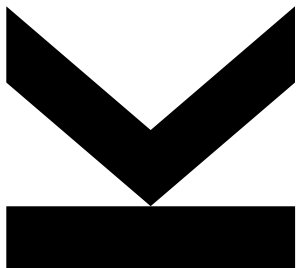


DER ZOLLWERT IN DER UMSATZSTEUER



13.10.2017

AWR-Tagung 2017

Ass.-Prof. Dr. Thomas Bieber (Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik)

Der Zollwert als Bemessungsgrundlage der EUSt

RECHTSGRUNDLAGEN (ÜBERBLICK)

■ Art VII GATT und Zollwertübereinkommen

■ Art 85-89 MwStSystRL

- Art 85: Bei der Einfuhr von Gegenständen ist die Steuerbemessungsgrundlage der Betrag, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist

■ § 5 öUStG und § 11 dUStG

- § 5 Abs 1 öUStG: Der Umsatz wird bei der Einfuhr (§ 1 Abs 1 Z 3) nach dem Zollwert des eingeführten Gegenstandes bemessen
- § 11 Abs 1 dUStG: Der Umsatz wird bei der Einfuhr (§ 1 Abs 1 Nr 4) nach dem Wert des eingeführten Gegenstands nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert bemessen

Ähnlicher Aufbau, in Ö kein Äquivalent zu § 11 Abs 4 dUStG

■ Verwaltungserlässe

- UStR 2000 Rz 688-696
- ZK-0690, Arbeitsrichtlinie Zollwert
- Zollwertkurse (<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s7;> Zoll.de → Datenbank Umrechnungskurse)
- Dienstvorschrift EUSt (VSF Z 81 01)

BEDEUTUNG FÜR DIE EUST (1)

■ **Privater Endverbraucher als Belastungsträger der EUST**

■ **Vorsteuerabzug auf Unternehmerebene**

- Art 168 lit e MwStSystRL; § 12 Abs 1 Z 2 öUStG; § 15 Abs 1 Nr 2 öUStG
- Einfuhrdokument (Art 178 lit e MwStSystRL iVm Art 52 DVO)

■ **Umsatzsteuerliche Anknüpfung unabhängig von der Methode der Zollwertermittlung**

■ **Ungenauigkeiten bei der Zollwertermittlung?**

- wirken sich auf Unternehmerebene dann nicht aus, wenn der Einführer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist
- Eine Prüfung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen iSd Art 70 Abs 3 UZK erscheint aus umsatzsteuerlicher Sicht nur dann erforderlich, wenn der Importeur die entrichtete EUST nicht als Vorsteuer geltend machen kann und die EUST selbst trägt (für eine grundsätzliche Prüfung *Zimmermann* in H/M, UStG § 11 Rn 280)

BEDEUTUNG FÜR DIE EUST (2)

■ Anwendungsfälle (fehlender Vorsteuerabzug)

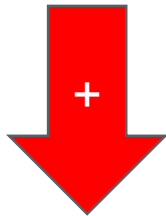
- Einfuhren durch Privatpersonen, Kleinunternehmer oder Landwirte
- Einfuhr von Gegenständen, für die ein Vorsteuerauschluss besteht
- Einfuhren durch Spediteure, denen die EUST vorgeschrieben wird, die aber mangels Verfügungsmacht über den Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug für die EUST berechtigt sind

MAßGEBLICHKEIT DES ZOLLRECHTS

- **Grundsatz (Art 85 MwStSystRL; § 5 Abs 1 öUStG; § 11 Abs 1 dUStG)**
 - Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr von Gegenständen ist jener Betrag, der *durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften* als Zollwert bestimmt ist
- **dynamische Verweisung**
 - Art 69 bis 76 UZK
 - Art 127 bis 146 UZK-IA
 - Art 71 UZK-DA
 - Art 6 UZK-TDA
- **Reihenfolge der zollwertrechtlichen Ermittlungsmethoden maßgebend!**

HINZURECHNUNGEN (1)

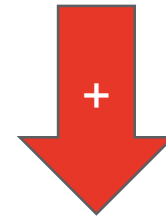
- **Hinzurechnungen (Art 86 MwStSystRL; § 5 Abs 4 öUStG; § 11 Abs 3 dUStG)**



**Steuern, Zölle, Abschöpfungen
und sonstige Abgaben (Art 86
Abs 1 lit a)**

außerhalb des
Einfuhrmitgliedstaats
geschuldete Steuern etc

Steuern etc, die *aufgrund* der
Einfuhr geschuldet werden



Nebenkosten (Art 86 Abs 1 lit b)
zB Provisions-, Verpackungs-,
Beförderungskosten

„erster Bestimmungsort“ = jener Ort, der
auf dem Frachtbrief oder einem
anderen Begleitpapier (...) angegeben
ist (Art 86 Abs 2 erster Satz)

Fehlt eine solche Angabe, gilt als erster
Bestimmungsort der Ort, an dem die
erste Umladung im Einfuhrmitgliedstaat
erfolgt (Art 86 Abs 2 zweiter Satz)

HINZURECHNUNGEN (2)

■ **Beispiel** (angelehnt an *L'habitant*, UStB 2017, 203)

- Der holländische Unternehmer A mit Zentrallager in Eindhoven bezieht vom chinesischen Unternehmer B Gegenstände. Die Lieferkonditionen zwischen A und B lauten „frei Frachtführer Hafen Rotterdam“ (Incoterms FCA Rotterdam)
- A und B vereinbaren zusätzlich, dass B die Gegenstände verzollt und versteuert liefert. B übernimmt die Kosten bis zum Hafen Rotterdam. Der weitere Transport bis zum Lager in Eindhoven (erster Bestimmungsort) erfolgt dagegen im Namen und auf Rechnung des A. Zum Zeitpunkt der Einfuhr ist noch unklar, was nach der Zwischenlagerung im Zentrallager mit den Gegenständen geschehen soll
- Für den Seetransport wird die Reederei X und für den Transport von Rotterdam nach Eindhoven der Spediteur Y eingeschaltet. X und Y haben ihren Sitz jeweils in Rotterdam. X tritt als indirekter Vertreter iSd Art 18 Abs 1 UZK auf, weil der chinesische Unternehmer B nicht in der Union ansässig ist

HINZURECHNUNGEN (3)

■ **Beispiel (Lösungsvorschlag)**

- Beförderungskosten Drittland → Rotterdam
 - Bei der Ermittlung des Zollwerts sind nach Art 71 Abs 1 lit b UZK und Art 85 MwStSystRL die Beförderungskosten bis zum Hafen Rotterdam zu berücksichtigen.
- Beförderungskosten Rotterdam → Eindhoven
 - Art 72 lit a UZK: Beförderungskosten für die eingeführten Waren nach deren Eingang in das Zollgebiet der Union *mindern* den Zollwert
 - Art 86 Abs 1 lit b MwStSystRL: Beförderungskosten des Y bis zum ersten Bestimmungsort in Eindhoven *erhöhen* zwingend die EUSt-BMG
 - Exkurs (deutsche Verwaltungspraxis): Die Beförderungskosten zum ersten Bestimmungsort oder zu weiteren Bestimmungsorten können für Zwecke der EUSt außer Ansatz bleiben, wenn kein Zollwert zu ermitteln ist, der Zollwert im Einheitspreisverfahren ermittelt wurde oder eine vereinfachte Zollwertfestsetzung zulässig war *und* die EUSt vollständig als Vorsteuer abgezogen werden kann (VSF Z 81 01 EUSt Abs 27 ff)
 - Steuerfreie Beförderungsleistung des Y an den Unternehmer A gem Art 144 MwStSystRL

ABZUGSPOSTEN

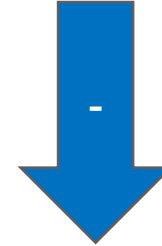
■ Abzugsposten (Art 87 MwStSystRL; § 11 Abs 4 dUStG)



Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen (Art 87 lit a)

Transaktionswert = Rechnungspreis abzüglich Preisermäßigungen und Skonto

Skonti bereits berücksichtigt nach Art 130 Abs 1 UZK-IA



Rabatte und Preisrückvergütungen, die dem Erwerber eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem die Einfuhr erfolgt (Art 87 lit b)

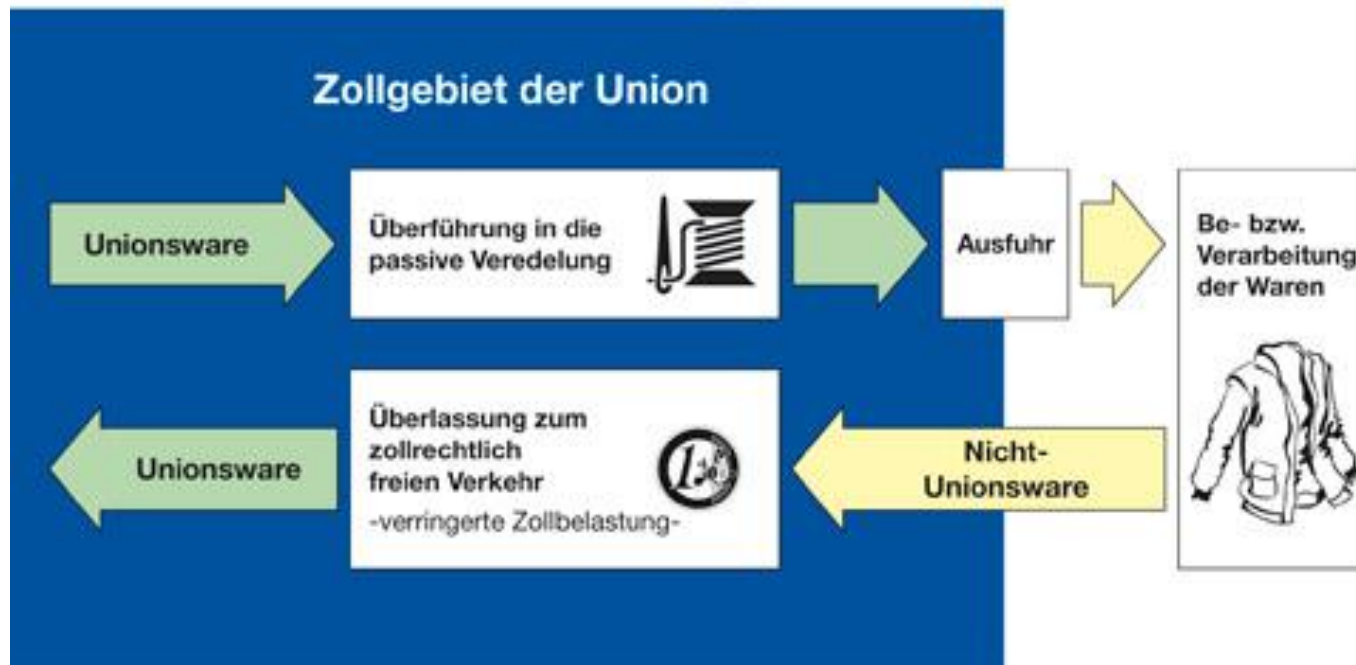
Rabatte und Preisrückvergütungen werden bereits vom Transaktionswert iSd Art 70 UZK abgezogen

Anwendungsbereich des Art 87 Abs 1 lit b MwStSystRL bei nachrangigen Methoden der Zollwertermittlung gegeben (deduktive Methode?; Methode des errechneten Wertes?)

PASSIVE VEREDELUNG (1)

- Passive Veredelung (Art 88 MwStSystRL; § 5 Abs 2 öUStG; § 11 Abs 2 dUStG)

Passive Veredelung



Quelle: http://www.zoll.de/DE/Unternehmen/Warenverkehr/Einfuhr-aus-einem-Nicht-EU-Staat/Verfahren/Passive-Veredelung/passive-veredelung_node.html

PASSIVE VEREDELUNG (2)

■ **Passive Veredelung (Art 88 MwStSystRL; § 5 Abs 2 öUStG; § 11 Abs 2 dUStG)**

- Passive Veredelung = Ausfuhr eines Gegenstands aus dem Unionsgebiet und dessen Wiedereinfuhr nach erfolgter Veredelung in einem Drittland
- Zollrechtlich: BMG sind die *Kosten für den außerhalb des Zollgebiets der Union vorgenommenen Veredlungsvorgang* (Art 86 Abs 5 UZK)
- Umsatzsteuerlich eigenständige und vorrangige Regelungen des § 5 Abs 2 öUStG und des § 11 Abs 2 dUStG

PASSIVE VEREDELUNG (3)

■ Passive Veredelung (Art 88 MwStSystRL; § 5 Abs 2 öUStG; § 11 Abs 2 dUStG)

- Begriff der Veredelung
 - Art 88 MwStSystRL verwendet diesen Begriff nicht (Instandsetzung, Umgestaltung; Be- oder Verarbeitung), § 5 Abs 2 öUStG und 11 Abs 2 dUStG schon
 - Begriffsverständnis des Art 5 Z 37 UZK, aber keine vollständige Deckungsgleichheit mit den in Art 88 MwStSystRL aufgezählten Veredelungen
 - Bearbeitung (zB Bemalen von Keramikgegenständen etc), Verarbeitung (Herstellung von Bäckereiwaren aus exportiertem Mehl, Nähen von Kleidung aus exportierten Stoffen), Ausbesserung (Reparatur von elektronischen Geräten etc)

- Veredelungsentgelt als BMG = Veredelungslohn + Wert der Zutaten + Kosten der Umschließungen + Kosten des Verpackens (VSF Z 81 01 Abs 45; VSF Z 82 06 Abs 4)

- Kostenlose Veredelung: BMG = durch die Veredelung eingetretene Wertsteigerung (= Differenz zwischen dem Wert der Ware vor ihrer Ausfuhr und ihrem Wert zum Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung bei der Wiedereinfuhr)

PASSIVE VEREDELUNG (4)

■ **Passive Veredelung (Art 88 MwStSystRL; § 5 Abs 2 öUStG; § 11 Abs 2 dUStG)**

- Keine EUSt-Erhebung bei kostenloser Veredelung (UStR 2000 Rz 692; VSF Z 81 01 Abs 45)
 - der Gegenstand war im Zeitpunkt seiner ersten Einfuhr schadhaft, der Sachmangel wurde nicht berücksichtigt *und* der vergleichbare Bearbeitungs- bzw. Reparaturvorgang wäre im Inland nicht umsatzsteuerbar
 - der Sachmangel ist nach der ersten Einfuhr entstanden, der Gegenstand wurde auf Grund einer Gewährleistungspflicht ausgebessert *und* der vergleichbare Bearbeitungs- bzw. Reparaturvorgang wäre im Inland nicht umsatzsteuerbar

- Bei Lieferung im Drittland vor der Wiedereinfuhr → Zollwert als BMG
 - Eine Lieferung vor der Wiedereinfuhr im liegt grundsätzlich vor, wenn die Verfügungsmacht über den veredelten Gegenstand im Rahmen einer Lieferung im Drittland an einen Dritten übertragen wird
 - Empfänger in der Ausfuhranmeldung (der drittländische Veredeler) entspricht nicht dem Versender/Ausführer in der Einfuhranmeldung
 - Versender/Ausführer in der Ausfuhranmeldung (der Eigentümer der Ware oder der in ähnlicher Weise Verfügungsberechtigte) entspricht nicht dem Empfänger in der Einfuhranmeldung

FAZIT

- **Zollrechtliche Vorformung der Bemessungsgrundlage für die EUS_t**
- **Zollwertrechtliche Ermittlungsgrundsätze aus umsatzsteuerlicher Sicht vor allem bei fehlender Vorsteuerabzugsberechtigung von Relevanz**
- **Abweichungen zwischen Zollrecht und Umsatzsteuerrecht bei**
 - Beförderungskosten
 - Passiver Veredelung