaluierung des Erhebungsverfahrens zur Einfuhrumsatzsteuer

**Vielen Dank für Ihre Teilnahme!**

Zurück
SendenSeite 7 von 7

## Literaturverzeichnis

- Deutsche Verkehrs-Zeitung** (27.04.2022): Kontraktlogistik: Zeichen stehen auf Wachstum, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.dvz.de/rubriken/logistik/industrie-und-handelslogistik/detail/news/kontraktlogistik-zeichen-stehen-klar-auf-wachstum.html>
- Eurostat** (2022): Länderniveau - Bruttogewicht der in Haupthäfen umgeschlagenen Güter, nach Ladungsart (online Datencode: MAR\_MG\_AM\_CWHC), Letzter Zugriff: 15.01.2023, [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/mar\\_mg\\_am\\_cwhc/default/table?lang=de](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/mar_mg_am_cwhc/default/table?lang=de)
- Fraunhofer Arbeitsgruppe für Supply Chain Services SCS** (2020): Die Alte Logistik und die Neue Logistik
- Handelsblatt** (5.10.2022): Welthandel wächst trotz Schocks stärker als gedacht, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.handelsblatt.com/politik/konjunktur/nachrichten/konjunktur-welthandel-waechst-trotz-schocks-staerker-als-gedacht/28724242.html>.
- Institut der deutschen Wirtschaft Köln** (2000): IW-Report 16/2020, Die Abhängigkeit der deutschen Wirtschaft von internationalen Lieferketten, Letzter Zugriff: 15.01.2023 [https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user\\_upload/Studien/Report/PDF/2020/IW-Report\\_2020\\_Lieferketten.pdf](https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/Report/PDF/2020/IW-Report_2020_Lieferketten.pdf)
- Institut der deutschen Wirtschaft Köln** (2009): Globale Megatrends und Perspektiven der deutschen Industrie, Letzter Zugriff: 15.01.2023, [https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user\\_upload/Studien/IW-Analysen/PDF/Bd.\\_47\\_Globale\\_Megatrends.pdf](https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/IW-Analysen/PDF/Bd._47_Globale_Megatrends.pdf)
- PortEconomics (2022)**: Top 15 container ports in the European Union in 2021, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.porteconomics.eu/top-15-container-ports-in-the-european-union-in-2021/>.
- Shanghai Shipping Exchange** (2022): Shanghai Containerized Freight Index, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://en.sse.net.cn/indices/scfinew.jsp>
- Statistisches Bundesamt** (Destatis, 2022a): Seeschifffahrt, Fachserie 8, Reihe 5
- Statistisches Bundesamt** (Destatis, 2022b): Außenhandel, Fachserie 7, Reihe 1.
- Statistisches Bundesamt** (Destatis, 2022c): Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden nach Steuerarten. Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>.
- Verkehrsrundschau** (29.03.2021): Stau im Suezkanal kostet pro Woche bis zu zehn Milliarden Dollar, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.verkehrsrundschau.de/nachrichten/transport-logistik/stau-im-suezkanal-kostet-pro-woche-bis-zu-zehn-milliarden-dollar-2970280>.

**Verkehrsrundschau** (03.02.2022): Hafen Triest: Zuwachs beim RoRo-Transport. Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.verkehrsrundschau.de/nachrichten/transport-logistik/hafen-triest-zuwachs-beim-roro-transport-3126057>

**World Bank Group** (2022): Merchandise exports (current US\$), Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://data.worldbank.org/topic/trade>.

**World Trade Organization** (2020): Trade set to plunge as COVID-19 pandemic upends global economy, Letzter Zugriff: 15.01.2023, [https://www.wto.org/english/news\\_e/pres20\\_e/pr855\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/pres20_e/pr855_e.htm)

**Zentralverband der deutschen Seehafenbetriebe** (2020): Verrechnungsmodell bleibt die beste Lösung, Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an EU-Standard angleichen, Gemeinsames Informationspapier von verschiedenen Verbänden, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.biek.de/download.html?getfile=2798>

**Zukunftsinstitut** (2023): Die Megatrend-Map, Letzter Zugriff: 15.01.2023, <https://www.zukunftsinstitut.de/artikel/die-megatrend-map>