

zeichen, Urheberrechte oder Patente zu verletzen.

EU- und deutsche Jahresstatistiken enthalten Informationen für die Analyse der Verletzungen geistiger Eigentumsrechte, die sich auf den nationalen und internationalen Markt auswirken, ferner Entscheidungen der Gerichte zu Schutzrechtsverletzungen.

Quellen und weiterführende Hinweise:

- Verordnung (EU) Nr. 608/2013 – EU-Piraterie-VO
- VuB – Gewerblicher Rechtsschutz – Zoll online
- DV Allgemeines zu VuB – E-VSF SV 01 01
- DV Schutz des geistigen Eigentums – nationales Recht – E-VSF SV 12 04-8
- ZGR-online – Benutzerhandbuch Antragstellung – Zentralstelle Gewerblicher Rechtsschutz
- Anbindung von ZGR-online an das BuG-Portal – Merkblatt der Zentralstelle Gewerblicher Rechtsschutz – Zoll online
- *Rinnert*, Die Verhinderung von Produktpiraterie in *Witte*, Praxishandbuch Export- und Zollmanagement, Loseblatt, Teil 6 B

☰ Bedeutung der Incoterms 2020 für Ausfuhrabfertigung und Ausfuhrlieferung

Auswirkung von Standard-Lieferklauseln auf das Exportgeschäft



Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Christoph Graf von Bernstorff, Ahlers & Vogel Rechtsanwälte PartG mbB, Bremen

Wer im Export eine standardisierte Lieferbedingung einsetzt, also beispielsweise eine Klausel der Incoterms 2020, weiß um die sich (mit Ausnahme von EXW) aus den jeweiligen Regeln A 7 der Incoterms 2020 ergebende Verkäuferpflicht zur Ausfuhrfreimachung, die eigenständig neben der in Regel A 2 genannten Lieferpflicht des Verkäufers besteht. Die Wahl einer Incoterms Klausel kann aber auch Einfluss haben auf die Frage, ob es sich beim jeweils betroffenen Geschäft um ein Veräußerungsgeschäft mit Verbringung von Gegenständen aus dem Inland in ein Drittland handelt, das dann als Ausfuhrlieferung von der Umsatzsteuer befreit ist. Es sind bei Veräußerungsgeschäften aus dem Inland in ein Drittland daher neben den zollrechtlichen Anforderungen des Ausfuhrzollverfahrens auch umsatzsteuerrechtliche Aspekte zu beachten, wobei für letztere auch die Wahl der Incoterms Klausel eine Rolle spielen kann. Dieser Beitrag behandelt diese beiden Aspekte jeweils aus Sicht der Anwendung der Incoterms 2020.

INHALT

- Ausfuhrfreimachung
- Ausfuhrlieferung
- Ausfuhrlieferung durch den Unternehmer (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)
- Ausfuhrlieferung durch den Abnehmer (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)
- Ergebnis zur Rolle der Incoterms 2020

Ausfuhrfreimachung

Alle Klauseln der Incoterms 2020 mit Ausnahme von EXW Ab Werk enthalten in ihrer jeweiligen Regel A 7 den gleichlautenden Text, wonach *der Verkäufer dem Käufer die Freimachung der Ware für den Export schuldet*, also die Beschaffung der Ausfuhrbewilligung, anderer behördlicher Genehmigungen sowie die Erledigung der Zollabfertigung, und wofür er *auch die Kosten* zu tragen (Regel A 9) hat. Zugleich muss der Verkäufer den Käufer auf dessen Verlangen bei der Ein-

fuhrabfertigung unterstützen. Diese in den Incoterms Regeln genannten Pflichten bestehen allerdings immer nur „gegebenenfalls“, also nur dann, wenn sie für die Ausfuhr der Ware und die spätere Einfuhr im Bestimmungsland erforderlich sind und es sich nicht lediglich um ein reines Inlandkaufgeschäft handelt, in dem Incoterms grundsätzlich auch einsetzbar sind. Zugleich legt die Formulierung in Regel A 7 fest, welche Partei das Risiko dafür trägt, dass die außenwirtschafts- und zollrechtliche Abfertigung nicht erfolgen kann, weil Ausfuhr- oder Einfuhrverbote entgegenstehen.

Der Verkäufer soll nach den Incotermsregeln A 7 also dafür einstehen, dass alle außenwirtschafts- und zollrechtlichen Anforderungen beachtet und erfüllt werden, damit die Ware ausgeführt werden kann. Die Erledigung aller zeitlich und örtlich *nach der Lieferung und Ausfuhrabfertigung* anfallenden außenwirtschafts- und zollrechtlichen Anforderungen sind dann aber Aufgabe des Käufers, wie es die Incotermsregeln B 7 festlegen.

Wird eine Ausfuhr von den Behörden nicht genehmigt, ist es dem Verkäufer vorübergehend oder dauerhaft unmöglich, seine Pflicht zur Vornahme der Ausführabfertigungsformalitäten gemäß den Incotermsregeln A 7 zu erfüllen. Hier sind nun zwei Pflichten des Verkäufers voneinander zu trennen:

Keine Verletzung der Lieferpflicht

Die „Lieferpflicht“ des Verkäufers (nach den Regeln A 2) wird nicht verletzt, denn diese Pflicht des Verkäufers besteht immer und unabhängig von der Pflicht zur Vornahme der Ausführabfertigung.

Verletzung der Pflicht zur Ausführabfertigung

Gleichwohl verletzt der Verkäufer bei Fehlen der Ausfuhrgenehmigung die durch Regel A 7 vorgegebene Vertragspflicht zur erfolgreichen Ausführabfertigung, so dass sich die *Rechtsfolgen nach den vertraglichen Vereinbarungen im Kaufvertrag* der Vertragsparteien richten. Die Incoterms helfen hier also nicht weiter, sondern es sind die gesetzlichen Grundlagen des UN-Kaufrechts (CISG) heranzuziehen.

Der Käufer kann danach vom Verkäufer weiterhin Erfüllung verlangen, Art. 46 CISG und die Bezahlung der Ware aussetzen, Art. 71 Abs. 1 CISG. Stellt sich heraus, dass eine Ausführabfertigung dauerhaft unmöglich ist und damit eine „wesentliche Vertragsverletzung“ im Sinne des CISG vorliegt, kann der Käufer den Kaufvertrag aufheben, Art. 49 Abs. 1 Buchstabe a) CISG. Eine Schadensersatzpflicht trifft den Verkäufer jedoch nicht, wie sich aus Art. 79 Abs. 1 CISG herleiten lässt: „Eine Partei hat für die Nichterfüllung einer ihrer Pflichten nicht einzustehen, wenn sie beweist, dass die Nichterfüllung auf einem außerhalb ihres Einflussbereichs liegenden Hinderungsgrund beruht und dass von ihr vernünftigerweise nicht erwartet werden konnte, den Hinderungsgrund bei Vertragsabschluss in Betracht zu ziehen oder den Hinderungsgrund oder seine Folgen zu vermeiden oder zu überwinden“.

Daneben kann die Pflicht zur Ausführabfertigung für den Verkäufer noch weitere Risiken bergen, wenn er nicht oder nur beschränkt in der Lage ist, auf die Ausfuhrfreimachung Einfluss zu nehmen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Erteilung der Ausfuhrgenehmigung von anderen Freigaben abhängig

ist, etwa einer Durchfuhrgenehmigung eines Transitlandes, der Vorlage einer Endverbleibserklärung des Käufers oder von Bescheinigungen, die das Zielland ausstellen muss, bevor die Ausfuhr genehmigt werden kann.

Ausfuhrlieferung

2.1. Grundsätze

Von der *zollrechtlichen Ausführabfertigung* zu trennen ist der Vorgang der Ausfuhrlieferung, zu der geklärt werden muss, ob mit dem jeweiligen Geschäft ein steuerbarer Tatbestand vorliegt oder ob der Vorgang umsatzsteuerlich als *steuererfreie Ausfuhrlieferung* zu bewerten ist.

Für die Besteuerung des internationalen Warenverkehrs gilt zunächst das Bestimmungslandprinzip, wonach Lieferungen ins Ausland von der Steuer befreit werden. Es kann dann aber im Zielland der Lieferung (nach dort geltenden Regelungen) eine Besteuerung erfolgen. Die Lieferung ins Ausland setzt mithin voraus, dass die *Ware auch tatsächlich ins Drittland gelangt*. Darüber ist nach § 8 der USt-DVO ein „Ausfuhrnachweis“ zu erbringen, wonach die *Lieferung in das Drittland* aus Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar sein muss. Im *Versendungsfall* erfolgt der Ausfuhrnachweis nach § 10 Abs. 1 USt-DVO mit den von § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe b) USt-DVO genannten Belegen und Inhalten.

Eine steuerbare Lieferung setzt ferner die Verschaffung der Verfügungsgewalt am gelieferten Gegenstand voraus, wobei der Gegenstand eine Handelsware, ein bearbeiteter Gegenstand oder ein in Zuge einer Werklieferung hergestellter Gegenstand sein kann; eine Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung erfasst dann auch erbrachte Nebenleistungen (z.B. Transporte).

Schließlich muss die Lieferung gegen Entgelt erfolgen.

2.2. Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 UStG

Nach § 6 Abs. 1 UStG liegt eine Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a) UStG vor, „wenn bei einer Lieferung

[1.] der *Unternehmer* den Gegenstand der Lieferung in das *Drittlandsgebiet*, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, *befördert oder versendet* hat oder

[2.] der *Abnehmer* den Gegenstand der Lieferung in das *Drittlandsgebiet*, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, *befördert oder versendet* hat und ein *ausländischer Abnehmer* ist oder

[3.] der *Unternehmer* oder der *Abnehmer* den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichnete Gebiete *befördert oder versendet* hat und der *Abnehmer* besondere Merkmale erfüllt“.

Die in Ziffer 2 und 3 bezeichneten Umsätze in Ausnahmegebiete nach § 1 Abs. 3 UStG (z.B. in Freihäfen) sind wie Umsätze im Inland zu behandeln.

Entscheidend für eine Ausfuhrlieferung als ein umsatzsteuerfreies Verbringen in ein Drittland ist die entgeltliche Lieferung eines Unternehmers an einen Abnehmer. Auch wenn zollrechtlich eine Ausführabfertigung erforderlich ist, kann eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegen. Daher sind Zollrecht und Umsatzsteuerrecht getrennt voneinander zu betrachten; auf beide kann sich aber die für das Geschäft jeweils vereinbarte Incoterms 2020 Klausel auswirken.

Ausfuhrlieferung durch den Unternehmer (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)

Die erste Nummer der UStG-Vorschrift zur Ausfuhrlieferung betrifft die durch einen Unternehmer getätigte Ausfuhrlieferung, bei der der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland befördert oder versendet wird.

Hier geht es um eine *Ausfuhr mit Transportveranlassung durch den Lieferer*, der in der Praxis besonders häufig vorkommt, weil es im internationalen Geschäft meist einfacher ist, wenn sich beispielsweise der Exporteur um die Beauftragung des Transports der Ware kümmert, als wenn dies vom ausländischen Käufer aus organisiert wird. Wesentlich ist nur, dass der jeweilige vom Unternehmer gelieferte Gegenstand ins Drittland gelangt ist; auf die Eigenschaft des Abnehmers (Unternehmer oder Person) kommt es ebenso wenig an wie darauf, wo sich der (Wohn-)Sitz des Abnehmers befindet.

Alle C- und D-Klauseln der Incoterms 2020 enthalten in Regel A 4 gleichlautend die Verkäuferpflicht: „*Der Verkäufer hat für die Ware einen Beförderungsvertrag von der gegebenenfalls vereinbarten Lieferstelle am Lieferort bis zum*

benannten Bestimmungsort oder einer gegebenenfalls vereinbarten Stelle an diesem Ort abzuschließen oder zu verschaffen. ...“.

Beispiel:

Unternehmer U in Hamburg liefert eine Ware an einen Abnehmer A in den USA zum Preis von USD 10.000, CIP New York Incoterms 2020.

U kümmert sich um Beförderung und Versicherung des Exports ab Hamburg und trägt alle mit dem Transport zusammenhängenden Kosten.

Der Rechnungsbetrag des U enthält keine USt, da,

- wie auch durch die Wahl der Incoterms Klausel CIP festgelegt,
- eine entgeltliche Lieferung
- ab dem Lieferort Hamburg
- durch einen Unternehmer nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ab Hamburg in das Drittland USA erfolgt.

Da es darauf ankommt, dass der Gegenstand in ein Drittland gelangt, *könnte der Abnehmer einer Ware seinen Geschäftssitz ebenfalls auch im Exportland haben*, solange nur die Ware ins Drittland geliefert wird. Dies würde für das im Kasten genannte Beispiel in einer Variante bedeuten, dass Verkäufer U und Käufer A z.B. beide in Hamburg sitzen und die Ware in ein Lager des A in New York befördert wird.

Ausfuhrlieferung durch den Abnehmer (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)

Nummer 2 der Vorschrift bezieht sich auf Ausfuhrlieferungen, bei denen der *Abnehmer Ausländer* ist, den Ausfuhrgegenstand abholt und ins Drittland befördert oder versendet.

Alle F-Klauseln der Incoterms 2020 enthalten in Regel B 4 die Käuferpflicht, sich um die Beförderung zu kümmern („Der Käufer muss auf eigene Kosten einen Vertrag über die Beförderung der Ware vom benannten Lieferort [bei FCA]/ab Verschiffungshafen [FAS/FOB] abschließen oder den Warentransport organisieren...“).

Bei der E-Klausel bleibt es dem Käufer nach EXW B 4 überlassen, sich um die Beförderung zu kümmern.

Beachtlich ist, dass die Incoterms Regeln A 4/B 4 noch eine Besonderheit aufweisen: Zwar besagen die F-Klauseln in Re-

gel A 4: „Der Verkäufer hat gegenüber dem Käufer keine Verpflichtung, einen Beförderungsvertrag abzuschließen“ – er kann es aber gleichwohl tun. Darauf weist die korrespondierende Regel B 4 auf Käuferseite hin: Danach hat der Käufer die Pflicht, sich um die Beförderung zu kümmern, „sofern der Beförderungsvertrag nicht vom Verkäufer gemäß der Regelung in A4 abgeschlossen wurde“.

Beispiel:

Unternehmer U in Hamburg liefert eine Ware an einen US-amerikanischen Abnehmer A mit Sitz in den USA zum Preis von USD 10.000, FCA Hamburg Incoterms 2020.

A lässt die Ware von einer Spedition bei U in Hamburg abholen, kümmert sich also um Beförderung der Ware ab Hamburg und trägt ab Übernahme der Ware alle Risiken und Kosten.

Der Rechnungsbetrag des U enthält keine USt, da

- wie auch durch die Wahl der Incoterms Klausel FCA festgelegt,
- eine entgeltliche Lieferung
- ab Übernahme durch den ersten Beförderer in Hamburg
- der durch einen ausländischen Abnehmer beauftragt wurde,
- in das Drittland USA erfolgt.

Ergebnis zur Rolle der Incoterms 2020

Die Incoterms Klauseln enthalten in ihren Ausführungsregeln A 4/B 4 nur die Grundverpflichtungen von Verkäufer und Käufer und überlassen es im Übrigen den Geschäftspartnern, Näheres festzulegen. Oft unterbleibt im geschäftlichen Alltag allerdings eine Präzisierung der Incoterms Vereinbarung, da sich die Kaufvertragsparteien lediglich auf die Geltung einer bestimmten Standardlieferbedingung einigen, jedoch einige wesentliche Ergänzungen, die Einfluss auf die zoll- und steuerrechtlichen Verpflichtungen haben können, unterlassen.

So kommt es im Hinblick auf die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung nicht nur auf den Ort der Lieferung und die Auslieferung in ein Drittland an, sondern für die Anwendung der Normen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 UStG ist auch entscheidend, wo die Geschäftspartner ihren Sitz haben und wie die Verabredung der Transportpflicht im Einzelnen geregelt wurde.