

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Die Liquiditätslücke  
bei der Einfuhrumsatzbesteuerung  
in Deutschland:  
Reformbedarf und Reformoptionen**

RA/StB/FAStR Dr. Christian Salder

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Salder*, ifst-Schrift 529 (2019)

ISBN: 978-3-89737-190-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen

RA/StB/FAStR Dr. Christian Salder

KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, München

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 529:

## **Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen**

Das Verfahren der deutschen Einfuhrumsatzbesteuerung führt aufgrund der damit verbundenen Liquiditätsbelastung zu einem Wettbewerbsnachteil für die deutschen Industrie- und Handelsunternehmen sowie für die deutschen Flug- und Seehäfen. Den Handlungsbedarf aufgrund der Standortnachteile aus dem bisherigen Erhebungsverfahren hat die Finanzministerkonferenz einstimmig Ende 2018 festgestellt. Sie hat den Bundesfinanzminister zur Schaffung einer kurzfristigen Lösung und Prüfung des Verrechnungsmodells bis zum 30.9.2019 aufgefordert. Eine interdisziplinäre Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Optimierung des Erhebungsverfahrens Einfuhrumsatzsteuer“ hat erste Vorschläge für eine mögliche Gesetzesänderung vorgelegt.

Die vorliegende Schrift stellt die geltende Rechtslage und deren Wirkung auf die Liquiditätssituation der einführenden Unternehmen anhand konkreter Beispiele dar. Dabei wird auch auf die bereits heute im Gesetz existierenden Erleichterungen in Hinblick auf die Einfuhrumsatzsteuer eingegangen. Rechtsvergleichend und im Überblick werden die in einzelnen Nachbarländern – Österreich, Belgien und Niederlanden – getroffenen Regelungen dargestellt.

Abschließend werden möglichen Lösungsansätze für eine Reform der Einfuhrumsatzbesteuerung diskutiert.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im April 2019

# Inhaltsverzeichnis

<b>Überblick</b> .....	1
<b>I. Einführung</b> .....	2
<b>II. Rechtlicher Rahmen</b> .....	3
1. Allgemeines .....	3
2. Entstehung, Schuld und Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer .....	4
3. Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer .....	5
a. Allgemeine Voraussetzungen .....	5
b. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs .....	6
<b>III. Problemstellung</b> .....	9
1. Bestehende Lösungsansätze im Gesetz .....	12
a. Laufender Zahlungsaufschub .....	12
b. Andere Zahlungserleichterungen .....	15
2. Vermeidung der Entstehung von Einfuhrumsatzsteuer .....	16
3. Zwischenergebnis .....	18
<b>IV. Rechtsvergleich</b> .....	20
1. Österreich .....	21
2. Belgien .....	21
3. Niederlande .....	22
4. Schweiz .....	22
<b>V. Mögliche Lösungsansätze in Deutschland</b> .....	23
1. Beschleunigung der Auszahlung eines Vorsteuerguthabens aus Einfuhrumsatzsteuer .....	23
2. Verschiebung der Zahlungsfälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer ....	24
3. Kombinationsmodell .....	25
4. Verrechnungsmodell .....	26
<b>VI. Ergebnis</b> .....	28



## Überblick

In den vergangenen Jahren bemühte sich die deutsche Wirtschaft aufgrund der Liquiditätsbelastung bei der Einfuhrumsatzbesteuerung immer wieder um eine sog. „Verlegung“ der Einfuhrumsatzsteuer. Die Bemühungen, zusammen mit der deutschen Finanz- und Zollverwaltung auf eine Änderung der Rechtslage hinzuwirken, blieben in der Vergangenheit allerdings stets ohne Erfolg. Umso mehr überraschte es, dass der zwischen der CDU, CSU und SPD am 12.3.2018 zur Bildung der Großen Koalition geschlossene Koalitionsvertrag dieses Thema aufgreift. Danach beabsichtigen die Koalitionäre, das Erhebungs- und Erstattungsverfahren der Einfuhrumsatzsteuer „in Kooperation mit den Ländern [zu] optimieren.“ Der Koalitionsvertrag spricht von einem „gravierenden Wettbewerbsnachteil für die deutschen Industrie- und Handelsunternehmen sowie für die deutschen Flug- und Seehäfen“.

Eine interdisziplinäre Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Optimierung des Erhebungsverfahrens Einfuhrumsatzsteuer“ hat Vorschläge für eine mögliche Gesetzesänderung vorgelegt. Mit Beschluss vom 30.11.2018 hat sich auch die Amtschefkonferenz der Wirtschaftsministerkonferenz einstimmig für eine Verbesserung des Erhebungsverfahrens durch die Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung ausgesprochen. Auch die Finanzministerkonferenz am 29.11.2018 hat einstimmig den Handlungsbedarf aufgrund der Standortnachteile aus dem bisherigen Erhebungsverfahren festgestellt. Sie hat den Bundesfinanzminister zur Schaffung einer kurzfristigen Lösung und Prüfung des Verrechnungsmodells bis zum 30.9.2019 aufgefordert.<sup>1</sup>

Die vorliegende Schrift stellt die geltende Rechtslage und deren Wirkung auf die Liquiditätssituation der einführenden Unternehmen anhand konkreter Beispiele dar. Dabei wird auch auf die bereits heute im Gesetz existierenden Erleichterungen in Hinblick auf die Einfuhrumsatzsteuer eingegangen. Rechtsvergleichend und im Überblick werden die in einzelnen Nachbarländern – Österreich, Belgien und Niederlanden – getroffenen Regelungen dargestellt. Abschließend werden die verschiedenen Lösungsansätze für eine Reform der Einfuhrumsatzbesteuerung diskutiert.

---

<sup>1</sup> Vgl. ZDS-Monitor Nr. 24/18 v. 7.12.2018.

## **I. Einführung**

Nach dem momentan geltenden Recht erfolgt die Festsetzung und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Zollabfertigung bei der Überführung in den freien Verkehr. Dagegen ist die entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer im umsatzsteuerlichen Veranlagungsverfahren geltend zu machen. Das Auseinanderfallen von Festsetzung und Erhebung einerseits und Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer andererseits führt zu einem zeitlichen Versatz. Regelmäßig wird die Entlastung der einführenden Unternehmen durch den Vorsteuerabzug erst deutlich nach Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer wirksam. In der Praxis resultiert hieraus für die einzelnen Unternehmen vielfach eine der Dauer und Höhe nach nicht unerhebliche Liquiditätsbelastung.

Die „Verlegung“ der Einfuhrumsatzsteuer könnte eine solche Liquiditätsbelastung vermeiden. Darunter versteht man die Festsetzung und Erhebung der bei der Einfuhr zum steuerlich freien Verkehr entstehenden Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen des umsatzsteuerlichen Veranlagungsverfahrens. Zukünftig könnten die betroffenen Unternehmen demnach den Vorsteuerabzug in der gleichen Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend machen, in der sie auch die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer erklären.

Im Folgenden werden zunächst die geltende Rechtslage und deren Wirkung auf die Liquiditätssituation der einführenden Unternehmen anhand konkreter Beispiele dargestellt. Dabei wird auch auf die bereits heute im Gesetz existierenden Erleichterungen in Hinblick auf die Einfuhrumsatzsteuer eingegangen. Rechtsvergleichend und im Überblick werden die in einzelnen Nachbarländern – Österreich, Belgien und Niederlanden – getroffenen Regelungen dargestellt. Abschließend werden die verschiedenen Lösungsansätze für eine Reform der Einfuhrumsatzbesteuerung diskutiert.

## II. Rechtlicher Rahmen

### 1. Allgemeines

Die Einfuhr eines Gegenstands aus dem Drittland in das umsatzsteuerliche Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ein in Deutschland steuerbarer Vorgang. Das Tatbestandsmerkmal der Einfuhr knüpft dabei wie im Zollrecht lediglich an das physische Verbringen eines Gegenstands aus dem Drittland in das Besteuerungsgebiet<sup>2</sup> an. Eine Einfuhr im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht nur ein Realakt. Sie setzt auch eine Überführung in den zollrechtlich und steuerlich freien Verkehr voraus.<sup>3</sup>

Die Besonderheit bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland ist jedoch, dass das Umsatzsteuergesetz weder die Entstehung noch den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer regelt. Sowohl in Bezug auf die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 13 Abs. 2 UStG) als auch in Bezug auf den Steuerschuldner (§ 13a Abs. 2 UStG) ordnet das Umsatzsteuergesetz nach § 21 Abs. 2 UStG die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften an. Für die Fälle einer unregelmäßigen Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer gelten jedoch Besonderheiten.<sup>4</sup>

Nach § 21 Abs. 1 UStG handelt es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung. Damit bezweckte der Gesetzgeber nicht eine qualitative Differenzierung der Einfuhrumsatzsteuer von der Mehrwertsteuer. Hintergrund dieser Regelung ist vielmehr die verfassungsrechtliche Zuweisung der Verwaltungskompetenz an die Bundesfinanzbehörden. Diese sind für die Verwaltung der besonderen Verbrauchsteuern sowie der Einfuhrumsatzsteuer zuständig (Art. 108 Abs. 1 GG).<sup>5</sup> Die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften zur Entstehung und Schuldnerschaft bei der Einfuhrumsatzsteuer stellt sicher, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben einfach und zweckmäßig erhoben werden können. Die Verweisung gewährleistet nämlich, dass sowohl die Einfuhrzölle als auch die Einfuhrumsatzsteuer von ein und derselben Behörde

---

<sup>2</sup> Witte, in Witte, UZK, 7. Auflage, Art. 5 Zoll-ABC.

<sup>3</sup> Vgl. Thoma/Böhm/Kirchhainer, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Auflage, 80 f.

<sup>4</sup> EuGH, Urt. v. 2.6.2016, C-226/14 – Eurogate II und C-228/14 – DHL; Urt. v. 18.5.2017, C-154/16 – LDz sowie Urt. v. 17.6.2017, C-571/15 – Wallenborn.

<sup>5</sup> Vgl. Jatzke, in Sölch/Ringleb, UStG, § 21 Rz. 12.

nach dem gleichen Verfahren festgesetzt und erhoben werden können. Dabei kann die Behörde auch den relevanten Sachverhalt einheitlich feststellen.<sup>6</sup>

Aus unionsrechtlicher Sicht ist eine solche Regelung nicht geboten. Die MwStSystRL sieht keine zwingende Differenzierung zwischen der Mehrwertbesteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen und der Besteuerung von Einfuhren vor. Im Gegenteil eröffnet Art. 211 MwStSystRL den Mitgliedstaaten den gesetzgeberischen Spielraum, „die Einzelheiten der Entrichtung der Mehrwertsteuer für die Einfuhr von Gegenständen“ festzulegen. Lediglich die Mitgliedstaaten Griechenland, Großbritannien, Italien, Irland und Zypern haben neben Deutschland von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht.<sup>7</sup>

## **2. Entstehung, Schuld und Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer**

Bei vorschriftsgemäßer Einfuhr eines Gegenstandes entsteht die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK mit Überlassung des eingeführten Gegenstandes zum freien Verkehr. Die Annahme der Einfuhranmeldung markiert dabei den Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld (Art. 77 Abs. 2 UZK). Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird der Anmelder (Art. 77 Abs. 3 S. 1 UZK). Anmelder ist die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird (Art. 5 Nr. 15 UZK).

Grundsätzlich sind die entstandenen und festgesetzten Einfuhrzoll- und Einfuhrumsatzsteuerbeträge in der von der Zollverwaltung gesetzten Frist zu entrichten (Art. 108 Abs. 1 UZK). Die Frist darf nach Art. 108 Abs. 2 S. 1 UZK grundsätzlich nicht mehr als zehn Tage ab Mitteilung<sup>8</sup> der Abgabenschuld betragen. Die deutsche Zollverwaltung gewährt Privatpersonen keine Frist zur Entrichtung der Einfuhrabgaben. Bei gewerblichen Einfuhren sieht die einschlägige Dienstvorschrift dagegen eine regelmäßige Zahlungsfrist

---

<sup>6</sup> BFH Urt. v. 26.4.1988, VII R 124/85, BFHE 153, 463 und Urt. v. 26.4.1972 VII R 109/69, BFHE 105, 545.

<sup>7</sup> Vgl. Gemeinsames Informationspapier der verschiedensten Verbände „Akuten Wettbewerbsnachteil für Standort Deutschland beseitigen, Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an EU-Standard angleichen“ vom 8.9.2018.

<sup>8</sup> Entspricht der Bekanntgabe im Sinne der Abgabenordnung.

von zehn Tagen vor.<sup>9</sup> Auf die Möglichkeiten, die Zahlungsfrist zu verlängern, wird weiter unten eingegangen.<sup>10</sup>

### **3. Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer**

#### **a. Allgemeine Voraussetzungen**

Aufgrund der Neutralität des Mehrwertsteuersystems ist der Unternehmer grundsätzlich durch den Vorsteuerabzug von der ursprünglich zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer wieder zu entlasten.<sup>11</sup> Diese Entlastung ist in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG vorgesehen. Allerdings gewährt das Gesetz den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer nicht bedingungslos. Die Einfuhrumsatzsteuer muss dem neueren Wortlaut des Gesetzes nach zunächst zumindest entstanden sein. Die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer ist dagegen nicht mehr erforderlich.<sup>12</sup>

Die in der Praxis weitaus bedeutendere Voraussetzung verlangt, dass der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer den Gegenstand „für sein Unternehmen“ eingeführt hat. Rechtsprechung und Finanzverwaltung leiten aus dieser Formulierung ab, dass der Unternehmer zum Zeitpunkt der Überführung in den steuerlich und zollrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht an dem Gegenstand innehatte. Dagegen kommt es nicht darauf an, wer die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat, wer sie geschuldet hat oder wer den

---

<sup>9</sup> Erhebung des Zollschuldbetrags DV (Z0912), Rn. 23 (noch zur alten Rechtslage vor Inkrafttreten des UZK zum 1.6.2016).

<sup>10</sup> S. unten III.1.

<sup>11</sup> EuGH, Urt. v. 29.3.2012, Rs. C-414/10 – Véleclair, DStR 2012, 697 ff.

<sup>12</sup> Eine Änderung des Wortlauts erfolgte durch das Amtshilferichtliniengesetz vom 26.6.2013 mit Wirkung zum 30.6.2013. Bis zu diesem Zeitpunkt musste die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet sein. Entstehung allein war für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend. Der Gesetzgeber reagierte mit der Änderung auf eine Entscheidung des EuGH, in der dieser billigte, dass die Voraussetzung der Entrichtung nicht richtlinienkonform ist. Die Entscheidung erging damals zu einer vergleichbaren Regelung im französischen Mehrwertsteuerrecht (EuGH, Urt. v. 29.3.2012, Rs. C-414/10 – Véleclair, DStR 2012, 697 ff.).

Gegenstand ins Inland verbracht hat.<sup>13</sup> In der Praxis ergeben sich im Zusammenhang mit dieser Voraussetzung zahlreiche Problemfälle.<sup>14</sup>

Eine Auffälligkeit ergibt sich in Hinblick auf das Nachweiserfordernis. Während § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG den Vorsteuerabzug bei der Einfuhrumsatzsteuer nicht von dem Vorliegen eines entsprechenden Belegs (Einfuhrabgabenbescheid) abhängig macht, ist ein solcher Beleg sowohl nach Abschnitt 15.11. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStAE als auch nach Art. 168 Buchst. e i.V.m. Art. 178 Buchst. e MwStSystRL erforderlich.<sup>15</sup>

## **b. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs**

Für die Untersuchung der Liquiditätsbelastung der Unternehmen aus den bestehenden Regelungen zur Einfuhrumsatzsteuer ist der Zeitpunkt, zu dem die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden kann und damit die Entlastung der Unternehmen hergestellt wird, wesentlich. Grundsätzlich sind die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge gem. § 16 Abs. 2 S. 1 UStG von den nach vereinbarten Entgelten berechneten Steuerbeträgen abzusetzen. Der Vorsteuerabzug muss also in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die Vorsteuerabzüge entstanden ist. Dies ist der Fall, wenn die Voraussetzungen hierzu erstmalig erfüllt sind. Insoweit besteht kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Insbesondere kann er den Vorsteuerabzug auch nicht in einem späteren Besteuerungszeitraum geltend machen.<sup>16</sup>

Fraglich ist, ob die Anforderung eines die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer belegenden Dokuments auch Auswirkungen auf die zeitliche Zuordnung des Vorsteuerabzugsrechts hat. Stellt man auf den Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG ab, kommt es lediglich darauf an, wann die Einfuhr-

---

<sup>13</sup> BFH, Urt. v. 24.4.1980, V R 52/73, BStBl. II S. 615; Abschn. 15.8. Abs. 4 S. 2 f. UStAE.

<sup>14</sup> Vgl. zu den einzelnen Fallkonstellationen *Thoma/Böhm/Kirchhainer*, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 95 ff.

<sup>15</sup> Hierzu genauer im Folgenden unter II.3.b.

<sup>16</sup> BFH, Urt. v. 13.2.2014, V R 8/13, DStRE 2014, 810 m. Anm. Heuermann; BFH, Urt. v. 1.12.2010, XI R 28/08, BFHE 233, 53.

umsatzsteuer entstanden ist.<sup>17</sup> Dies ist regelmäßig der Fall, wenn das zuständige Zollamt die Zollanmeldung zur Überführung des Gegenstandes in den steuerlichen zollrechtlich freien Verkehr annimmt (§§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 i.V.m. Art. 77 Abs. 2 UZK). Überführt ein Unternehmer also den Gegenstand im Monat November in den freien Verkehr, so muss er die entstandene Einfuhrumsatzsteuer auch in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat November als Vorsteuer geltend machen.

Denkbar wäre es auch, den Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs davon abhängig zu machen, wann dem Unternehmer erstmalig der Nachweis für das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer vorliegt. Der Beleg würde damit entsprechend der Regelung für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG) als Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugs erforderlich sein.<sup>18</sup> Diesbezüglich unklar ist eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2013. In dem damals entschiedenen Fall lehnte der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug des Unternehmers im Veranlagungsjahr 2009 ab, da die zugrunde liegenden Einfuhrabgabenbescheide aus dem Jahr 2008 stammten. Mit den Bescheiden hat das zuständige Hauptzollamt jedoch Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer aus im Rahmen einer Zollprüfung festgestellten Verstößen gemäß Art. 203, 204 ZK (heute Art. 79 UZK) festgesetzt. Es ist also zu vermuten, dass die zur Entstehung der Einfuhrabgaben führenden Handlungen (vgl. Art. 203 Abs. 2 ZK, heute Art. 79 Abs. 2 UZK) in noch früheren Jahren stattgefunden haben. Leider lassen dies das Urteil des BFH<sup>19</sup> und auch das Urteil der Vorinstanz FG Hamburg<sup>20</sup> offen.

Gegen eine solche Bestimmung des für den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer relevanten Besteuerungszeitraums spricht aber allein schon der Vergleich zwischen § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UStG. Wenn der Gesetzgeber den Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs davon abhängig hätte machen wollen, ob der Unternehmer auch über einen entsprechen-

---

<sup>17</sup> *Oelmaier*, in Sölch/Ringleb, UStG, 83. EL Juni 2018, § 15 Rn. 448; *Birkenfeld*, in Das große Handbuch der Umsatzsteuer, § 174 Rn. 351; *Heidner*, in Bunes, UStG, 17. Auflage 2018, § 15 Rn. 206; missverständlich *Kraeusel*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand 2016, § 15 Rn. 416 f., 438, der für den Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer lediglich auf das Ergehen des Abgabenbescheids abstellt.

<sup>18</sup> So *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, 178. Lieferung 07.2018, § 15 Rn. 1158.

<sup>19</sup> BFH, Urt. v. 13.2.2014, V R 8/13, DStRE 2014, 810 m. Anm. Heuermann.

<sup>20</sup> FG Hamburg, Urt. v. 19.12.2012, 5 K 302/09, MwStR 2013, 377 m. Anm. Salder.

den Beleg verfügt, hätte er eine Formulierung wie in Nr. 1 verwendet. Eine andere Auslegung ist auch nicht durch die MwStSystRL geboten, da Art. 180 MwStSystRL eine entsprechende Abweichung von den Grundsätzen der Art. 178 und 179 MwStSystRL zulässt.<sup>21</sup> Dies kommt auch der Unternehmenspraxis entgegen. Sehr häufig erledigen Unternehmen die Einfuhren von Waren nicht selbst, sondern schalten hierzu Dienstleister (z.B. Spediteure und Zollagenten) ein. Würde man für die Bestimmung des für den Vorsteuerabzug relevanten Meldezeitraums auf den Zugang des entsprechenden Einfuhrabgabenbescheids abstellen, wäre dies regelmäßig dem Zufall überlassen. Geht man z.B. von einer Überführung in den freien Verkehr am Ende eines bestimmten Monats aus, hinge die Bestimmung des zutreffenden Voranmeldungszeitraums für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs davon ab, ob der Dienstleister die verauslagten Einfuhrabgaben noch im selben Monat an das Unternehmen weiterbelastet und die Rechnung dort eingeht oder dies erst im Folgemonat geschieht.

Umgekehrt ergibt sich für Unternehmen häufig die Schwierigkeit, den Vorsteuerabzug im zutreffenden Meldezeitraum geltend zu machen. Nicht selten erfahren Unternehmen erst durch die Weiterbelastung verauslagter Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer davon, dass eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden ist.<sup>22</sup>

Eine Besonderheit ergibt sich auch im Hinblick auf die sog. unregelmäßige Einfuhrumsatzsteuer. Bei zollrechtlichen Verstößen (vorschriftswidriges Verbringen oder Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung) entsteht die Einfuhrumsatzsteuer entsprechend Art. 79 Abs. 2 Buchst. a UZK zum Zeitpunkt der Pflichtverletzung. In den wenigsten Fällen wird die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer jedoch in diesen Fällen bereits zum Zeitpunkt des Verstoßes erkannt. Regelmäßig werden solche Sachverhalte im Rahmen einer Zollprüfung aufgedeckt und führen zu einer entsprechenden Festsetzung von Einfuhrabgaben durch die Zollverwaltung. In solchen Konstellationen ergeht ein entsprechender Einfuhrabgabenbescheid erst in der Gegenwart. Der daraus resultierende Vorsteuerabzug ist aber bereits in einem der Vorjahre, in dem der Verstoß begangen wurde, geltend zu machen.

---

<sup>21</sup> *Oelmaier*, in Sölch/Ringleb, UStG, 83. EL Juni 2018, § 15, Rn. 448.

<sup>22</sup> Vgl. zu den daraus erwachsenden Risiken auch *Thoma/Böhm/Kirchhainer*, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Auflage, 95.

### III. Problemstellung

Grundsätzlich sieht das deutsche Umsatzsteuerrecht vor, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in den Besteuerungszeitraum fällt, in dem die Einfuhrumsatzsteuer auch entsteht.<sup>23</sup> Das, was auf den ersten Blick als logisch und stimmig erscheint, zeigt sich in der Praxis indes als eine der größten Herausforderungen für importierende Unternehmen sowie für die Logistikbranche.<sup>24</sup> Grund hierfür ist, dass die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer und ihre Abzugsfähigkeit als Vorsteuer zwar dem gleichen Besteuerungszeitraum zuzuordnen sind. Aufgrund der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer außerhalb der Umsatzsteuervoranmeldung kommt es jedoch regelmäßig zu einem zeitlichen Versatz. Während nämlich die Einfuhrumsatzsteuer regelmäßig im laufenden Besteuerungszeitraum zur Entrichtung ansteht, erfolgt die korrespondierende Erstattung als Vorsteuer systembedingt erst später. Im schlimmsten Fall führt das zeitliche Auseinanderfallen von Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer und Geltendmachung des Vorsteuerabzugs beim Unternehmer zu einer Liquiditätsbelastung über mehrere Wochen. Ob und welche Auswirkungen auf die Liquidität des Unternehmens bei der Einfuhr entstehen, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Im Folgenden werden einzelne Konstellationen exemplarisch dargestellt, um die Konsequenzen aus der beschriebenen Rechtslage darzustellen.

Beispiel 1: Ein in Deutschland ansässiger Einzelhandelsunternehmer meldet Ware aus China im Hamburger Hafen am 1.10.2018 zur Überführung in den zollrechtlich und steuerlich freien Verkehr an. Das zuständige Zollamt nimmt die Einfuhranmeldung am selben Tag an. In dem Einfuhrabgabenbescheid setzt das Zollamt die entstandenen Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer fest. Als Frist für die Entrichtung der Einfuhrabgaben setzt das Zollamt den 11.10.2018 fest. Da der Unternehmer ein Einzelhandelsgeschäft im Inland betreibt, weist er in seinen monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen regelmäßig eine Zahllast aus.

---

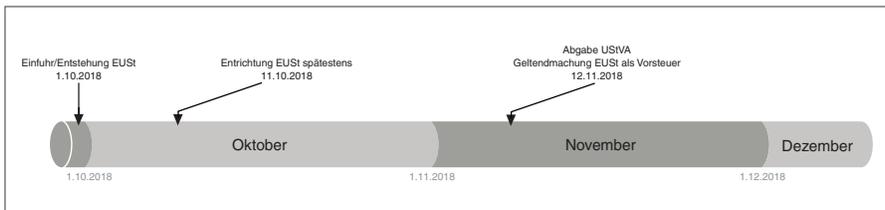
<sup>23</sup> Vgl. zuvor Abschnitt II.3.b.

<sup>24</sup> Eine ausführliche Analyse der unterschiedlichen Szenarien mit Liquiditätsfolgen sowohl für Importeure als auch Spediteure findet sich in „Optimierung des Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer“ des Fraunhofer-Centers für Maritime Logistik und Dienstleistungen CML, 13 ff.

Nutzt der Unternehmer die ihm gesetzte Frist zur Entrichtung der Einfuhrabgaben aus, erfolgt die *Zahlung am 11.10.2018*. Die entstandene Einfuhrumsatzsteuer kann er im Voranmeldungszeitraum der Entstehung (hier Oktober 2018) unter den übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen. Als „Monatsmelder“ muss er seine Umsatzsteuervoranmeldung spätestens am 10. des Folgemonats abgeben und entsprechend die von ihm berechnete Zahllast an den Fiskus überweisen. Da der 10.11.2018 ein Samstag ist, endet die Frist für die Abgabe der Erklärung und die Überweisung erst am 12.11.2018 (vgl. § 108 Abs. 3 AO). Der von ihm geltend gemachte Vorsteuerabzug aus der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer reduziert seine Zahllast. Faktisch ist er damit am 12.11.2018 von der Einfuhrumsatzsteuer entlastet.

Im Ergebnis verauslagt er die bei der Einfuhr entstandene Einfuhrumsatzsteuer also vom 10.10.2018 bis zum 12.11.2018. Der Vorgang belastet die Liquidität seines Unternehmens für über einen Monat.

Folgendes Schaubild illustriert den zeitlichen Ablauf:



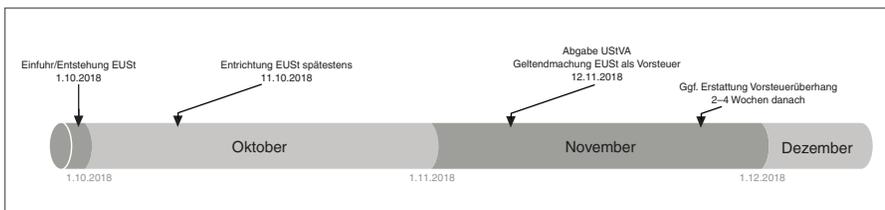
**Beispiel 2:** Wie in Beispiel 1 führt am gleichen Tag ein in Deutschland ansässiges Maschinenbauunternehmen Bauteile aus Japan ein. Das Unternehmen verkauft die von ihm in Deutschland hergestellten Maschinen überwiegend an Kunden in der EU und im Drittland. Aus diesem Grund ist das Unternehmen in den monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen regelmäßig in einer Erstattungsposition. Im Übrigen ist der Sachverhalt gleich.

Die Einfuhrabgaben sind wie in Beispiel 1 spätestens am 10.10.2018 zu entrichten. Die Umsatzsteuervoranmeldung ist ebenfalls am 12.11.2018 einzureichen. Allerdings

muss der Unternehmer wegen seines Vorsteuerüberhangs am 12.11.2018 keine Zahlung an das Finanzamt leisten. Damit wird jedoch auch der Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer noch nicht mit Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung wirksam. Die von ihm abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung steht gemäß § 168 S. 2 AO unter dem Zustimmungsvorbehalt des Finanzamts. Je nachdem, in welchem Bundesland der Unternehmer ansässig ist, welches Finanzamt und welcher Sachbearbeiter für ihn zuständig ist, erfolgt die Zustimmung regelmäßig im Zeitraum von 2–4 Wochen nach Abgabe seiner Umsatzsteuervoranmeldung. Zumeist erfolgt die Zustimmung konkludent durch Auszahlung des Erstattungsbetrags.

Im Ergebnis erhält der Unternehmer in der Abwandlung die von ihm entrichtete Einfuhrumsatzsteuer damit ca. zwei Monate nach Zahlung zurück. Er muss für zwei Monate auf die entsprechende Liquidität in seinem Unternehmen verzichten.

Folgendes Schaubild illustriert den zeitlichen Ablauf:



Der Liquiditätsabfluss macht sich noch deutlich länger bemerkbar, wenn der Unternehmer eine Dauerfristverlängerung gemäß § 18 Abs. 6 UStG, §§ 46 ff. UStDV in Anspruch nimmt. Freilich ist hierzu kein Unternehmer gesetzlich gezwungen. Allerdings gibt es zahlreiche Unternehmer, insbesondere umsatzsteuerliche Organschaften, die aufgrund ihrer komplexen Gesellschaftsstruktur und der entsprechenden Organisation nicht in der Lage sind, die Voranmeldung bis zum 10. des Folgemonats zu erstellen. Für diese Unternehmer ist die Beantragung der Dauerfristverlängerung unerlässlich, um die fristgerechte Abgabe der Voranmeldungen sowie die Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen sicherzustellen.

In Abhängigkeit von der jeweiligen Situation des betroffenen Unternehmens kann sich der wirtschaftliche Nachteil der bestehenden Regelungen unterschiedlich zeigen.<sup>25</sup> So können die bestehenden Regelungen für Logistikunternehmen auch mittelbar zu einer wirtschaftlichen Belastung führen. Dies gilt in den Fällen des Zolldienstleisters, der die Einfuhrumsatzsteuer für seinen Auftraggeber verauslagt, aber aufgrund der Marktmacht des Auftraggebers ein deutlich über die für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Zahlungsfrist hinausgehende Zahlungsziele akzeptieren muss. Es gilt aber auch für die Fälle, in denen der Dienstleister die verauslagte Einfuhrumsatzsteuer mit einer Forderungsausfallversicherung absichern muss. Beide Fälle sind in der Praxis von deutlich größerer Bedeutung als die im Gesetz vorgesehenen Fälle.<sup>26</sup>

## **1. Bestehende Lösungsansätze im Gesetz**

Eine in der Praxis weit verbreitete Lösung zur Minimierung der Liquiditätsbelastung durch Einfuhrumsatzsteuer ist die Nutzung eines Zahlungsaufschubs gemäß Art. 110 UZK. Dabei kann der Zahlungsaufschub in drei verschiedenen Varianten genutzt werden:

- Einzelaufschub gem. Art. 110 Buchst. a UZK
- laufender Zahlungsaufschub gem. Art. 110 Buchst. b UZK
- vereinfachte Anmelde- oder Anschreibeverfahren gem. Art. 110 Buchst. c UZK

Für die Nutzung jeder der drei Varianten des Zahlungsaufschubs ist eine Bewilligung durch die Zollverwaltung erforderlich.

### **a. Laufender Zahlungsaufschub**

Insbesondere der laufende Zahlungsaufschub gemäß Art. 110 Buchst. b UZK hat in der Praxis hohe Bedeutung. Er gewährt im Unternehmen eine Verlängerung der Frist zur Entrichtung der entstandenen Einfuhrzölle und Einfuhr-

---

<sup>25</sup> Darstellung der Ist-Prozesse in Deutschland in der Schrift „Optimierung des Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer“ des Fraunhofer-Centers für Maritime Logistik und Dienstleistungen CML, 13 ff.

<sup>26</sup> Vgl. Szenario 4 (Marktmacht) und das Szenario 5 (Forderungsausfallversicherung) in der Schrift „Optimierung des Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer“ des Fraunhofer-Centers für Maritime Logistik und Dienstleistungen CML, 23 ff.

umsatzsteuer bis zum 16. des der Entstehung folgenden Monats. Die Bewilligung des laufenden Zahlungsaufschubs setzt ein entsprechendes Bedürfnis des Unternehmers voraus. Das bedeutet, dass der Unternehmer mindestens zweimal monatlich oder 25-mal jährlich in den freien Verkehr überführen muss. Daneben hat der Unternehmer eine Sicherheit in entsprechender Höhe zu leisten, wenn er neben der Einfuhrumsatzsteuer auch Einfuhrzölle aufschieben möchte. Sofern der Unternehmer nur Einfuhrumsatzsteuerbeträge aufschieben möchte, ist eine solche Sicherheit zumindest dann nicht zu leisten, wenn der Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.<sup>27</sup>

Wandelt man die oben ausgeführten Beispiele 1 und 2 ab und unterstellt die Bewilligung eines laufenden Zahlungsaufschubs mit einer Frist zur Entrichtung der Einfuhrabgaben zum 16. des der Entstehung der Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer folgenden Monats, ergibt sich folgendes Bild:

Abwandlung Beispiel 1: Der Sachverhalt ist wie bei Beispiel 1 geschildert. Der Unternehmer verfügt zusätzlich über die Bewilligung eines laufenden Zahlungsaufschubs.

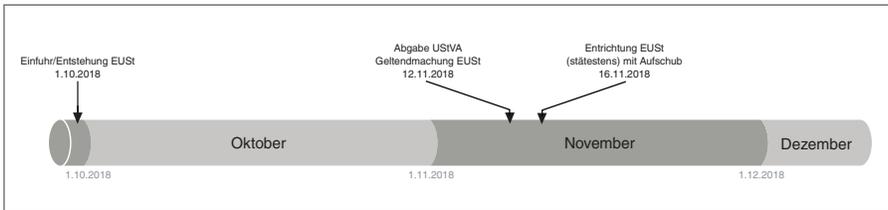
Der Unternehmer muss die bei der Einfuhr der Waren am 1.10.2018 entstandenen Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer erst am 16.11.2018 entrichten. Die Bundeskasse Trier wird in der Praxis den geschuldeten Betrag im Lastschriftverfahren einziehen.<sup>28</sup> Der Unternehmer ist unverändert zur Abgabe seiner Umsatzsteuervoranmeldung am 12.11.2018 verpflichtet. Da er eine Zahllast anmeldet, wird der Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer sofort wirksam. Faktisch erhält er damit die Einfuhrumsatzsteuer bereits am 12.11.2018 zurück, noch bevor er diese entrichtet hat (Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer erst am 16.11.2018). In dieser Konstellation entsteht dem Unternehmer also kein Liquiditätsnachteil. Im Gegenteil: Er erhält für ein paar Tage einen Liquiditätsvorteil.

---

<sup>27</sup> Vgl. DV Z0914, Rz. 208 ff. zu den Bewilligungsvoraussetzungen im Einzelnen (DV noch zur Rechtslage vor Inkrafttreten des UZK).

<sup>28</sup> Vgl. DV Z0914, Rz. 208, 229 ff.

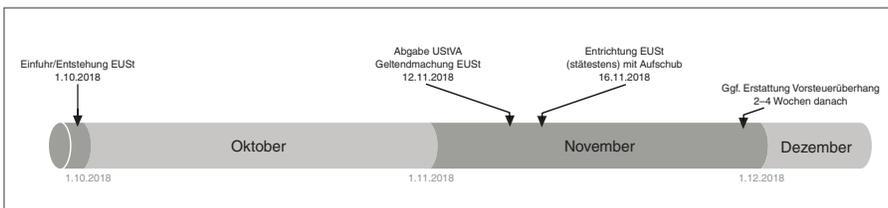
Folgendes Schaubild illustriert den zeitlichen Ablauf:



Abwandlung Beispiel 2: Der Sachverhalt ist wie bei Beispiel 1 geschildert. Der Unternehmer verfügt zusätzlich über die Bewilligung eines laufenden Zahlungsaufschubs.

Der Unternehmer muss die bei der Einfuhr der Waren am 1.10.2018 entstandenen Einfuhrzölle und Einfuhrumsatzsteuer erst am 16.11.2018 entrichten. Er ist unverändert zur Abgabe seiner Umsatzsteuervoranmeldung am 12.11.2018 verpflichtet. Aufgrund des von ihm angemeldeten Vorsteueruberrhangs steht die von ihm abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung gemäß § 168 S. 2 AO unter dem Zustimmungsvorbehalt des Finanzamts. Unterstellt man wie oben eine durchschnittliche Bearbeitungsdauer von drei Wochen, so erfolgt die Zustimmung und Erstattung Anfang Dezember. Damit verbleibt für den Unternehmer trotz Nutzung des laufenden Zahlungsaufschubs für die Dauer von zwei bis drei Wochen ein Liquiditatsnachteil.

Folgendes Schaubild illustriert den zeitlichen Ablauf:



Tatsächlich erscheinen die Regelungen in der Praxis wenig zu bewirken. Sie schaffen die im Gesetz bestehenden Lösungsansätze aufgrund der Vielzahl unterschiedlicher Faktoren, die deren Anwendung beeinflussen, nur für sehr wenige Unternehmen Entlastung.<sup>29</sup>

## **b. Andere Zahlungserleichterungen**

Theoretisch kommt daneben als Zahlungserleichterung auch eine Stundung der entstandenen Einfuhrabgaben nach § 222 AO in Betracht. Auch bereits aufgeschobene Einfuhrabgaben können nochmals gestundet werden.<sup>30</sup>

Die Stundung eignet sich jedoch in keinem Fall für eine regelmäßige Zahlungserleichterung. Nach § 222 AO ist der Abgabebetrag auf Antrag ganz oder teilweise zu stunden, wenn die Einziehung des geschuldeten Betrages für den Schuldner eine erhebliche Härte bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Zu bedenken ist hier außerdem, dass der gestundete Betrag gemäß § 234 AO zu verzinsen ist. Zwar kommt hier der hohe Zinssatz nach § 234 i.V.m. § 238 AO nicht zum Tragen, da dieser von Art. 112 Abs. 2 UZK überlagert wird.<sup>31</sup> Dennoch ist der gestundete Betrag zu verzinsen.

Ist eine Stundung von bereits aufgeschobenen Einfuhrabgaben mehr als dreimal in einem Jahr gewährt worden, wird die Zollverwaltung die gewährte Bewilligung des Aufschubkontos widerrufen.<sup>32</sup>

Eine weitere Zahlungserleichterung ist die Verrechnung von Erstattungsansprüchen gegen das jeweils zuständige Finanzamt (aus den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen) und den aufgeschobenen Einfuhrabgabebeträgen. Die Verrechnung einzelner Ansprüche ist in § 226 AO geregelt.<sup>33</sup> Die praktische Bedeutung dieser Vorschrift wird (nicht nur) in der hier vorliegenden Konstellation stark geschmälert. Voraussetzung für die Aufrechnung ist nämlich, dass nur mit unbestrittenen und rechtskräftig festgestellten Gegen-

---

<sup>29</sup> Vgl. Szenario 1 (Zahlungsaufschub) und Szenario 2 (Dauerfristverlängerung) in der Schrift „Optimierung des Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer“ des Fraunhofer-Centers für Maritime Logistik und Dienstleistungen CML, 16 ff.

<sup>30</sup> DV Z0914, Rn. 508.

<sup>31</sup> Zum Verhältnis einzelner Normen der Abgabenordnung und des Unionszollkodex vgl. AO-DV Zoll S0300 zu § 226 AO.

<sup>32</sup> DV Z0914, Rn. 700.

<sup>33</sup> Zur Anwendbarkeit s. AO-DV Z0200 Rn. 304.

ansprüchen verrechnet werden darf. Dies führt dazu, dass eine Verrechnung des umsatzsteuerlichen Erstattungsbetrages mit geschuldeten Einfuhrabgaben erst nach Zustimmung des Finanzamtes erfolgen darf.<sup>34</sup>

Da jedoch bei normalem zeitlichen Ablauf die aufgeschobenen Einfuhrabgaben bereits zum 16. des Folgemonats zu entrichten sind und in diesem Zeitpunkt eine gegebenenfalls erforderliche Zustimmung des Finanzamts zu der Umsatzsteuervoranmeldung über einen Erstattungsbetrag noch nicht vorliegt, scheidet in der Praxis eine Verrechnung korrespondierender Einfuhrumsatzsteuerschulden und Erstattungsansprüche aus. Unabhängig von der zeitlichen Komponente ist eine betragsmäßige Deckung der geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer aus Erstattungsansprüchen gegen das Finanzamt freilich sehr unwahrscheinlich, um nicht zu sagen ausgeschlossen.

Schließlich käme auch ein Verrechnungsvertrag gemäß § 46 Abs. 4 AO in Betracht. Der Steuerpflichtige kann jedoch dem Finanzamt den Abschluss eines Vertrages zur Verrechnung etwaiger Erstattungsbeträge anbieten. Auch diese Variante löst das eigentliche Problem nicht. Zum einen kann ein solcher Verrechnungsvertrag nicht unabhängig vom Bestehen eines Erstattungsanspruchs geschlossen werden. Zum anderen ist die Finanzverwaltung nicht zum Abschluss eines solchen Vertrages gezwungen. Damit kann sich der Steuerpflichtige nicht darauf verlassen, dass die Finanzverwaltung auch in den kommenden Meldeperioden dem Abschluss eines Verrechnungsvertrags zustimmt. Damit bleibt auch der Verrechnungsvertrag allenfalls eine Lösung für Einzelfälle.

## **2. Vermeidung der Entstehung von Einfuhrumsatzsteuer**

Ein probates Mittel zur Vermeidung der beschriebenen Liquiditätsnachteile für einführende Unternehmer bietet die Nutzung einzelner Befreiungstatbestände von der Einfuhrumsatzsteuer. Unter den Befreiungstatbeständen spielt in der Praxis § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG wohl die bedeutendste Rolle. Die Norm beruht auf Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL und sieht vor, dass die Einfuhr von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, wenn sich an die Einfuhr unmittelbar eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung anschließt. Dieser Vorgang wird vielfach auch als EU-Verzollung bezeichnet. Überführt also ein deutscher Unternehmer Gegenstände aus den USA in den zollrechtlich und steuerlich freien Verkehr im Inland, ist die Einfuhr steuerbefreit, wenn er im unmittelbaren Anschluss an die Einfuhr die

---

<sup>34</sup> DV Z0914 Rn. 304.

Gegenstände an seinen Abnehmer in der EU innergemeinschaftlich liefert. Um die Steuerbefreiung geltend zu machen, muss der Unternehmer in Feld 37 seiner Einfuhranmeldung den Verfahrenscode 42 („Einfuhr unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiung von der Einfuhrumsatzsteuer“)<sup>35</sup> und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Warenempfängers angeben. Als Folge ist der Unternehmer nicht mit Einfuhrumsatzsteuer belastet (Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Außerdem ist seine Lieferung an den Kunden gemäß §§ 4 Nr. 1 Buchst. a, 6 Buchst. a Abs. 1 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Der Kunde muss im jeweiligen Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. Dazu meldete er in seiner Mehrwertsteuererklärung die entsprechende Steuerschuld und den korrespondierenden Vorsteuerabzug an. Sofern er zum vollen Vorstand berechtigt ist, kommt es beim Kunden also durch die Erwerbsbesteuerung nicht zu einem Liquiditätsabfluss.

Als angenehmer Nebeneffekt zur Liquiditätsschonung stellt sich hierbei ein, dass der Unternehmer der teilweise schwierigen Diskussionen der Abzugsfähigkeit der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer entkommen kann. Nur dort wo Einfuhrumsatzsteuer entsteht und entrichtet wird, stellt sich die Frage danach, ob der Unternehmer zum Vorsteuerabzug hieraus berechtigt ist oder nicht.<sup>36</sup>

Soll die Ware in Deutschland verwendet oder verbraucht werden, führt die Bedingung der innergemeinschaftlichen Lieferung dazu, dass die Ware gerade nicht über Deutschland eingeführt und die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer geltend gemacht werden kann. Die Einfuhr muss also über einen anderen Mitgliedstaat erfolgen. An die Überführung der Ware in den freien Verkehr schließt sich dann ein Transport der Ware nach Deutschland an. Übernimmt der deutsche Unternehmer die Einfuhr in dem anderen Mitgliedstaat, hatte er zunächst zwar grundsätzlich eine im jeweiligen Mitgliedstaat steuerbare innergemeinschaftliche Lieferung oder ein gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen zu erklären. Eine umsatzsteuerliche Registrierung kann der Unternehmer aber vermeiden, indem er die Dienste eines Fiskalvertreters entsprechend §§ 22a ff. UStG in Anspruch nimmt.

---

<sup>35</sup> In der Praxis häufig auch als Nutzung oder Anmeldung des 42er-Verfahrens bezeichnet.

<sup>36</sup> S. oben III.1.a.

In der Praxis führen viele deutsche Unternehmen ihre Waren für Deutschland daher insbesondere über die Häfen Antwerpen/Belgien und Rotterdam/Niederlande oder über Österreich ein.

### **3. Zwischenergebnis**

Insgesamt kann man festhalten, dass das Gesetz in seinem momentanen Zustand zwar einige Maßnahmen bereithält, um die Liquiditätsbelastung beim Unternehmen möglichst gering zu halten. Es gibt jedoch keine pauschale Lösung. Jede der oben dargestellten Zahlungserleichterungen ist mit ggf. hohem Verwaltungsaufwand verbunden bzw. muss in der Praxis mit der jeweiligen Einfuhr und Vorsteuerposition des Unternehmens abgestimmt werden. Sofern sich z.B. die umsatzsteuerliche Position des Unternehmers von Monat zu Monat ändert (Zahlposition – Erstattungsposition), ist eine ständige Prüfung und Anpassung der Vorgehensweise erforderlich, um das Optimum für die Situation des Unternehmers herauszuholen.

Das Optimum ist neben der eigentlichen Liquiditätsschonung eine rechts-sichere Gestaltung ohne großen administrativen Aufwand. In Zeiten der Niedrigzinspolitik mag der eine oder andere vielleicht denken, wäre eine Liquiditätsschonung von Unternehmern eher zweitrangig. Schließlich können sich Unternehmen am Markt günstig refinanzieren. Doch dies wird der gesamten Situation von Unternehmern nicht gerecht. Die Liquidität als solche ist nicht von ungefähr eine relevante Kennzahl für Unternehmen. Die Zahlungsfähigkeit von Unternehmern ist sowohl bei der Refinanzierung auf dem Kapitalmarkt als auch bei der Refinanzierung durch Kredit relevant. Idealerweise investieren Unternehmer ihre Kraft und Zahlungsfähigkeit in die Entwicklung neuer Produkte und Märkte anstatt Steuerbeträge vorzufinanzieren, die sie aufgrund des Neutralitätsprinzips zu einem späteren Zeitpunkt wieder zurückerhalten müssen. Hinzu kommt bei betroffenen Unternehmen ein nicht unerheblicher Verwaltungsaufwand, der die Unternehmer an dieser Stelle völlig unnötig mit zusätzlichen Kosten belastet. Würde der Gesetzgeber eine effiziente Lösung zur Vermeidung der Liquiditätsbelastung schaffen, würde das nicht nur die gebotene Neutralität in Bezug auf die Steuer, sondern auch in Bezug auf Kosten herstellen. Nimmt man beide Aspekte zusammen, schwächt das in Deutschland bestehende System der Einfuhrumsatzbesteuerung die Leistungsfähigkeit von Unternehmen erheblich und nachhaltig. Daneben schwächt das bestehende System deutsche Unternehmen auch im Vergleich zu Wettbewerbern in anderen Mitgliedstaaten. Während nämlich diese in sehr vielen Fällen Waren in ihrem Heimatstaat ohne

Liquiditätsbelastung in den freien Verkehr überführen können, haben deutsche Unternehmen diese Möglichkeit nicht.

Doch die unbefriedigende Situation bei der Einfuhrumsatzsteuer belastet nicht nur die importierenden Unternehmer selbst. Auch für die in Deutschland tätigen Logistikunternehmen und Zolldienstleister ist diese Regelung ein Nachteil gegenüber Wettbewerbern in anderen Mitgliedstaaten und damit als Schwächung des Wirtschaftsstandorts Deutschland.<sup>37</sup> Zahlreiche Einfuhrabfertigungen dürften so z.B. über die Häfen Rotterdam/Niederlande und Antwerpen/Belgien anstatt über die Häfen Hamburg und Cuxhaven gehen. Einfuhren über diese Häfen können nämlich im Gegensatz zu Einfuhren über deutsche Häfen ganz ohne Liquiditätsbelastung erfolgen.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. z.B. das Gemeinsame Informationspapier von den verschiedensten Verbänden, Stand: 15.10.2018 ([www.zds-seehaefen.de](http://www.zds-seehaefen.de) zuletzt aufgerufen am 2.12.2018).

<sup>38</sup> S. oben III.2.

## IV. Rechtsvergleich

Aus deutscher Sicht ergibt sich ein großer Wettbewerbsvorteil für ausländische Häfen durch die Möglichkeit, die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung zu nutzen. Allerdings ist der sich hieraus ergebende Vorteil systembedingt. Polnische Unternehmen können gleichermaßen unter Nutzung der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer Waren in Hamburg in den freien Verkehr überführen und in unmittelbarem Anschluss nach Polen liefern oder verbringen. Der eigentliche Nachteil der deutschen Wirtschaft zeigt sich erst, wenn man die Rechtslage in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten für die Überführung von Waren in den freien Verkehr vergleicht, die im Land der Einfuhr verbleiben. Aus diesem Vergleich ergibt sich nämlich, dass der jeweilige Gesetzgeber in den allermeisten Mitgliedstaaten eine Regelung vorsieht, die eine Liquiditätsbelastung der Unternehmen vollständig vermeidet. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gibt nämlich grundsätzlich nicht vor, dass die Einfuhrumsatzbesteuerung wie im deutschen Umsatzsteuerrecht geregelt erfolgen muss (vgl. die Art. 70 f., 168 Buchst. e MwStSystRL).

Im Gegenteil eröffnet Art. 211 MwStSystRL den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer beachtlichen Handlungsspielraum. Art. 211 MwStSystRL lautet wie folgt:

*„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 geschuldete Mehrwertsteuer nicht zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist, sofern sie als solche in der gemäß Artikel 250 erstellten Mehrwertsteuererklärung angegeben wird.“*

Die überwiegende Zahl der Mitgliedstaaten hat im Rahmen der Umsetzung in nationales Recht von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und eine liquiditätsschonende Regelung in das jeweilige Gesetz aufgenommen. Neben Deutschland haben bisher lediglich Griechenland, Italien, Zypern, Irland und Großbritannien<sup>39</sup> keine für Unternehmer günstige Regelung zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer geschaffen.

---

<sup>39</sup> Vgl. das Gemeinsame Informationspapier von den verschiedensten Verbänden, Stand: 15.10.2018 ([www.zds-seehafen.de](http://www.zds-seehafen.de), zuletzt aufgerufen am 2.12.2018).

## 1. Österreich

In Österreich existieren zwei verschiedene Möglichkeiten die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten. Im ersten Fall ist die entstandene Einfuhrumsatzsteuer an das zuständige Zollamt zu entrichten. Der Unternehmer kann den korrespondierenden Vorsteuerabzug hieraus später im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung geltend machen. Das Modell ist insoweit vergleichbar mit der im Moment in Deutschland existierenden Regelung.

Seit 2003 kann der Unternehmer alternativ hierzu unter bestimmten Voraussetzungen die Einfuhrumsatzsteuerschuld in Veranlagungsverfahren zusammen mit dem Vorsteuerabzug erklären. Steuerschuld und Vorsteuerabzug werden also in einer Umsatzsteuervoranmeldung verrechnet. Eine Liquiditätsbelastung des einführenden Unternehmers ist in diesem Fall nicht zu befürchten.

Damit der einführende Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuerschuld in seiner Umsatzsteuervoranmeldung erklären darf, muss der Unternehmer folgende Voraussetzungen erfüllen<sup>40</sup>:

- Die Einfuhrumsatzsteuer muss entstanden sein.
- Es darf sich um keine nachträgliche Berichtigung der Einfuhrumsatzsteuer handeln.
- Der Unternehmer muss in Österreich umsatzsteuerlich erfasst sein.
- Der Unternehmer führt die Waren für sein Unternehmen ein (Ausschluss des Privatbezugs)
- und stellt einen entsprechenden Antrag auf Verrechnung in der Einfuhranmeldung.

## 2. Belgien

In Belgien existiert ebenfalls ein Verrechnungsmodell. Grundsätzlich ist zwar auch hier die Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr direkt an die Zollbehörden zu entrichten. Der Königliche Erlass sieht allerdings vor, dass Unternehmer, die in Belgien zu Mehrwertsteuerzwecken registriert sind und regelmäßig Mehrwertsteuererklärungen abgeben, die Einfuhrumsatzsteuerschuld in der Mehrwertsteuererklärung mit der korrespondierenden Vorsteuer verrechnen können. Der Steuerpflichtige benötigt hierzu allerdings eine Bewilligung des zuständigen Finanzamts. Auch nicht in Belgien ansässige Unternehmen

---

<sup>40</sup> Vgl. § 26 Abs. 3 Z 2 öUStG und UStR 2006, Rz. 1874a.

können von diesem Verrechnungsmodell profitieren, wenn Sie entweder in Belgien direkt zu Mehrwertsteuerzwecken registriert oder durch einen Fiskalvertreter vertreten sind und regelmäßig Mehrwertsteuererklärungen abgeben.

### **3. Niederlande**

Auch in den Niederlanden besteht die Möglichkeit, die entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld in der Mehrwertsteuererklärung mit der korrespondierenden Vorsteuer zu verrechnen. Führt der Unternehmer Waren ein, deren Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, ist diese Verrechnung zwingend. Für alle anderen Fälle muss sich der Steuerpflichtige von den niederländischen Finanzbehörden eine entsprechende Erlaubnis einholen. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer in den Niederlanden ansässig ist. Aber auch Unternehmer, die nicht in den Niederlanden ansässig sind, können diese Erlaubnis bekommen. Voraussetzung hierfür ist, dass sie sich in den Niederlanden von einem Fiskalvertreter vertreten lassen. Zusätzlich muss der Unternehmer regelmäßig Waren einführen und die Einfuhren ordnungsgemäß durchführen.

### **4. Schweiz**

Selbst das schweizerische Mehrwertsteuerrecht kennt eine Verrechnung der dortigen Einfuhrsteuer im Rahmen des Veranlagungsverfahrens. Das Modell wird dort als Verlagerungsverfahren bezeichnet (vgl. Art. 63 S. 1 MwStG). Voraussetzung für die Erklärung der Einfuhrsteuerschuld im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist lediglich, dass der Steuerpflichtige regelmäßig Gegenstände ein- oder ausführt und sich daraus regelmäßig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben.

## V. Mögliche Lösungsansätze in Deutschland

De lege ferenda kann der oben beschriebene Nachteil des bestehenden Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer auf verschiedenen Wegen behoben oder zumindest abgemildert werden. Die interdisziplinäre Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Optimierung des Erhebungsverfahrens Einfuhrumsatzsteuer“ hat mehrere Lösungsvorschläge erarbeitet. Im Folgenden werden die unterschiedlichen Lösungsansätze kurz dargestellt und bewertet.

### 1. Beschleunigung der Auszahlung eines Vorsteuerguthabens aus Einfuhrumsatzsteuer

Der Lösungsansatz sieht vor, dass durch eine beschleunigte Be- und Verarbeitung der elektronischen Datensätze bei den Finanzämtern eine schnellere Zustimmung zu Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerguthaben erteilt wird. Die beschleunigte Bearbeitung soll jedoch beschränkt bleiben auf Vorsteuerguthaben aus Einfuhrumsatzsteuer. Hierzu wären wohl einige technische Maßnahmen zum Datenaustausch zwischen der Zollverwaltung und der jeweiligen Länderfinanzverwaltung erforderlich. Das Modell geht daneben von einem dem Unternehmer bewilligten Aufschubkonto aus. Auch wenn im Regelfall für das Aufschieben von Einfuhrumsatzsteuer keine Sicherheit zu leisten ist, stellt das Aufschubkonto eine zusätzliche administrative Hürde dar.

Unabhängig davon wird dieses Modell im Kern nicht 100-prozentig sicherstellen können, dass die Entrichtung der geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer und die Erstattung der daraus resultierenden Vorsteuer zeitgleich erfolgt. Letztlich müsste durch die Maßnahmen sichergestellt sein, dass eine Auszahlung des Vorsteuerüberhangs spätestens am 15. des Folgemonats auf dem Konto des Steuerpflichtigen eingegangen ist. Nur so ist sichergestellt, dass ausreichende liquide Mittel für den Einzug der geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer am 16. des Folgemonats zur Verfügung stehen. Der Finanzverwaltung verbleiben dann für die Bearbeitung des Vorsteuerabzugs aus der Einfuhrumsatzsteuer maximal gerade einmal fünf Tage<sup>41</sup>. Eine Bewältigung der Auf-

---

<sup>41</sup> Sollte der Steuerpflichtige die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nicht ausnutzen, wäre die Bearbeitungsfrist für das Finanzamt entsprechend länger. Selbst wenn der Unternehmer die Umsatzsteuervoranmeldung gleich nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, also am Ersten des Folgemonats abgibt, verbleiben dem jeweiligen Finanzamt höchstens 14 (Kalender-) Tage zur Bearbeitung.

gabenstellung in dieser kurzen Frist erscheint nur durch eine vollautomatisierte elektronische Lösung denkbar. Dafür dürfte der Aufwand allerdings relativ hoch sein, da hierfür ein automatisierter Datenaustausch zwischen der Bundes- und der jeweiligen Landesverwaltung erforderlich wäre.

## **2. Verschiebung der Zahlungsfälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer**

Die vermutlich einfachste Lösung wäre die Verschiebung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie böte hierfür mit Art. 206 MwStSystRL eine ausreichende rechtliche Basis. Zur Umsetzung dieses Lösungsansatzes könnte eine Regelung mit einer abweichenden Fälligkeitsregelung für Einfuhrumsatzsteuerschuld in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden. Eine zeitliche Beschränkung im Sinne eines spätestmöglichen Fälligkeitstermins sieht Art. 206 MwStSystRL nicht vor. Denkbar wäre also auch, die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuerschuld auf den letzten des Folgemonats festzulegen. Von dem verlängerten Zahlungsziel würden dann nicht nur die Bewilligungsinhaber für ein Aufschubkonto profitieren, sondern auch Unternehmer, die keinen Zahlungsaufschub bewilligt haben. Unternehmer mit einem Aufschubkonto ausschließlich für Einfuhrumsatzsteuer könnten diese Bewilligung zurückgeben. Das Aufschubkonto hätte dann nur noch für die Entrichtung von Einfuhrzöllen Bedeutung.

Das Modell dürfte schon deshalb geringe Aussichten auf Umsetzung haben, da die Bund-Länder-Arbeitsgruppe das Modell kritisch sieht. Nach einheitlicher Auffassung sei „eine Verschiebung des Fälligkeitszeitpunkts der EUST um einen ganzen Monat wegen des damit verbundenen (einmaligen) Einnahmeausfalls für die öffentlichen Haushalte keine realistische Option [...]“. Das entscheidende Argument dürfte das allerdings nicht sein. Schließlich handelt es sich allenfalls um einen Liquiditätsausfall und keinen Einnahmeausfall. Daneben erscheinen solche Argumente geradezu wie Hohn für die betroffenen Unternehmen, die bei der Beitreibung der Einfuhrumsatzsteuer zugunsten des Fiskus fortwährend Liquiditätsbelastungen tragen müssen.

Aber auch systematische Erwägungen sprechen gegen dieses Modell. Es fehlt nämlich allgemein an einer Synchronisation von Vorsteuererstattung und Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer. Freilich erleichtert eine spätere Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer dem Großteil der Unternehmer die Situation. Ebenso wie bei dem Lösungsansatz zur beschleunigten Bearbeitung und Auszahlung des Vorsteuerüberhangs aus der Einfuhrumsatzsteuer fehlt es diesem System an Berechenbarkeit. Im Zweifel besteht für die Unternehmer immer eine Ungewissheit, ob nun die Zustimmung zur Auszahlung des

Vorsteuerüberhangs bereits vor der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer eintritt. In diesem Fall könnte die Einfuhrumsatzsteuer möglicherweise aus diesem Betrag entrichtet werden. Erfolgt die Zustimmung allerdings erst einige Tage nach der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer, muss der Unternehmer in dieser Phase für ausreichend Liquidität auf seinen Konten sorgen. Da sich diese Ungewissheit jeden Monat wiederholt, muss der Unternehmer also monatlich eine entsprechende Liquiditätsreserve vorhalten. Auch dies kann nicht das Ziel aller Beteiligten sein. Bei dieser Gelegenheit sei auch noch mal darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerüberhang aus der Umsatzsteuervoranmeldung insgesamt nicht mit der Einfuhrumsatzsteuerschuld kongruent ist. Mit anderen Worten muss der Unternehmer hier ohnehin zusätzliche Liquidität für den Fälligkeitszeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuer einplanen. Schließlich ist es denkbar, dass er einen Vorsteuerüberhang von 5 € in seiner Umsatzsteuervoranmeldung geltend macht, wohingegen er Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 5 Millionen € schuldet.

### **3. Kombinationsmodell**

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Kombination der beiden vorangegangenen Modelle überlegenswert. Ziel der Kombination der beiden Modelle muss es sein, die Erstattung des Vorsteuerüberhangs aus der Einfuhrumsatzsteuer so rechtzeitig hinzubekommen, dass die Erstattung definitiv vor dem nach hinten verlegten Fälligkeitsdatum für die Einfuhrumsatzsteuerschuld liegt.

Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe geht selbst davon aus, dass das diskutierte Kombinationsmodell für mehr als 90 % der Unternehmen Abhilfe schaffen könnte, die keine Dauerfristverlängerung in Anspruch nehmen. Aktuell nehmen jedoch 75 % aller Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung war. Das Kombinationsmodell würde daher allenfalls für unter ein Viertel (25 % von 90 %) aller Unternehmer Abhilfe bringen. In ihren Ergebnissen räumt die Arbeitsgruppe auch ein, dass die Finanzverwaltung keine rechtzeitige Auszahlung garantieren kann bzw. möchte.

Um das Funktionieren eines solchen Modells zu gewährleisten, müsste meines Erachtens das Gesetz also ein konkretes Datum definieren, zudem etwaige Vorsteuerüberhänge aus Einfuhrumsatzsteuer durch das Finanzamt spätestens zu erstatten sind. Auch beim Kombinationsmodell ist aber ein gewisser Zeitversatz (wenn auch zugunsten des Steuerpflichtigen) nicht auszuschließen. Theoretisch könnte die neue Regelung vorsehen, dass das jeweilige Finanzamt den Vorsteuerüberhang aus der Einfuhrumsatzsteuer zu

einem bestimmten Zeitpunkt automatisch erstatten muss, unabhängig von einer vorherigen Prüfung (fingierte Zustimmung). Sofern eine IT-Lösung für einen automatisierten Datenaustausch zwischen der Bundeszollverwaltung und den Länderfinanzverwaltungen geschaffen wird, sollte eine solche Fiktion die Finanzverwaltung vor keine größere Herausforderung stellen. Dennoch dürfte ein solches Modell den Interessen der Finanzverwaltung entgegenstehen.

#### **4. Verrechnungsmodell**

Das sog. Verrechnungsmodell würde dagegen all diese Schwierigkeiten vermeiden. Wie auch in einigen Mitgliedstaaten bereits umgesetzt<sup>42</sup>, würde der jeweilige Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer den geschuldeten Betrag im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung gegenüber dem Finanzamt deklarieren. Den korrespondierenden Vorsteuerabzug könnte er in der gleichen Umsatzsteuervoranmeldung geltend machen. Damit ergäbe sich im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung gewissermaßen ein „Nullsummen-Spiel“, wie bereits von der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bekannt.

Die Umsetzung des Verrechnungsmodells dürfte bei der Finanzverwaltung freilich für einigen Aufwand sorgen. Schließlich müsste zum einen, wie auch bei den vorhergehenden Modellen, ein automatisierter Datenabgleich erfolgen. Der Datenabgleich müsste zugleich die Identifikation des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer und Steuerpflichtigen gewährleisten. Durch sich geänderte Verhältnisse, z.B. hinsichtlich der Selbstständigkeit oder Eingliederung einzelner Unternehmen in eine umsatzsteuerliche Organschaft, sind hier größere Herausforderungen zu bewältigen. Dies gilt umso mehr, als sich die Verhältnisse diesbezüglich unterjährig zu einem beliebigen Zeitpunkt einstellen können. Der zu etablierende (automatische) Informationsaustausch muss damit nicht nur umfassend, sondern auch zeitnah erfolgen. Zum anderen müsste jedoch auch gewährleistet werden, dass die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer mit der Zollverwaltung automatisch verrechnet

---

<sup>42</sup> S. oben IV.

wird.<sup>43</sup> Nach Einschätzung der Arbeitsgemeinschaft dürfte die Umsetzung auch einige Zeit in Anspruch nehmen.

Bei der zurückhaltenden Betrachtung dieses Modells durch die Finanzverwaltung dürfte wahrscheinlich auch der bereits weiter oben genannte einmalige Einnahmefall zulasten des Fiskus<sup>44</sup> eine Rolle spielen. Aus gesetzgeberischer Sicht dürfte dieses Argument allerdings keine Bedeutung haben. Gerade in Zeiten sprudelnder Steuereinnahmen und ausgeglichener Haushalte geht dieses Argument fehl. Die Unternehmen, die als Steuereintreiber für den Fiskus fungieren, sind zusätzlich einer ständigen Liquiditätsbelastung ausgesetzt. Die zukünftige Vermeidung oder zumindest Abmilderung dieser Liquiditätsbelastung soll aber dem Fiskus nicht zumutbar sein, weil er einmalig einen Liquiditätsverzicht zu verkraften hätte. Der Wertungswiderspruch liegt auf der Hand.

---

<sup>43</sup> Konzeptionelle Überlegungen unter Einbeziehung des Aspekts der Betrugsbekämpfung hat das Fraunhofer-Center für Maritime Logistik und Dienstleistungen CML bereits im Jahr 2011 angestellt. Vgl. S. 28 der Schrift „Optimierung des Erhebungsverfahrens der Einfuhrumsatzsteuer“.

<sup>44</sup> Vgl. V.2.

## VI. Ergebnis

Vergleicht man die verschiedenen Lösungsansätze in Bezug auf den erforderlichen Umsetzungsaufwand und ihre Wirksamkeit in Bezug auf das beschriebene Problem, ergibt sich ein ambivalentes Bild. Während das Verrechnungsmodell zur Beseitigung der Liquiditätsbelastung deutscher Unternehmer die einzige umfassende Lösung darstellt, dürfte der Aufwand zur Umsetzung der anderen Varianten niedriger sein. Die Wirksamkeit der Neuregelung korreliert jeweils mit dem Umsetzungsaufwand. Die Finanzverwaltung wird im Rahmen der noch zu führenden Diskussion aller Voraussicht nach vortragen, der Aufwand zur Umsetzung des Verrechnungsmodells sei mit Abstand am höchsten. Sie wird daher wohl einen der anderen Lösungsansätze favorisieren.

Für eine umfassende und saubere Lösung der dargestellten Schwierigkeiten und Wettbewerbsnachteile sollten Verwaltung und Gesetzgeber allerdings in die Pflicht genommen werden, um den Steuerpflichtigen eine möglichst reibungslose Erhebung der Umsatzsteuer zu Gunsten des Staates zu ermöglichen. Bedenkt man, dass die meisten anderen EU-Mitgliedstaaten über ein solches, hier favorisiertes Verrechnungsmodell verfügen, erscheinen die anderen Modelle nicht ausreichend, um die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland an dieser Stelle wiederherzustellen.

Dies sollte m.E. auch Anlass sein, den Umsetzungsaufwand des Verrechnungsmodells nochmals eingehend zu prüfen. Die bisher vorgeschlagenen technischen Lösungen sehen einen umfassenden und damit technisch aufwändigen Datenabgleich zwischen der Bundeszollverwaltung und der jeweils zuständigen Landesfinanzverwaltung vor. Möglicherweise könnte aber eine weniger umfassende Lösung dazu beitragen, das Ziel bei deutlich geringerem Aufwand zu erreichen. Für die technische Umsetzung des Verrechnungsmodells sollte eine Schnittstellenlösung genügen, über welche die Zollverwaltung die jeweiligen Daten für die Einfuhrumsatzsteuerfestsetzung an das jeweils zuständige Finanzamt überträgt. Als Zuordnungsmerkmal könnte die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dienen. Das Finanzamt kann dann im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung einen (automatisierten) Abgleich mit den vom Steuerpflichtigen in den Umsatzsteuererklärungen übermittelten Daten vornehmen.





## **ifst-Schriften 2019 / 2018 / 2017**

### **2019**

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen

### **2018**

- Nr. 522 *v. Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO
- Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

## 2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017
- Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017
- Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung