

§ 4 Nr. 4a

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

4a die folgenden Umsätze:

- a) die Lieferungen der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet. Mit der Auslagerung eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager entfällt die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr; dies gilt nicht, wenn der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert wird. Eine Auslagerung ist die endgültige Herausnahme eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager. Der endgültigen Herausnahme steht gleich der sonstige Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sowie die Erbringung einer nicht nach Buchstabe b begünstigten Leistung an den eingelagerten Gegenständen,
- b) die Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handlungsgüter oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen. Dies gilt nicht, wenn durch die Leistungen die Gegenstände so aufbereitet werden, dass sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Leistungen an Unternehmer, die diese zur Ausführung von Umsätzen verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 festgesetzt ist. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachgewiesen sein. Umsatzsteuerlager kann jedes Grundstück oder Grundstücksteil im Inland sein, das zur Lagerung der in Anlage 1 genannten Gegenstände dienen soll und von einem Lagerhalter betrieben wird. Es kann mehrere Lagerorte umfassen. Das Umsatzsteuerlager bedarf der Bewilligung des für den Lagerhalter zuständigen Finanzamts. Der Antrag ist schriftlich zu stellen. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn ein wirtschaftliches Bedürfnis für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers besteht und der Lagerhalter die Gewähr für dessen ordnungsgemäße Verwaltung bietet;

Anlage 1
(zu § 4 Nr. 4a)

Liste der Gegenstände, die der Umsatzsteuerlagerregelung unterliegen können

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
1	Kartoffeln, frisch oder gekühlt	Position 0701
2	Oliven, vorläufig haltbar gemacht (z. B. durch Schwefeldioxid oder in Wasser, dem Salz, Schwefeldioxid oder andere vorläufig konservierend wirkende Stoffe zugesetzt sind), zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet	Unterposition 0711 20
3	Schalenfrüchte, frisch oder getrocknet, auch ohne Schalen oder enthäutet	Positionen 0801 und 0802
4	Kaffee, nicht geröstet, nicht entkoffeiniert, entkoffeiniert	Unterpositionen 0901 1100 und 0901 1200
5	Tee, auch aromatisiert	Position 0902
6	Getreide	Positionen 1001 bis 1005, 1007 00 und 1008
7	Rohreis (Paddy-Reis)	Unterposition 1006 10
8	Ölsamen und ölhaltige Früchte	Positionen 1201 00 bis 1207
9	Pflanzliche Fette und Öle und deren Fraktionen, roh, auch raffiniert, jedoch nicht chemisch modifiziert	Positionen 1507 bis 1515
10	Rohzucker	Unterpositionen 1701 11 und 1701 12
11	Kakaobohnen und Kakaobohnenbruch, roh oder geröstet	Position 1801 00 00
12	Mineralöle (einschließlich Propan und Butan sowie Rohöle aus Erdöl)	Positionen 2709 00, 2710, Unterpositionen 2711 12 und 2711 13
13	Erzeugnisse der chemischen Industrie	Kapitel 28 und 29
14	Kautschuk, in Primärformen oder in Platten, Blättern oder Streifen	Positionen 4001 und 4002

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
15	Chemische Halbstoffe aus Holz, ausgenommen solche zum Auflösen; Halbstoffe aus Holz, durch Kombination aus mechanischem oder chemischem Aufbereitungsverfahren hergestellt	Positionen 4703 bis 4705 00 00
16	Wolle, weder gekrempelt noch gekämmt	Position 5101
17	Silber, in Rohform oder Pulver	aus Position 7106
18	Gold, in Rohform oder als Pulver, zu nicht monetären Zwecken	Unterpositionen 7108 1100 und 7108 1200
19	Platin, in Rohform oder als Pulver	aus Position 7110
20	Eisen- und Stahlerzeugnisse	Positionen 7207 bis 7212, 7216, 7219, 7220, 7225 und 7226
21	Nicht raffiniertes Kupfer und Kupferanoden zum elektrolytischen Raffinieren; raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, in Rohform; Kupferlegierungen; Draht aus Kupfer	Positionen 7402 00 00, 7403, 7405 00 00 und 7408
22	Nickel in Rohform	Position 7502
23	Aluminium in Rohform	Position 7601
24	Blei in Rohform	Position 7801
25	Zink in Rohform	Position 7901
26	Zinn in Rohform	Position 8001
27	Andere unedle Metalle, ausgenommen Waren daraus und Abfälle und Schrott	aus Positionen 8101 bis 8112

Die Gegenstände dürfen nicht für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht sein.

Inhalt

	Rz.
1	Allgemeines 1–37
1.1	Vorbemerkung, Zweck und Bedeutung der Vorschrift 1–9
1.2	Zusammenhang der Umsatzsteuerlagerregelung mit anderen Vorschriften 10–20
1.3	Rechtsentwicklung 21–24
1.4	Gemeinschaftsrecht 25–37

2	Steuerbefreite Umsätze	38–69
2.1	Lieferungen von Gegenständen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a) UStG)	40–62
2.1.1	Gemeinschaftswaren – Nichtgemeinschaftswaren	40–49
2.1.2	Lieferungen	50–55
2.1.3	Die steuerfreien Lieferungen im Einzelnen	56–62
2.2	Leistungen im Zusammenhang mit nach § 4 Nr. 4a UStG befreiten Umsätzen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b) UStG)	63–69
3	Sonstige Befreiungen im Zusammenhang mit den nach § 4 Nr. 4a UStG befreiten Umsätzen	70–74
3.1	Vermittlungsumsätze	70
3.2	Innergemeinschaftlicher Erwerb	71–72
3.3	Einfuhr	73–74
3.3.1	Befreiung der Einfuhr von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuer- lager eingelagert werden sollen	73
3.3.2	Befreiung der Einfuhr von Gegenständen, die aus einem Umsatzsteuer- lager ausgelagert werden	74
4	Umsatzsteuerlager	75–80
4.1	Begriff	75
4.2	Lagerhalter	76
4.3	Bewilligung des Steuerlagers	77–80
5	Gegenstände nach Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG (Warenkatalog)	81–122
5.1	Kartoffeln, frisch oder gekühlt (Nr. 1 der Anlage 1)	82
5.2	Oliven (Nr. 2 der Anlage 1)	83
5.3	Schalenfrüchte (Nr. 3 der Anlage 1)	84–87
5.4	Kaffee (Nr. 4 der Anlage 1)	88–89
5.5	Tee (Nr. 5 der Anlage 1)	90–91
5.6	Getreide (Nr. 6 der Anlage 1)	92–93
5.7	Rohreis (Nr. 7 der Anlage 1)	94–95
5.8	Ölsamen und ölhaltige Früchte (Nr. 8 der Anlage 1)	96–97
5.9	Pflanzliche Fette und Öle (Nr. 9 der Anlage 1)	98
5.10	Rohzucker (Nr. 10 der Anlage 1)	99–100
5.11	Kakaobohnen und Kakaobohnenbruch (Nr. 11 der Anlage 1)	101
5.12	Mineralöle (Nr. 12 der Anlage 1)	102
5.13	Erzeugnisse der chemischen Industrie (Nr. 13 der Anlage 1)	103
5.14	Kautschuk (Nr. 14 der Anlage 1)	104–105
5.15	Halbstoffe aus Holz (Nr. 15 der Anlage 1)	106–108
5.16	Wolle (Nr. 16 der Anlage 1)	109
5.17	Silber (Nr. 17 der Anlage 1)	110
5.18	Gold (Nr. 18 der Anlage 1)	111
5.19	Platin (Nr. 19 der Anlage 1)	112
5.20	Eisen- und Stahlerzeugnisse (Nr. 20 der Anlage 1)	113–114
5.21	Kupfer (Nr. 21 der Anlage 1)	115
5.22	Nickel in Rohform (Nr. 22 der Anlage 1)	116
5.23	Aluminium in Rohform (Nr. 23 der Anlage 1)	117
5.24	Blei in Rohform (Nr. 24 der Anlage 1)	118
5.25	Zink in Rohform (Nr. 25 der Anlage 1)	119
5.26	Zinn in Rohform (Nr. 26 der Anlage 1)	120
5.27	Andere unedle Metalle (Nr. 27 der Anlage 1)	121–122

6	Auslagerung aus einem Umsatzsteuerlager	123–146
6.1	Begriff der Auslagerung	123–126
6.2	Auslagerer	127–130
6.3	Besteuerung des der Auslagerung vorangegangenen Umsatzes	131–136
6.4	Bemessungsgrundlage für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz	137–138
6.5	Steuersatz für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz	139
6.6	Entstehung der Steuer für die Auslagerung des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager	140
6.7	Steuerschuldner für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz ..	141–143
6.8	Vorsteuerabzug für die vom Auslagerer geschuldete Steuer	144
6.9	Transport eines ausgelagerten Gegenstands in das Drittlandsgebiet oder einen anderen EU-Mitgliedstaat	145–146
7	Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung	147–150
8	Aufzeichnungspflichten	151–152
9	Bestätigung der USt-IdNr. des Auslagerers	153

1 Allgemeines

1.1 Vorbemerkung, Zweck und Bedeutung der Vorschrift

Der mVv 1.1.2004 neu in das Gesetz eingefügte § 4 Nr. 4a UStG (vgl. Rz. 21ff.) verkörpert die sog. **Umsatzsteuerlagerregelung**. Mit ihr werden Umsätze im Zusammenhang mit Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden bzw. die sich in einem Zollverfahren (Nichterhebungsverfahren) befinden, zunächst steuerfrei gestellt. Eine Steuerbelastung erfolgt mit der Auslagerung. Die Steuerlagerregelung hat vor allem Bedeutung für die inländische Seehafen- und Lagerwirtschaft und andere Logistikdienstleister. Diese Betriebe sollten mit der gesetzlichen Neuregelung im Wettbewerb zu ihren ausländischen Konkurrenten gestärkt werden. Die Voraussetzung für die Zulassung als Lagerhalter an den internationalen Warenbörsen ist regelmäßig das Betreiben eines Steuerlagers. Mit der Lagerregelung hat die deutsche Lagerwirtschaft die Möglichkeit, auch Waren (insbesondere **Schüttgüter** und hochwertige Metalle) lagern zu können, die an **Terminbörsen** (z. B. in London) **Gegenstand zahlreicher Handelstransaktionen** sind, ohne dass die Güter körperlich bewegt, d. h. an ihren neuen Eigentümer, transportiert werden. Der Handel mit diesen Waren ist – wie in anderen EU-Mitgliedstaaten – auch in Deutschland umsatzsteuerlich unbelastet.

Wesentlicher **Inhalt** der Umsatzsteuerlagerregelung ist eine **Steuerbefreiung für Umsätze von Gegenständen, mit denen diese in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden**, sowie eine Steuerbefreiung der Lieferungen von Gegenständen, bei denen diese körperlich in einem Umsatzsteuerlager verbleiben oder in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland gelangen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG). Die Befreiung gilt beim Gelangen der Gegenstände in ein Steuerlager (Einlagerung) nicht nur für die Lieferung dieser Gegenstände im Inland. Befreit sind auch (gem. § 4b Nr. 2 UStG) ein vor der Einlagerung liegender innergemeinschaftlicher Erwerb oder (gem. § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG) eine Einfuhr. Die **Steuerbefreiung gilt nicht für Lie-**

ferungen, bei denen die gelieferten Gegenstände für die Lieferung **auf der Einzelhandelsstufe** aufgemacht sind. Ein Gegenstand ist für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe insbesondere dann aufgemacht, wenn er sich in einer handelsüblichen Verpackung befindet und/oder ohne weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden kann.

- 3** Befreit sind auch die **Leistungen, die mit der Lagerung**, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüter oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände **unmittelbar zusammenhängen**. Dies gilt nicht, wenn durch die Leistungen die Gegenstände so aufbereitet werden, dass sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG).
- 4** In der **Anlage 1** zum UStG sind abschließend die – nach dem Zolltarif abgegrenzten – Gegenstände aufgeführt, die der Umsatzsteuerlagerregelung unterliegen können. Die Liste der Gegenstände in der Anlage 1 entspricht in erster Linie Anhang V MwStSystRL (zuvor: Anhang J zur 6. EG-Richtlinie). Darüber hinaus enthält die Anlage 1 zum UStG Gegenstände, die an Warenterminbörsen gehandelt bzw. mehrfach ohne Warenbewegung umgesetzt werden.
- 5** Die Umsatzsteuerlagerung bedeutet Folgendes: Wird ein Gegenstand in ein im Inland belegenes Steuerlager geliefert (**Einlagerung**), ist diese Lieferung steuerfrei. Ebenso werden die Lieferungen von Gegenständen, die sich im Steuerlager befinden (**Lagerlieferungen**), sowie bestimmte damit unmittelbar zusammenhängende Leistungen (auch Beförderungen innerhalb eines Umsatzsteuerlagers) steuerfrei gestellt. Die Steuerbefreiung für die Lieferung gilt auch dann, wenn der Gegenstand der Lieferung vom liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer in ein anderes im Inland belegenes Steuerlager befördert oder versendet wird.
- 6** Wird der Gegenstand aus dem Steuerlager ausgelagert, ist die **der Auslagerung vorangegangene Lieferung**, der der Auslagerung vorangegangene innergemeinschaftliche Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr **zu besteuern**. Dieser Umsatz muss nicht in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Auslagerung stehen. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Auslagerer (d. h. derjenige, der den Gegenstand aus dem Steuerlager entnimmt – § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). Ihm obliegen auch die Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten für die Auslagerung. Gelangt der Gegenstand beim Verlassen des Steuerlagers in ein Drittland oder in einen anderen EU-Mitgliedstaat, ist die damit verbundene Lieferung entweder als Ausfuhrlieferung oder als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 1, §§ 6, 6a UStG).
- 7** **Auslagerung** ist der tatsächliche Vorgang der endgültigen Herausnahme eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager. Auslagerung kann auch die nicht begünstigte Verwendung oder Aufbereitung eines Gegenstands sein (z. B. Lieferung an einen Nichtunternehmer oder Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke). Der Vorgang der Auslagerung setzt keine Leistung zwischen zwei Leistungspartnern voraus. Es muss sich also nicht um einen Umsatz handeln. Auslagerer ist der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand

hat. Dem Auslagerer muss eine inländische USt-IdNr. erteilt worden sein. Nicht im Inland ansässige Auslagerer müssen sich daher im Inland bei dem örtlich zuständigen Finanzamt registrieren lassen.

Als **Umsatzsteuerlager** kommt jeder Ort im Inland in Betracht, der zur Lagerung der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände geeignet ist. Umsatzsteuerlager können auch in den Räumen oder an jedem anderen Ort, der als Zolllager zugelassen wurde, errichtet werden. Als Lagerhalter kommt jeder Unternehmer in Betracht, der die begünstigten Gegenstände in seinem Unternehmen lagern kann. Die Einrichtung und der Betrieb eines Umsatzsteuerlagers müssen vom zuständigen Finanzamt bewilligt worden sein. Der Lagerhalter soll hierzu in seinem schriftlichen Antrag insbesondere folgende Angaben machen:

- Ort und Anschrift des Umsatzsteuerlagers sowie der dazugehörigen Lagerstätten,
- Zeitpunkt der beabsichtigten Inbetriebnahme,
- Beschreibung der Gegenstände gemäß Anlage 1, die gelagert werden sollen.

Außerdem muss das **wirtschaftliche Bedürfnis für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers** dargelegt werden. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn die zu lagernden Gegenstände mehrfach ohne Warenbewegung umgesetzt werden sollen (z. B. an Warenterminbörsen).

1.2 Zusammenhang der Umsatzsteuerlagerregelung mit anderen Vorschriften

Die **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 5 S. 1 Buchst. a UStG für **Vermittlungsleistungen** gilt auch für die Vermittlung der nach § 4 Nr. 4a UStG befreiten Umsätze.

Die Ausnahme von der Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 19 Buchst. a S. 4 UStG bezieht sich auch auf Lieferungen i. S. v. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 2 UStG. Dies verhindert die unbesteuerte Auslagerung von Gegenständen aus einem Steuerlager durch **Blinde**, deren Umsätze nach § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG steuerbefreit sind.

Die Steuerbefreiung gem. § 4b Nr. 2 UStG beim **innergemeinschaftlichen Erwerb** von Gegenständen gilt auch für die in § 4 Nr. 4a UStG bezeichneten Gegenstände unter den dort bezeichneten Voraussetzungen. D. h., bei der Lieferung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in ein Umsatzsteuerlager verwirklicht der Abnehmer des gelieferten Gegenstands einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Dieser Erwerb ist steuerfrei.

Folgende **Einfuhren** sind steuerfrei:

- die Einfuhr der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände, die im Anschluss an die Einfuhr zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 1 UStG verwendet werden sollen (§ 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG);
- die Einfuhr der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände, wenn die Einfuhr im Zusammenhang mit einer Lieferung steht, die zu einer Auslagerung i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG führt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

Das bedeutet bei § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG, dass die Einfuhr von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden sollen, steuerfrei ist. Die Absicht des Einführers, die Gegenstände einzulagern, reicht aus. Wird eine Drittlandware, die sich

in einem Umsatzsteuerlager befindet, im Zusammenhang mit einer Einfuhr ausgelagert, ist die der Auslagerung vorangehende Lieferung oder der innergemeinschaftliche Erwerb grundsätzlich steuerpflichtig. Da die Einfuhr zeitlich gesehen erst nach der Auslagerung erfolgt, wird zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Einfuhr nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerfrei gestellt, wenn Auslagerer der Lieferer ist und dieser gleichzeitig auch die Einfuhrumsatzsteuer schuldet.

- 14** Nach § 10 Abs. 1 S. 5 UStG gilt zur **Bemessungsgrundlage** Folgendes: Bei Lieferungen und dem innergemeinschaftlichen Erwerb i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG sind die Kosten für die Leistungen i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG und die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Das bedeutet: Bei einer Auslagerung (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG) muss die zu erhebende Umsatzsteuer der Höhe der Abgabe entsprechen, die bei der Besteuerung der Umsätze im Inland geschuldet worden wäre. Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz, für den die Steuerbefreiung wegfällt, ist daher um die Kosten für die an den Auslagerer erbrachten und nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG steuerfreien Leistungen sowie um die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern zu erhöhen, soweit diese nicht bereits im Entgelt enthalten sind.
- 15** § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG regelt den **Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei der Auslagerung** aus einem Umsatzsteuerlager. Danach entsteht die Steuer im Fall des § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand aus einem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird.
- 16** Nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG ist **Steuerschuldner** in den Fällen des § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 2 UStG, wem die Auslagerung zuzurechnen ist (Auslagerer). Daneben ist auch der Lagerhalter Gesamtschuldner, wenn er entgegen § 22 Abs. 4c S. 2 UStG die inländische USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters nicht oder nicht zutreffend aufzeichnet. Ist der Auslagerer der leistende Unternehmer, ergibt sich dessen Steuerschuldnerschaft bereits aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Mit der Steuerschuldnerschaft des Auslagerers sind auch Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten verbunden. Zeichnet der Lagerhalter die USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters nicht oder nicht zutreffend auf, kann zur Sicherung des Steueranspruchs neben dem Auslagerer der Lagerhalter als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden.
- 17** § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG regelt den **Vorsteuerabzug für die vom Auslagerer geschuldete Umsatzsteuer**, für die er nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG Steuerschuldner ist. Der Vorsteuerabzug ist unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG **auch ohne gesonderten Ausweis der Steuer** in einer Rechnung möglich. Der Unternehmer kann die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldete Steuer für Umsätze, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.
- 18** Nach § 18e Nr. 2 UStG (**Bestätigungsverfahren**) hat der Lagerhalter die Möglichkeit, sich vom Bundesamt für Finanzen die Gültigkeit der inländischen USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters sowie Namen und Anschrift bestätigen zu lassen.

Aufgrund des Verweises auf § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG in § 19 Abs. 1 S. 3 UStG gilt, dass die vom **Auslagerer oder Lagerhalter geschuldete Steuer nicht unter die Kleinunternehmerregelung** fällt. Diese Steuer wird also auch bei einem Kleinunternehmer erhoben. **19**

Nach § 22 Abs. 2 Nr. 9 UStG muss aus den **Aufzeichnungen** die Bemessungsgrundlage für Umsätze i. S. d. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 2 UStG sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge zu ersehen sein. Der Auslagerer muss also die Bemessungsgrundlage einschließlich etwaiger Hinzurechnungen nach § 10 Abs. 1 S. 5 UStG und den hierauf entfallenden Steuerbetrag für den der Auslagerung vorangehenden Umsatz aufzeichnen. Nach § 22 Abs. 4c UStG muss der Lagerhalter, der ein Umsatzsteuerlager i. S. d. § 4 Nr. 4a UStG betreibt, **Bestandsaufzeichnungen** über die eingelagerten Gegenstände und Aufzeichnungen über Leistungen i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG führen. Bei der Auslagerung eines Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager muss der Lagerhalter Name, Anschrift und die inländische USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters aufzeichnen. Der **Lagerhalter hat also Aufzeichnungen zu führen über** **20**

- die in das Umsatzsteuerlager eingelagerten Gegenstände;
- die im Zusammenhang mit den eingelagerten Gegenständen erbrachten Leistungen; werden Leistungen im Zusammenhang mit den eingelagerten Gegenständen nicht im Auftrag des Lagerhalters erbracht, hat er die Leistungen nur dem Grunde und der Art nach aufzuzeichnen;
- die ausgelagerten Gegenstände und die Identität des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters sowie deren inländische USt-IdNr.

1.3 Rechtsentwicklung

§ 4 Nr. 4a UStG ist durch das Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) **21**
v. 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) neu in das Gesetz aufgenommen worden, und zwar mWv 1.1.2004. Die – neue – Anlage 1 des UStG (zu § 4 Nr. 4a – Liste der Gegenstände, die der Umsatzsteuerlagerregelung unterliegen können) geht auch auf das StÄndG 2003 zurück und gilt ebenfalls ab 1.1.2004.

Die Gründe für die Einführung der Steuerlagerregelung sind der **amtlichen Begründung** zum Gesetzentwurf der Bundesregierung für das StÄndG 2003 (BT-Drs. **22**
15/1621, BR-Drs. 630/03) zu entnehmen.

Rz. 23 einstweilen frei

Durch das Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) wurde die Anlage 1 mWv 19.12.2006 neu gefasst. Inhaltliche Änderungen waren damit verbunden. Es handelte sich lediglich um Anpassungen an die geltende Fassung des Zolltarifs. **24**

1.4 Gemeinschaftsrecht

§ 4 Nr. 4a UStG (und die damit zusammenhängenden anderen Vorschriften des UStG) beruht auf Art. 154, 155, 157 Abs. 1 Buchst. a, 157 Abs. 1 Buchst. b und **25**

Abs. 2, 160 Abs. 1 Buchst. b, 163 und 202 MwStSystRL. **Verstöße gegen diese Vorschriften sind nicht erkennbar.** Nach Art. 155 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit (Kannvorschrift), unbeschadet der übrigen Steuerbefreiungen vorbehaltlich der Konsultation des Mehrwertsteueraussschusses gem. Art. 398 der Richtlinie Sondermaßnahmen zu treffen, um die in Abschn. 1 von Kapitel 10 MwStSystRL genannten Umsätze oder einige von ihnen (Abschn. 1 kann damit auch lediglich partiell umgesetzt werden) nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen (d. h. eine Steuerbefreiung einzuführen), sofern die Umsätze nicht für eine endgültige Verwendung (d. h. unternehmerischen Verbrauch) und/oder einen Endverbrauch bestimmt sind und sofern der beim Verlassen der in Abschn. 1 bezeichneten Regelungen oder Sachverhalte geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgaben entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland geschuldet worden wäre. Zur Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags haben der Rat und die Kommission in einer Protokollerklärung (5. Unterabs. zu Art. 1 Nr. 9 der Richtlinie 95/7) Folgendes ausgeführt:

- wenn keine Lieferung der Gegenstände stattgefunden hat, solange sie in den Bereich der in Art. 16 Absatz 1 Teile A bis E aufgeführten Regelungen oder Sachverhalte fielen, ergibt sich der Steuerbetrag, der auf den Umsatz erhoben worden wäre, aufgrund dessen die Güter in den Bereich der genannten Regelungen oder Sachverhalte fielen (nach Art. 16 Abs. 1 Teil A oder B oder Abs. 1 a steuerbefreite Einfuhr oder Lieferung, oder ein solcher steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Erwerb), zuzüglich des Steuerbetrags, der auf die nach Art. 16 Abs. 1 befreiten Dienstleistungen erhoben worden wäre (die Bemessungsgrundlage im Fall der Beendigung der Lagerregelung ohne Umsätze innerhalb der Lagerregelung ergibt sich somit aus dem Umsatz, mit dem der Gegenstand dem Lager zugeführt worden ist, inkl. der an dem Gegenstand während der Lagerregelung vorgenommenen Dienstleistungen);
 - wenn es zu Lieferungen der Gegenstände gekommen ist, solange sie in den Bereich der in Art. 16 Abs. 1 Teile A bis E aufgeführten Regelungen oder Sachverhalte fielen, ergibt sich der Steuerbetrag, der auf die letzte dieser Lieferungen erhoben worden wäre, zuzüglich des Steuerbetrags, der auf die nach dieser Lieferung ausgeführten und gem. Art. 16 Abs. 1 befreiten Dienstleistungen erhoben worden wäre (die Bemessungsgrundlage im Fall der Beendigung der Lagerregelung mit Umsätzen innerhalb der Lagerregelung ergibt sich somit aus der letzten Lagerlieferung vor der Auslagerung, inkl. der an dem Gegenstand während der Lagerregelung vorgenommenen Dienstleistungen).
- 26** Nach Art. 157 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL kann auf diese Weise die **Einfuhr** von Gegenständen steuerbefreit werden, die einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen sollen. Dies ist die EG-rechtliche Grundlage zu der im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerlagerregelung neu eingeführten Einfuhrbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG (vgl. Rz. 73).
- 27** Nach Art. 157 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen befreien, die im Inland einer **anderen Lagerregelung als**

der Zolllagerregelung unterliegen sollen. Für die Anwendung der Steuerbefreiung gelten als andere Lager als Zolllager: bei anderen als verbrauchsteuerpflichtigen Waren die Orte, die die Mitgliedstaaten als solche definieren (Art. 154 MwStSystRL). Die Mitgliedstaaten dürfen jedoch keine andere Lagerregelung als die Zolllagerregelung vorsehen, wenn diese Gegenstände zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe bestimmt sind (Art. 157 Abs. 2 MwStSystRL). Von Art. 154 MwStSystRL wonach als andere als Zolllager bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren die als Steuerlager i. S. v. Art. 4 Buchst. b der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. EG 1992 Nr. L 76/11) definierten Orte gelten, hat der Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Die Anlage 1 zum UStG enthält keine verbrauchsteuerpflichtigen Waren.

Art. 157 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL bedeutet, dass die Mitgliedstaaten eine Steuerbefreiung für Lieferungen in ein **Verbrauchsteuerlager** oder in einem Verbrauchsteuerlager oder bei nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren in ein **selbstdefiniertes Steuerlager** bzw. in diesem Steuerlager einführen können. Nach Art. 158 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten auch eine Steuerlagerregelung vorsehen für Gegenstände, die

28

- für Tax-free-Verkaufsstellen zum Zweck ihrer Lieferungen nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL an Reisende bestimmt sind, die sich per Flugzeug oder Schiff in einen Drittstaat begeben (Ausfuhrlieferungen nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL durch Tax-free-Verkaufsstellen an Reisende mit Ziel Drittstaat);
- für Steuerpflichtige zum Zweck ihrer Lieferungen an Reisende bestimmt sind, die während eines Flugs oder einer Seereise, deren Zielort außerhalb der Gemeinschaft gelegen ist, an Bord eines Flugzeugs oder Schiffs durchgeführt werden;
- für Steuerpflichtige zum Zweck ihrer nach Art. 151 MwStSystRL steuerbefreiten Lieferungen bestimmt sind (Lieferungen an diplomatische Missionen, NATO-Streitkräfte und internationale Organisationen bzw. deren Mitglieder).

Von diesen Möglichkeiten hat der Gesetzgeber – wie im Fall der Verbrauchsteuerlager – keinen Gebrauch gemacht. **Art. 157 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 MwStSystRL** ist somit die **alleinige Grundlage von § 4 Nr. 4a UStG**, soweit es sich um Lieferumsätze handelt, die zu einer Einlagerung des Gegenstands in das Umsatzsteuerlager führen.

29

Nach Art. 159 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten auch die **Dienstleistungen**, die mit den unter Art. 157 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL genannten Lieferungen zusammenhängen (Lieferungen, mit denen Gegenstände einem Lager zugeführt werden), befreien. Von dieser Regelung hat der Gesetzgeber **keinen Gebrauch** gemacht. Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG nur die Lieferungen, die zu einer Einlagerung führen. Dienstleistungen sind nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG nur befreit, wenn es sich um Leistungen handelt, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen. Das bedeutet, die Gegenstände, an denen Dienstleistungen vorgenommen werden, müssen sich bereits in einem Lager befinden.

30

- 31** Nach Art. 160 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL können die Mitgliedstaaten auch die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen befreien, die an den in Art. 157 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL aufgeführten Orten durchgeführt werden, wobei der dort bezeichnete Sachverhalt im Inland gewahrt bleibt. Das bedeutet, neben den Lieferungen in einem Lager können auch Dienstleistungen in den Lagern steuerfrei gestellt werden. Art. 160 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist damit die **EG-rechtliche Grundlage** für die Lieferungen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG, soweit der Gegenstand der Lieferung sich in einem Umsatzsteuerlager befindet, und für die Leistungen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG (die Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handlungsgüter oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen).
- 32** Nach Art. 160 Abs. 2 MwStSystRL treffen die Mitgliedstaaten, die von der in Art. 160 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL vorgesehenen Möglichkeit für **in Zolllagern bewirkte Umsätze** Gebrauch machen, die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass sie andere Lagerregelungen als Zolllagerregelungen definiert haben, die die Anwendung der Bestimmung von Art. 160 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auf die gleichen Umsätze ermöglichen, die mit in Anhang V der Richtlinie aufgeführten Gütern in diesen einer anderen als der Zolllagerregelung unterliegenden Lagern bewirkt wurden. Das bedeutet, die Mitgliedstaaten, die von der Befreiung der Umsätze in Zolllagern Gebrauch machen, müssen auch die Umsätze nach Art. 160 Abs. 1 der Richtlinie in anderen Lagern als Zolllagern (also in Verbrauchsteuer- oder Steuerlagern) steuerfrei stellen, wenn es sich um Umsätze handelt, die mit den in Anhang V der Richtlinie aufgeführten Gütern im Zusammenhang stehen. Diese Regelung ist für § 4 Nr. 4a UStG ohne Bedeutung, da es im deutschen Recht keine Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze in Zolllagern gab. Der Gesetzgeber hat sich bei der **Warenliste nach Anlage 1** lediglich an Anhang V MwStSystRL orientiert, ohne diesen punktgenau übernehmen zu müssen. In einer Protokollerklärung (4. Unterabs. zu Art. 1 Nr. 9 der Richtlinie 95/7) haben der Rat und die Kommission erklärt, dass Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 1 Teil D Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie (Vorgängervorschrift) nicht die Möglichkeit der Mitgliedstaaten beschränkt, im Einklang mit den geltenden Gemeinschaftsvorschriften für andere als in Anhang J genannte Gegenstände andere Lagerregelungen als Zolllagerregelungen vorzusehen. Dies ist die EG-rechtliche Grundlage dafür, dass die Anlage 1 zum UStG nicht identisch ist mit Anhang V MwStSystRL (und dies wie oben angeführt auch nicht sein musste). Anhang V MwStSystRL enthält folgende Güter:

Beschreibung der Gegenstände	aus KN-Code
Zinn	8001
Kupfer	7402 7403 7405 7408
Zink	7901
Nickel	7502
Aluminium	7601
Blei	7801
Indium	ex 8112 92 ex 8112 99
Getreide	1001 bis 1005 1006: nur Rohreis 1007 bis 1008
Kokosnüsse, Paranüsse und Kaschu-Nüsse	0801
Andere Schalenfrüchte	0802
Oliven	0711 20
Samen und ölhaltige Früchte (einschließlich Sojabohnen)	1201 bis 1207
Kaffee, nicht geröstet	0901 11 00 0901 12 00
Tee	0902
Kakao, Kakaobohnen und Kakaobohnenbruch, roh oder geröstet	1801
Rohzucker	1701 11 1701 12
Kautschuk, in Primärform oder in Platten, Blättern oder Streifen	4001 4002
Wolle	5101
Chemische Produkte, lose	Kapitel 28 und 29
Mineralöle (einschließlich Propan und Butan sowie Rohöle aus Erdöl)	2709 2710 2711 12 2711 13

Beschreibung der Gegenstände	aus KN-Code
Silber	7106
Platin (Palladium, Rhodium)	7110 11 00 7110 21 00 7110 31 00
Kartoffeln	0701
Pflanzliche Fette und Öle und deren Fraktionen, roh, raffiniert, jedoch nicht chemisch modifiziert	1507 bis 1515

33 Die Anlage 1 zum UStG weicht somit von Anhang V MwStSystRL ab.

Zusätzlich sind in der Anlage 1 zum UStG enthalten:

15	Chemische Halbstoffe aus Holz, ausgenommen solche zum Auflösen; Halbstoffe aus Holz, durch Kombination aus mechanischem oder chemischem Aufbereitungsverfahren hergestellt	Positionen 4703 bis 4705 00 00
18	Gold, in Rohform oder als Pulver, zu nicht monetären Zwecken	Unterpositionen 7108 1100 und 7108 1200
20	Eisen- und Stahlerzeugnisse	Positionen 7207 bis 7212, 7216, 7219, 7220, 7225 und 7226
27	Andere unedle Metalle, ausgenommen Waren daraus und Abfälle und Schrott (statt Indium – ex 811291 und 811299)	aus Positionen 8101 bis 8112

34 Folgende Gegenstände sind im Vergleich zu Anhang V nur eingeschränkt in der Anlage 1 aufgeführt:

17	Silber, in Rohform oder Pulver (statt Silber Position 7106)	aus Position 7106
19	Platin, in Rohform oder als Pulver (statt Platin (Palladium, Rhodium) – 71101100, 71102100, 71103100).	aus Position 7110

35 Nach Art. 202 MwStSystRL wird die nach Art. 155 i. V. m. 157 MwStSystRL beim Verlassen einer jeglichen Lagerregelung geschuldete Umsatzsteuer von der Person geschuldet, die veranlasst, dass die Gegenstände die Regelungen oder Sachverhalte verlassen. Dies ist die EG-rechtliche Grundlage für § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG, wonach Steuerschuldner in den Fällen des § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG ist, wem die Auslagerung zuzurechnen ist (Auslagerer); vgl. Rz. 127ff. und 141ff.

Nach Art. 163 MwStSystRL sind in den Fällen, in denen das Verlassen der genannten Regelungen oder Sachverhalte mit einer Einfuhr i. S. d. Art. 61 der Richtlinie verbunden ist, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um eine **Doppelbesteuerung** innerhalb des Lands zu **vermeiden**. Dies ist die EG-rechtliche Grundlage für die Einfuhrbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Danach ist die Einfuhr der in der Anlage 1 zum UStG bezeichneten Gegenstände steuerfrei, wenn die Einfuhr im Zusammenhang mit einer Lieferung steht, die zu einer Auslagerung i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG führt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (vgl. Rz. 74).

36

In einer **Protokollerklärung zu der Steuerlagerregelung insgesamt** (1. Unterabs. zu Art. 1 Nr. 9 der Richtlinie 95/7) haben der Rat und die Kommission erklärt, dass die vereinbarte Vereinfachung zur Behandlung von Umsätzen in Steuerlagern nicht auf die Behandlung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, bei denen die Ware tatsächlich körperlich bewegt wird, angewandt werden kann. Für die umsatzsteuerliche Abwicklung dieser Umsätze bedarf es noch einer gesonderten Regelung. Der Rat ersucht die Kommission, ihm entsprechend der sich für sie aus Art. 3 der Richtlinie 92/111/EWG ergebenden Verpflichtungen baldmöglichst einen Vorschlag für eine Regelung für alle Reihengeschäfte vorzuschlagen, über die der Rat bis spätestens 31. Dezember 1996 entscheidet. Diesem Auftrag ist die EU-Kommission bislang nicht nachgekommen. Sie steht weiterhin in der Pflicht, trotz der Steuerlagerregelung in Art. 157 MwStSystRL einen umfassenden Richtlinienvorschlag für die Reihengeschäfte vorzulegen.

37

2 Steuerbefreite Umsätze

Kern der Umsatzsteuerlagerregelung ist eine Steuerbefreiung für Umsätze von Gegenständen, mit denen diese in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden, sowie eine Steuerbefreiung der Lieferungen von Gegenständen, bei denen diese körperlich in einem Umsatzsteuerlager verbleiben oder in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland gelangen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG). Die Befreiung gilt beim Gelangen der Gegenstände in ein Steuerlager (Einlagerung) nicht nur für die Lieferung dieser Gegenstände im Inland. Befreit sind auch gem. § 4b Nr. 2 UStG ein vor der Einlagerung liegender innergemeinschaftlicher Erwerb oder gem. § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG eine Einfuhr. Die **Steuerbefreiung gilt nicht für Lieferungen**, bei denen die gelieferten Gegenstände für die Lieferung **auf der Einzelhandelsstufe** aufgemacht sind. Ein Gegenstand ist für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe insbesondere dann aufgemacht, wenn er sich in einer handelsüblichen Verpackung befindet und/oder ohne weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden kann.

38

Befreit sind auch die **Leistungen, die mit der Lagerung**, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände **unmittelbar zusammenhängen**. Dies gilt nicht, wenn durch die Leistungen die Gegenstände so aufbereitet werden,

39

dass sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG).

2.1 Lieferungen von Gegenständen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a) UStG)

2.1.1 Gemeinschaftswaren – Nichtgemeinschaftswaren

40 Die Befreiung von Lieferungen in ein oder in einem Umsatzsteuerlager nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG ist zwar auf die Gegenstände nach der Anlage 1 beschränkt. Auf den Status dieser Gegenstände kommt es jedoch nicht an. Die Steuerbefreiung gilt daher sowohl für Lieferungen von **Gemeinschaftswaren** als auch von **Nichtgemeinschaftswaren**, die sich in einem Zollverfahren (Nichterhebungsverfahren) befinden.

41 Waren, die sich im Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft befinden, haben zollrechtlich entweder den Status von Gemeinschaftswaren oder den Status von Nichtgemeinschaftswaren. Nichtgemeinschaftswaren sind alle Waren, die keine Gemeinschaftswaren sind.

42 **Gemeinschaftswaren** (Art. 4 Nr. 7 ZK) sind:

- Waren, die unter den in Art. 23 genannten Voraussetzungen vollständig im Zollgebiet der Gemeinschaft gewonnen oder hergestellt worden sind, ohne dass ihnen aus nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörenden Ländern oder Gebieten eingeführte Waren hinzugefügt wurden. In den nach dem Ausschussverfahren festgelegten Fällen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung gelten Waren, die aus in einem Nichterhebungsverfahren befindlichen Waren gewonnen oder hergestellt worden sind, nicht als Gemeinschaftswaren;
- aus nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörenden Ländern oder Gebieten eingeführte Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind;
- Waren, die im Zollgebiet der Gemeinschaft entweder ausschließlich unter Verwendung von nach dem zweiten Gedankenstrich bezeichneten Waren oder unter Verwendung von nach den ersten beiden Gedankenstrichen bezeichneten Waren gewonnen oder hergestellt worden sind.

Über Gemeinschaftswaren darf der Wirtschaftsbeteiligte grundsätzlich – ohne Mitwirkung der Zollbehörden – beliebig verfügen.

43 **Nichtgemeinschaftswaren** (Art. 4 Nr. 8 ZK) sind andere als die vorbezeichneten Waren. Unbeschadet der Art. 163 und 164 ZK verlieren Gemeinschaftswaren ihren zollrechtlichen Status mit dem tatsächlichen Verbringen aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft.

Gemeinschaftswaren, die das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen, verlieren mit dem Grenzübertritt diesen Status und werden zu Nichtgemeinschaftswaren. Über Nichtgemeinschaftswaren darf der Wirtschaftsbeteiligte grundsätzlich nicht bzw. nur in dem von der Zollverwaltung zugelassenen Umfang verfügen.

44 **Nichterhebungsverfahren** sind folgende Zollverfahren (Art. 84 Abs. 1 Buchst. a ZK):

- das Versandverfahren,
- das Zolllagerverfahren,
- die aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren,
- die Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung und
- die vorübergehende Verwendung.

Im **Versandverfahren** (Art. 91–97 ZK, Art. 340a–462a ZKDVO) werden Nichtgemeinschaftswaren unter Aussetzung der eigentlich zu zahlenden Einfuhrabgaben unter zollamtlicher Überwachung vom Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft bis zum endgültigen Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet befördert. Im Anschluss daran erhalten die Waren eine neue zollrechtliche Bestimmung, z. B. Überführung in ein Zollverfahren. **45**

Nichtgemeinschaftswaren können nach dem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft in ein **Zolllagerverfahren** übergeführt werden, ohne dass Einfuhrabgaben erhoben werden (Art. 98–113 ZK, Art. 524–535 ZKDVO). Dabei werden die Waren in einem Zolllager gelagert. Als Zolllager gilt jeder von den Zollbehörden zugelassene und unter zollamtlicher Überwachung stehende Ort, an dem der Inhaber der Bewilligung für den Betrieb eines Zolllagers (Lagerhalter) – i. d. R. – Nichtgemeinschaftswaren unter festgelegten Bedingungen als Verfügungsberechtigter über diese Waren oder für den Verfügungsberechtigten lagert. Im Anschluss an das Zolllagerverfahren können die Waren wiederausgeführt oder in ein anderes Zollverfahren ggf. mit Einfuhrabgabenerhebung übergeführt werden. **46**

In der **aktiven Veredelung** nach dem Nichterhebungsverfahren (Art. 114–123 ZK, Art. 536–549 ZKDVO) werden Nichtgemeinschaftswaren zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung (Reparatur) in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt, um nach Durchführung dieser Vorgänge wieder ausgeführt zu werden. In diesem Verfahren werden Einfuhrabgaben nicht erhoben. Einfuhrabgaben werden nur dann erhoben, wenn die zuvor eingeführten Waren in den Wirtschaftskreislauf der Europäischen Union gelangen, z. B. durch Überführung in ein anderes Zollverfahren. **47**

Im **Umwandlungsverfahren** (Art. 130–136 ZK, Art. 551 und 552 ZK-DVO) werden Nichtgemeinschaftswaren nicht sofort und nicht in ihrer ursprünglichen Form, sondern erst später nach ihrer Be- oder Verarbeitung in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. Die Einfuhrabgaben werden dabei nicht für die Nichtgemeinschaftswaren, wie sie in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt sind, sondern für die durch die Be- oder Verarbeitung entstandenen Umwandlungserzeugnisse erhoben. Im Umwandlungsverfahren können Nichtgemeinschaftswaren im Zollgebiet der Gemeinschaft ohne Erhebung von Einfuhrabgaben und ohne Anwendung handelspolitischer Maßnahmen einer Be- oder Verarbeitung unterzogen werden, die ihre Beschaffenheit oder ihren Zustand verändert, und die aus dieser Be- oder Verarbeitung entstandenen Erzeugnisse zu den für sie geltenden Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden. Diese Erzeugnisse werden als Umwandlungserzeugnisse bezeichnet. **48**

In das **Verfahren der vorübergehenden Verwendung** (Art. 137–144 ZK, Art. 553–584 ZK-DVO) werden Nichtgemeinschaftswaren übergeführt, die nur zeit- **49**

weise in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt werden sollen, um im Zollgebiet vorübergehend genutzt (z. B. Messewaren) und anschließend in unverändertem Zustand – keine Be- oder Verarbeitung – wieder ausgeführt zu werden. Die Verwendung der Waren wird zollamtlich überwacht. Von der Abgabenerhebung wird daher grundsätzlich abgesehen. Die Art der Ware, des Gebrauchs und die Dauer der Verwendung sind für den Umfang der Begünstigung entscheidend. Einfuhrabgaben werden nur dann erhoben, wenn die zuvor eingeführten Waren in den Wirtschaftskreislauf der Europäischen Union gelangen, z. B. durch Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr.

2.1.2 Lieferungen

- 50** Steuerfrei sind die **Lieferungen** der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG).
- 51** Mit Lieferung ist die **in § 3 Abs. 1 UStG gesetzlich definierte Lieferung** eines Unternehmers gemeint, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Diese Lieferung muss umsatzsteuerbar sein, weil sonst die Umsatzsteuerbefreiung keinen Sinn machte. Eine Lieferung, bei der zwar der Gegenstand in ein Umsatzsteuerlager im Inland gelangt, deren Ort aber im Ausland liegt, ist kein Fall von § 4 Nr. 4a UStG, es sei denn, die Voraussetzungen von § 3 Abs. 8 UStG (Verlagerung des Orts der Lieferung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist) liegen vor. Hier kann § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG zum Tragen kommen, wonach die Einfuhr von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden sollen, steuerfrei ist.
- 52** Der **Ort der Lieferung** bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 und 7 UStG. Die Lieferungen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 1 UStG setzen also voraus, dass die Beförderung oder Versendung des Gegenstands im Inland beginnt.
- 53** Wird der **Gegenstand nicht befördert oder versendet**, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG). **Diese Form der Lieferung** (Verschaffung der Verfügungsmacht z. B. durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB), Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB), Übergabe von Traditionspapieren (Lagerscheine, Ladescheine, Konnossemente, §§ 444, 475c, 647 HGB)) **kann bei den Lieferungen nach 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG nicht vorkommen**, wenn der Gegenstand in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird, weil dann in jedem Fall eine Beförderung oder Versendung stattfinden muss. Nichtbeförderungslieferungen können nur auftreten, wenn sich der Gegenstand bereits in dem Umsatzsteuerlager befindet und dort geliefert wird.
- 54** Lieferungen nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG können – was allerdings in der Praxis sehr selten vorkommen dürfte – **auch von Kleinunternehmern** (§ 19 UStG)

und pauschalierenden Landwirten (§ 24 UStG) bewirkt werden. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG enthält unter den dort genannten Paragraphen **keinen** Verweis auf § 4 Nr. 4a UStG, etwa in der Form, dass die Vorschrift bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zum Tragen käme. Deshalb unterliegen auch Kleinunternehmer den Nachweispflichten nach § 4 Nr. 4a S. 3 UStG als Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Nach § 24 Abs. 1 S. 2 UStG bleiben bei Anwendung der Durchschnittsätze für die Land- und Forstwirte die Befreiungen nach § 4 UStG mit Ausnahme der Nrn. 1 bis 7 unberührt. Das bedeutet zwar, dass die Steuerbefreiung für § 4 Nr. 4a UStG nicht gewährt wird. Andererseits umfasst jedoch die Durchschnittsatzbesteuerung alle im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmens ausgeführten Umsätze (Abschn. 266 Satz 1 UStR).

Die **Lieferung** muss **an einen anderen Unternehmer** erfolgen. D. h., der Abnehmer der Lieferung muss im Zeitpunkt des Umsatzes die Unternehmereigenschaft besitzen. Maßgebend ist insoweit der Unternehmerbegriff des § 2 UStG. Abnehmer ist derjenige, mit dem der liefernde Unternehmer das Umsatzgeschäft (das der Lieferung zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft) abgeschlossen hat, also demgegenüber der Unternehmer vertraglich zu der Lieferung verpflichtet ist.

55

2.1.3 Die steuerfreien Lieferungen im Einzelnen

Steuerfrei sind zum einen **Lieferungen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird** (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Der Liefergegenstand muss also im Zuge der Lieferung in ein im Inland belegenes Umsatzsteuerlager eingelagert werden.

56

Beispiel:

Unternehmer A aus Bremen liefert Kaffee (Nr. 4 der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG) an den in Hamburg ansässigen Unternehmer B. Der Kaffee wird unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des U in Hamburg verbracht und dort eingelagert. Die Lieferung des A an B ist als Lieferung in ein Umsatzsteuerlager steuerfrei (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 1 UStG).

Steuerfrei sind zum anderen **Lieferungen von Gegenständen, die sich bereits in einem Umsatzsteuerlager befinden**, sog. Lagerlieferungen.

57

Beispiel:

Der in Bremen ansässige Unternehmer A lagert chemische Halbstoffe aus Holz (Nr. 15 der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG) in das Umsatzsteuerlager des U in Hamburg ein. A liefert den Gegenstand im Umsatzsteuerlager durch Übergabe des Lagerscheins (§ 444 HGB) an den belgischen Unternehmer B, B an den französischen Unternehmer C und C an den deutschen Unternehmer D. Der Liefergegenstand bleibt bei den Lieferungen jeweils im Umsatzsteuerlager des U eingelagert. Die Lieferungen von A an B, B an C und C an D sind alle als Lagerlieferungen steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG).

- 58** Mit der Auslagerung eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager entfällt die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung. Das gilt aber nicht, wenn der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert wird (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Deshalb ist auch eine Lieferung von Gegenständen steuerfrei, die zu einem Zeitpunkt bewirkt wird, in dem die Gegenstände vom liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer **von einem in ein anderes Umsatzsteuerlager befördert oder versendet** werden. Dabei wird unterstellt, dass sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung bereits in dem Umsatzsteuerlager befinden, in das sie befördert oder versendet werden.

Beispiel:

Unternehmer A aus Bremen liefert Rohzucker (Nr. 10 der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG) an den in Hamburg ansässigen Unternehmer B. Der Liefergegenstand wird unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. B liefert den Gegenstand an den Unternehmer C. C holt den Rohzucker ab und befördert ihn unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des D in Dresden. Die Lieferung des A an B ist als Lieferung in ein Umsatzsteuerlager steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Die Lieferung von B an C ist ebenfalls nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 2 UStG steuerfrei, weil der Gegenstand von einem in ein anderes Umsatzsteuerlager gelangt.

- 59** Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. a S. 1 Buchst. a UStG fallen nur Lieferungen von Gegenständen. **Nicht befreit sind Umsätze, die als sonstige Leistungen zu qualifizieren sind** (z. B. Optionsgeschäfte mit Gegenständen und die Vermittlung derartiger sonstiger Leistungen). Diese Leistungen können aber ggf. unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG fallen.
- 60** **Als Lieferungen sind auch folgende Umsätze anzusehen** (BMF v. 16.3.2000, IV D 2-S 7423-5/00, BStBl I 2000, 456 zu § 25c UStG, weil der in § 25c UStG für Anlagegold normierte Lieferbegriff nach § 4 Nr. 4a UStG nicht anders ausgelegt werden kann):
- die Veräußerung von ideellen Miteigentumsanteilen an einem Edelmetallbestand (Silber, Platin, Gold),
 - die Veräußerung von Gewichtsguthaben an einem Edelmetallbestand, wenn die Gewichtskonten obligatorische Rechte ausweisen,
 - die Veräußerung von Edelmetallzertifikaten,
 - die Abtretung von Ansprüchen auf die Lieferung von Edelmetallbeständen,
 - die Veräußerung von Darlehen und Swaps von Edelmetallen, durch die ein Eigentumsrecht an diesen Edelmetallen oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf diese Edelmetalle begründet wird,
 - die Veräußerung von Terminkontrakten und im Freiverkehr getätigten Terminabschlüssen mit Edelmetallen, die zur Übertragung eines Eigentumsrechts an dem Edelmetall oder eines schuldrechtlichen Anspruchs auf dieses Edelmetall führt.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Lieferungen, bei denen die **gelieferten Gegenstände für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht** sind (vgl. erläuternder Satz am Ende der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG). Ein Gegenstand ist für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe insbesondere dann aufgemacht, wenn er sich in einer einzelhandelsüblichen Verpackung befindet und/oder ohne weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden kann. **61**

Die **Steuerbefreiung gilt ebenfalls nicht für Lieferungen an** Unternehmer, die diese zur Ausführung von Umsätzen verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt ist (§ 4 Nr. 4a S. 2 UStG). Damit wird verhindert, dass **pauschalierende Landwirte** Gegenstände der Anlage 1 (insbesondere landwirtschaftliche Erzeugnisse) steuerfrei erwerben und sie anschließend unter Berechnung des Durchschnittssatzes weiterveräußern, ohne die ihren Abnehmern in Rechnung gestellte Steuer abführen zu müssen. **62**

2.2 Leistungen im Zusammenhang mit nach § 4 Nr. 4a UStG befreiten Umsätzen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b) UStG)

Bestimmte Leistungen, die mit in einem Umsatzsteuerlager eingelagerten Gegenständen **unmittelbar zusammenhängen**, sind ebenfalls steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG). Die Leistungen dürfen aber nur folgenden (in der Vorschrift abschließend aufgezählten) Zwecken dienen, die mit den eingelagerten Gegenständen unmittelbar zusammenhängen: Lagerung, Erhaltung, Verbesserung der Aufmachung, Verbesserung der Handelsgüte, Vorbereitung des Vertriebs oder Vorbereitung des Weiterverkaufs. **63**

Beispiel:

Kartoffeln (Nr. 1 der Anlage zu § 4 Nr. 4a UStG) werden in das Umsatzsteuerlager des U in Bremen eingelagert. U kühlt die Kartoffeln im Auftrag des Einlagerers E, um sie frisch zu halten. Die Kühlleistung des U an E ist als Leistung im Zusammenhang mit der Erhaltung der eingelagerten Kartoffeln steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG).

Die Leistungen müssen **mit den** in einem Umsatzsteuerlager **eingelagerten Gegenständen unmittelbar zusammenhängen**, d. h. auf die Gegenstände zugeschnitten sein. **Leistungen**, die allgemein einem Umsatzsteuerlager dienen, z. B. **zur Errichtung oder Umbau eines Umsatzsteuerlagers**, sind daher grundsätzlich wegen des fehlenden Bezugs zu bestimmten Gegenständen der Anlage 1 nicht steuerfrei. **64**

Leistungen, die der Lagerung dienen, sind im Wesentlichen Leistungen, die eine zuverlässige Lagerhaltung gewährleisten, d. h. auf die Räumlichkeiten abstellen. Dies kann im Einzelfall auch eine Instandhaltung der Lagerräume beinhalten. In der Praxis dürfte es darauf ankommen, ob und in welchem Ausmaß die eingelagerten Gegenstände hinsichtlich der Räumlichkeiten besondere Vorkehrungen erforderlich machen. Bei den Nahrungs- und Lebensmitteln (Nr. 1 bis 11 der Anlage) dürfte z. B. die Sicherstellung bestimmter Raumtemperaturen und Luftfeuchtigkeiten in Betracht kommen. Bei den Gegenständen nach Nr. 12 bis 15 der Anlage 1 (Mineralöle, che- **65**

mische Stoffe usw.) sind Lagerleistungen insbesondere Leistungen, die einer umwelt-sicheren Lagerung der Gegenstände dienen. Bei den Edelmetallen (Nr. 17 bis 19 der Anlage 1) werden die typischen Lagerleistungen im Wesentlichen dem Einbruch- und Diebstahlschutz dienen. So können z. B. spezifische Wachdienstleistungen steuerfrei sein.

- 66 Leistungen, die der Erhaltung** der eingelagerten Gegenstände **dienen**, beziehen sich i. d. R. mehr auf die Gegenstände selbst als auf die Räumlichkeiten. Die Grenzen zu den begünstigten Lagerleistungen dürften gleichwohl fließend sein. In Betracht kommen im Wesentlichen Leistungen des Ein- und Umlagerens, Leistungen der Wert- bzw. Substanzerhaltung der Gegenstände, Probeentnahmen zur Qualitätskontrolle, Wiegen, Zählen, Auszeichnen, **Versicherung des Lagerbestands**, Ermittlungen über Schwund und Verderb, Bestandserfassungen, Reinigungsleistungen usw.
- 67 Leistungen zur Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte** sind im Wesentlichen Leistungen zur Herrichtung der Gegenstände zur Förderung ihrer Verkaufsfähigkeit, z. B. durch Formgebung und Verpackung. Hierzu können auch Werbeleistungen gehören.
- 68 Leistungen der Vorbereitung des Vertriebs** oder der **Vorbereitung des Weiterverkaufs** können z. B. bestehen in der Umlagerung, Vorbereitung des Transports, Versicherung des Transports, Aquisition möglicher Kaufinteressenten, Werbeleistungen usw.
- 69 Weitergehende Be- oder Verarbeitungen der eingelagerten Gegenstände** fallen nicht unter die Befreiung nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG, insbesondere Leistungen, durch die die im Umsatzsteuerlager befindlichen Gegenstände **für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufbereitet** werden. Werden derartige Umsätze an den in einem Umsatzsteuerlager eingelagerten Gegenständen erbracht, führt dies zur zwangsweisen Auslagerung dieser Gegenstände aus dem Umsatzsteuerlager (vgl. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 4 UStG). Nicht befreit ist insbesondere auch die Be- oder Verarbeitung von Gegenständen vor ihrer Einlagerung in ein Umsatzsteuerlager.

Beispiel:

In ein Umsatzsteuerlager des U in Bremen eingelagerte Kartoffeln (Nr. 1 der Anlage 1) werden von Unternehmer A in einzelhandelsübliche 2,5-kg-Beutel abgefüllt. Die Leistung des A ist steuerpflichtig, da durch seine Leistung die in das Umsatzsteuerlager eingelagerten Kartoffeln für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufbereitet werden (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 2 UStG). Die Erbringung dieser Leistung führt zur Auslagerung der Kartoffeln aus dem Umsatzsteuerlager.

3 Sonstige Befreiungen im Zusammenhang mit den nach § 4 Nr. 4a UStG befreiten Umsätzen

3.1 Vermittlungsumsätze

- 70** Steuerfrei ist die **Vermittlung** von Umsätzen, die unter § 4 Nr. 4a UStG fallen (§ 4 Nr. 5 S. 1 Buchst. a UStG). Die Befreiung gilt sowohl für die Vermittlung von Liefere-

rungen von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden oder sich dort befinden, als auch für die Vermittlung von Leistungen, die unmittelbar mit den in einem Umsatzsteuerlager befindlichen Gegenständen zusammenhängen und nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG befreit sind.

Beispiele:

Der in Hamburg ansässige Unternehmer V vermittelt im Auftrag des in München ansässigen Unternehmers S die Lieferung von 10 Tonnen Sojabohnen (Nr. 8 der Anlage 1, Position 1201 des Zolltarifs) an den in den Niederlanden ansässigen Unternehmer N. Die Sojabohnen sind in einem Umsatzsteuerlager des U in Bremen eingelagert und verbleiben auch nach der Lieferung des S im Umsatzsteuerlager des U. Die Lieferung des S an N ist als Lieferung in einem Umsatzsteuerlager steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Die Vermittlung dieser Lieferung durch V an S ist nach § 4 Nr. 5 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Der in Hamburg ansässige Unternehmer V vermittelt dem in Deutschland ansässigen Umsatzsteuerlagerhalter U einen Unternehmer D, der das sich in einem Tank im Umsatzsteuerlager des U in Hamburg befindliche Mineralöl (Nr. 12 der Anlage 1, Position 2710 des Zolltarifs) des F in einen anderen Tank umfüllt, damit der Tank gereinigt werden kann. Das Mineralöl verbleibt auch nach der Umfüllung durch D im Umsatzsteuerlager des U. Die Leistung des D an U ist als sonstige Leistung, die mit der Lagerung des eingelagerten Mineralöls zusammenhängt, steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG. Die Vermittlung dieses Umsatzes durch V an U ist nach § 4 Nr. 5 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

3.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb

Wird ein Gegenstand aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in ein Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert, ist ein **vor der Einlagerung liegender innergemeinschaftlicher Erwerb steuerfrei** (§ 4b Nr. 2 UStG).

71

Beispiel:

Unternehmer A aus Fuggi/Italien liefert 300 kg Oliven (Nr. 2 der Anlage 1, Unterposition 0711 20 des Zolltarifs) an den in Bremen ansässigen Unternehmer B. Die Oliven werden unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. Die Lieferung des A an B ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Italien steuerfrei (Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL; vgl. § 6a Abs. 1 UStG). B hat im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung zu unterwerfen (§ 1a Abs. 1 UStG). Dieser innergemeinschaftliche Erwerb ist steuerfrei, weil die Oliven nach dem Gelangen in das Inland in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden (§ 4b Nr. 2 UStG).

Die Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist unabhängig davon, ob die der Einlagerung vorangehende Lieferung in einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder in einem einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellten **innergemeinschaftlichen Verbringen zur Verfügung des Einlagerers** (§ 3 Abs. 1a UStG) besteht.

72

Beispiel:

Der Mineralölkonzern E mit Sitz in Rotterdam versendet rohes Erdöl (Nr. 12 der Anlage 1, Position 2709 des Zolltarifs) von Rotterdam nach Hamburg. Das Erdöl wird in Hamburg unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des U eingelagert, wo E weiterhin die Verfügungsmacht über das Öl hat. Die Beförderung des Erdöls von Rotterdam nach Hamburg zur Verfügung des E ist in den Niederlanden ein einer Lieferung gleichgestelltes Verbringen aus dem Inland in einen anderen EU-Mitgliedstaat. Dieses Verbringen ist einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt und steuerfrei (Art. 138 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL; vgl. § 6a Abs. 1 UStG). E hat im Inland dieses Verbringen als einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung zu unterwerfen (§ 1a Abs. 2 UStG). Dieser innergemeinschaftliche Erwerb ist steuerfrei, weil das Erdöl nach dem Gelangen in das Inland in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird (§ 4b Nr. 2 UStG).

3.3 Einfuhr

3.3.1 Befreiung der Einfuhr von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden sollen

- 73** Um eine steuerliche Belastung zu vermeiden, ist die **Einfuhr** von in der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG aufgeführten Gegenständen, die im Anschluss an die Einfuhr zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen gem. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG verwendet, also in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden sollen, **steuerfrei** (§ 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Dabei reicht der Wille des Einführers, die eingeführten Gegenstände in ein solches Lager einzulagern, für die Gewährung der Steuerbefreiung aus.

Beispiel:

Unternehmer A versendet Aluminiumbarren (Nr. 23 der Anlage 1) aus den USA (Drittlandsgebiet) an Unternehmer B in der Gemeinschaft. Sobald die Barren in das Gemeinschaftsgebiet gelangen, werden sie von B im Inland am 10.1.2010 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt. B beabsichtigt, die Aluminiumbarren in ein Umsatzsteuerlager des Lagerinhabers L in Hamburg für Umsatzsteuerzwecke einzulagern. Zu einer Einlagerung kommt es aber nicht, da B noch vor der Einlagerung einen Abnehmer C findet. Die Barren werden auf Wunsch des C am 16.1.2010 unmittelbar zu dessen Verarbeitungswerk nach Oberhausen versendet. Die Einfuhr der Aluminiumbarren ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerfrei, da B beabsichtigte, die Barren in ein Umsatzsteuerlager einzulagern. Die Lieferung von A an B ist im Inland nicht steuerbar (§ 3 Abs. 8 UStG kommt nicht zur Anwendung, da A als Lieferer nicht Schuldner der EUSt ist). Der Lieferort liegt in den USA. Die Lieferung des B an C ist steuerpflichtig, da sich der Liefergegenstand im Zeitpunkt der Lieferung nicht in einem Umsatzsteuerlager befindet und auch keine Lieferung in ein Umsatzsteuerlager vorliegt.

3.3.2 Befreiung der Einfuhr von Gegenständen, die aus einem Umsatzsteuerlager ausgelagert werden

Wird eine Nichtgemeinschaftsware, die in ein Nichterhebungsverfahren übergeführt wurde und sich in einem Umsatzsteuerlager befindet, **im Zusammenhang mit einer Einfuhr ausgelagert**, ist die der Auslagerung vorangehende Lieferung oder der inergemeinschaftliche Erwerb grundsätzlich steuerpflichtig (vgl. Rz. 123ff.). Die Einfuhr erfolgt zeitlich gesehen erst nach der Auslagerung. Diese Einfuhr ist grundsätzlich steuerpflichtig. Ist aber Auslagerer der Lieferer und schuldet dieser gleichzeitig auch die Einfuhrumsatzsteuer, ist die Einfuhr – zur Vermeidung einer Doppelbelastung – steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

74

Beispiel:

Unternehmer A aus Nigeria (Drittlandsgebiet) liefert Rohgold (Nr. 18 der Anlage 1) an Unternehmer B in Deutschland (Versendung des Golds durch A). Sobald das Gold in das Gemeinschaftsgebiet gelangt, wird es von B in ein Zolllagerverfahren übergeführt. Gleichzeitig wird das Gold für Umsatzsteuerzwecke in ein Umsatzsteuerlager beim Lagerhalter L in Deutschland eingelagert. L betreibt sowohl ein Zoll- als auch ein Umsatzsteuerlager. Danach wird das Gold von B an das Versicherungsunternehmen C zu der Kondition „verzollt und versteuert“ verkauft. B bittet L, die Ware in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zu überführen und danach an C zu befördern. C ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Lieferung des B an C ist als der Auslagerung vorangehende Lieferung steuerpflichtig (vgl. Rz. 123ff.). C kann die ihm von B in Rechnung gestellte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. Da B die Waren in ein Zolllagerverfahren übergeführt hat, ist der Einfuhrtatbestand zunächst bei Einlagerung in das Zolllager nicht erfüllt. Eine Einfuhr liegt erst vor, wenn das Lagerverfahren beendet und der Gegenstand in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Diese Einfuhr ist steuerfrei, da L als Beauftragter für B als Lieferer den Liefergegenstand einführt und er die Einfuhrumsatzsteuer schulden würde (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

4 Umsatzsteuerlager

4.1 Begriff

Umsatzsteuerlager kann jedes Grundstück oder Grundstücksteil im Inland sein, das zur Lagerung der in Anlage 1 genannten Gegenstände dienen soll und von einem Lagerhalter betrieben wird. Es kann mehrere Lagerorte umfassen (§ 4 Nr. 4a S. 3 und 4 UStG). **Umsatzsteuerlager** kann somit **jeder räumlich bestimmte Ort im Inland** sein, der zur Lagerung von in der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG genannten Gegenständen dienen soll und geeignet ist. Das Lager kann auch aus mehreren Lagerorten bestehen. Umsatzsteuerlager können also auch in den Räumen oder an jedem anderen festen Ort im Inland, der als Zolllager zugelassen wurde, errichtet werden. Das Lager muss durch ein Grundstück oder einen Grundstücksteil räumlich bestimmt sein. Sog. **virtuelle Lager** wie z. B. rollende Lkw können daher kein Umsatzsteuerlager bilden.

75

4.2 Lagerhalter

- 76** Das Umsatzsteuerlager muss von einem Lagerhalter betrieben werden. **Lagerhalter kann jeder Unternehmer**, also jede natürliche oder juristische Person, sein, die die in Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG genannten Gegenstände in seinem Unternehmen lagern kann. Für den Betrieb dieses Lagers muss ein wirtschaftliches Bedürfnis bestehen. Außerdem muss der Lagerhalter die Gewähr für die ordnungsgemäße Verwaltung des Lagers bieten, also zuverlässig sein (vgl. § 4 Nr. 4a S. 7 UStG).

4.3 Bewilligung des Steuerlagers

- 77** Das Umsatzsteuerlager bedarf der Bewilligung des für den Lagerhalter zuständigen Finanzamts. Der Antrag ist schriftlich zu stellen. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn ein wirtschaftliches Bedürfnis für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers besteht und der Lagerhalter die Gewähr für dessen ordnungsgemäße Verwaltung bietet (§ 4 Nr. 4a Sätze 5 bis 7 UStG). **Die Bewilligung bezieht sich auf die Einrichtung und den Betrieb eines Umsatzsteuerlagers.** Der Lagerhalter soll in seinem schriftlichen Antrag hierzu insbesondere folgende Angaben machen:

- Ort und Anschrift des Umsatzsteuerlagers sowie der dazugehörigen Lagerstätten,
- Zeitpunkt der beabsichtigten Inbetriebnahme,
- Beschreibung der in Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG genannten Gegenstände, die im Umsatzsteuerlager gelagert werden sollen.
- Wurde für das Lager bereits ein Zolllagerverfahren bewilligt, sollte die erteilte Bewilligungs-Nr. angegeben werden.

- 78** Außerdem muss der Lagerhalter das **wirtschaftliche Bedürfnis** für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers darlegen. Dieses wird regelmäßig angenommen werden, wenn die Gegenstände, die der antragstellende Unternehmer zu lagern beabsichtigt, mehrfach ohne Warenbewegung umgesetzt werden sollen (z. B. an Warenterminbörsen). Nach der Dienstvorschrift zum Zolllagerverfahren genügt es für ein wirtschaftliches Bedürfnis i. S. d. Art. 100 Abs. 2 Satz 1 ZK bei Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden sollen, wenn die durchschnittliche Lagerungsdauer mehr als 30 Tage beträgt (VSF III B 1 – Z 2990/0 i. d. F. v. 12.8.2008, Abs. 27 Satz 2).

- 79** Die **Zuverlässigkeit des Lagerhalters** wird in der Praxis daran geknüpft, ob dieser seinen steuerlichen Verpflichtungen bei der Abgabe von Steuererklärungen und der Zahlung der zu entrichtenden Steuern regelmäßig und rechtzeitig nachkommt.

- 80** Die **Bewilligung des Umsatzsteuerlagers** ist ein **Verwaltungsakt** (§ 118 AO), der i. d. R. schriftlich erteilt wird (§ 119 Abs. 2 AO). Das Finanzamt kann die Bewilligung mit Wirkung für die Zukunft widerrufen, wenn die Voraussetzungen für die Einrichtung und den Betrieb des Umsatzsteuerlagers nicht mehr erfüllt sind oder der Lagerhalter seinen steuerlichen Pflichten in nicht ausreichendem Maß nachkommt (vgl. § 131 Abs. 2 AO, AEAO Nr. 1 zu § 131 AO).

5 Gegenstände nach Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG (Warenkatalog)

- 81** Die Regelung des § 4 Nr. 4a UStG gilt nur für Umsätze der in der Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG genannten Gegenstände, wenn diese nicht für die Lieferung auf der Ein-

zelhandelsstufe aufgemacht sind (vgl. Rz. 38). **Folgende Gegenstände (Waren) fallen unter die Anlage 1:**

5.1 Kartoffeln, frisch oder gekühlt (Nr. 1 der Anlage 1)

Hierunter fallen Kartoffeln i. S. d. Position 0701 des Zolltarifs. Das sind **Kartoffeln aller Art**, frisch oder gekühlt, insbesondere auch Pflanz- oder Frühkartoffeln. Hierzu gehören auch Kartoffeln unverpackt **als Schüttware**, nicht aber Kartoffeln, die in Gebinden von z. B. 2,5 kg abgepackt sind. **Nicht** hierunter fallen **Süßkartoffeln** (Position 0714 des Zolltarifs). **82**

5.2 Oliven (Nr. 2 der Anlage 1)

Dazu gehören **nur Oliven der Unterposition 0711 20 des Zolltarifs**, die zur Erhaltung während des Transports und der Lagerung bis zur endgültigen Verwendung (meistens in Tonnen oder Fässern) vorläufig haltbar gemacht sind, z. B. durch Schwefeldioxid oder in Wasser, dem Salz, Schwefeldioxid oder andere vorläufig konservierend wirkende Stoffe zugesetzt sind, und die zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet sind. Sie dienen im Allgemeinen als Ausgangsstoffe für die Nahrungsmittelindustrie (Konservenindustrie). **83**

5.3 Schalenfrüchte (Nr. 3 der Anlage 1)

Unter Nr. 3 der Anlage 1 fallen nur **Schalenfrüchte der Positionen 08 01 und 08 02** des Zolltarifs, frisch oder getrocknet, auch ohne Schalen oder enthäutet. **84**

Unter die **Position 0801** des Zolltarifs fallen **Kokosnüsse, Paranüsse und Kaschunüsse**. **85**

Unter die **Position 0802** des Zolltarifs fallen **andere Schalenfrüchte**, frisch oder getrocknet, auch ohne Schalen oder enthäutet. Hierzu gehören insbesondere **Mandeln** (süß oder bitter), Haselnüsse (Corylus-Arten), Walnüsse, Esskastanien (Castanea-Arten), Pistazien, Pekan- (Hickory-)Nüsse und Pinien-Nüsse (Samen von Pinus pinea) sowie Areka- (Betel-)Nüsse, hauptsächlich als Kaumittel verwendet, und Kolanüsse, die als Kaumittel und als Grundstoff zum Herstellen bestimmter Getränke verwendet werden. **86**

Nicht unter Nr. 3 der Anlage 1 fallen Erdnüsse (Position 1202 des Zolltarifs), geröstete Erdnüsse und Erdnussmark (Position 2008 des Zolltarifs), Rosskastanien (Aesculus hippocastanum; Position 2308 des Zolltarifs) sowie vorläufig haltbar gemachte Schalenfrüchte, die zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet sind (Position 0812 des Zolltarifs). **87**

5.4 Kaffee (Nr. 4 der Anlage 1)

Unter Nr. 4 der Anlage 1 fällt **nur nicht gerösteter, nicht entkoffeinierter oder entkoffeinierter Rohkaffee in allen Formen** (einschließlich der beim Verlesen, Sieben usw. abgesonderten Bohnen und Bruchstücke), soweit er zu den Unterpositionen 0901 1100 und 0901 1200 des Zolltarifs gehört. **88**

Nicht hierunter fällt Kaffee (auch entkoffeinert), **geröstet**, auch glasiert, gemahlen oder gepresst. Außerdem fallen nicht hierunter **Kaffeemittel**, bestehend aus einem **89**

Gemisch von Kaffee in beliebigem Verhältnis mit anderen Stoffen (Unterposition 0901 9090 des Zolltarifs), sowie **Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Kaffee**, auch als Instantkaffee bezeichnet, und Zubereitungen auf der Grundlage solcher Auszüge, Essenzen oder Konzentrate (Position 2101 des Zolltarifs).

5.5 Tee (Nr. 5 der Anlage 1)

- 90** Hierzu gehört **nur Tee der Position 0902 des Zolltarifs**, also die verschiedenen Arten von Tee, der von dem Strauch der Gattung Thea stammt, insbesondere Blätter und Knospen sowie Abfälle, gerollt, gedämpft, getrocknet, geröstet, (teilweise) fermentiert (z. B. Oolong Tee), ebenso gemahlen, zu Kugeln oder Tabletten agglomeriert, sowie Tee, dem Tein (Koffein) entzogen ist.
- 91** **Nicht hierunter fallen** Erzeugnisse, die nicht von Pflanzen der Gattung Thea stammen, gleichwohl aber manchmal als „Tee“ bezeichnet werden, z. B. Mate (Paraguay-Tee), Erzeugnisse zum Herstellen von Aufgüssen oder „Kräutertees“, Ginseng-„Tee“ (eine Mischung von Ginseng-Extrakt mit Lactose oder Glucose) z. B. der Positionen 0813, 0909, 1211 oder 2106 des Zolltarifs sowie Medizinaltee (Positionen 3003 oder 3004 des Zolltarifs).

5.6 Getreide (Nr. 6 der Anlage 1)

- 92** Unter Nr. 6 der Anlage 1 fallen **alle Erzeugnisse der Positionen 1001 bis 1005, 1007 00 und 1008** des Zolltarifs. Hierzu gehören nur **Getreidekörner**, auch in Ähren, Rispen, Garben oder Kolben - auch ausgedroschen oder geschwungen. **Körner von unreif geschnittenem Getreide**, die mit ihrer Schale vorliegen, werden wie gewöhnliche Getreidekörner behandelt. Frisches Getreide mit Ausnahme von Zuckermais, das wie Gemüse verwendbar ist, gehört ebenfalls zu Kapitel 10 des Zolltarifs. Getreide des Kapitels 10 des Zolltarifs **kann einer thermischen Behandlung unterzogen worden sein**, die lediglich zu einer Vorverkleisterung der Stärke und manchmal zum Aufplatzen der Getreidekörner führt.
- 93** **Im Einzelnen fallen unter die Nr. 6 der Anlage 1:**
- **Weizen** – Weichweizen, Hartweizen und auch Spelz, eine Weizenart mit kleinen braunen Körnern, dessen Spelzen sich beim Dreschen nicht vollständig vom Korn lösen;
 - **Mengkorn** (ein Gemisch von Weizen und Roggen; Position 1001 des Zolltarifs);
 - **Roggen** (Position 1002 des Zolltarifs);
 - **Gerste** (Position 1003 des Zolltarifs), einschließlich bespelzter und nackter Gerste (von Natur aus ohne anhaftende Spelzen), sofern sie über das Dreschen hinaus nicht weiter bearbeitet ist, **nicht** jedoch **gekeimte Gerste** (Malz) und geröstetes Malz der Position 1107 des Zolltarifs;
 - **Hafer** (Position 1004 des Zolltarifs);
 - **Mais** (Position 1005 des Zolltarifs), das sind Körner aller Maisarten (auch Ziermais) und Maiskolben, auch Körner von unreif geschnittenem Mais, **nicht** jedoch **Zuckermais**;
 - **Körner-Sorghum** (Position 1007 00 des Zolltarifs);

- **Buchweizen, Hirse** (ausgenommen Körner-Sorghum) und Kanariensaat;
- **anderes Getreide** (Position 1008 des Zolltarifs). Zur Gruppe der anderen Getreide gehören bestimmte Getreide-Hybriden, z. B. Triticale, eine Kreuzung zwischen Weizen und Roggen, außerdem die Körner von *Zizania aquatica* („Wildreis“), nicht geschält.

5.7 Rohreis (Nr. 7 der Anlage 1)

Unter Nr. 7 der Anlage 1 fällt **nur Reis in der Strohülle** (Paddy-Reis oder Rohreis), d. h. Reis, dessen Körner noch von ihrer Strohülle umgeben sind, die sie fest umschließt (**Unterposition 1006 10 des Zolltarifs**). **94**

Nicht hierunter fällt deshalb vor allem **geschälter Reis** (Cargoreis oder Braunreis), d. h. Reis, der von der Strohülle durch Enthüllungsmaschinen befreit, aber noch von der Silberhaut (Perikarp) umgeben ist, und halb oder vollständig geschliffener Reis, d. h. ganze Reiskörner, deren Silberhaut durch einen Schälgang (teilweise) entfernt worden ist. Nicht zu dieser Position gehört auch Reis, der einem Verfahren unterworfen worden ist, das die Struktur des Korns beträchtlich verändert. Vorgekochter Reis, bestehend aus bearbeiteten Reiskörnern, die vollständig oder teilweise gegart und sodann getrocknet wurden, gehört zu Position 1904. **95**

5.8 Ölsamen und ölhaltige Früchte (Nr. 8 der Anlage 1)

Unter Nr. 8 der Anlage 1 fallen **nur die Gegenstände der Positionen 1201 00 bis 1207** des Zolltarifs. Hierzu gehören **Samen und Früchte**, aus denen in der Regel durch Pressen oder mit Lösemitteln Fette oder Öle zu Speise- oder technischen Zwecken gewonnen werden, gleichgültig, ob sie tatsächlich zu diesem Zweck, zur Aussaat oder zu einem anderen Zweck bestimmt sind. Sie können ganz, zerkleinert, enthüllt oder geschält, auch einer leichten Wärmebehandlung unterzogen sein, vorausgesetzt, dass diese Behandlung den Charakter als natürliches Erzeugnis nicht ändert. **96**

Im Einzelnen fallen unter die Nr. 8 der Anlage 1:

- **Sojabohnen**, auch geschrotet oder zur Entbitterung mit Wärme behandelt (Position 1201 00 des Zolltarifs);
- **Erdnüsse**, weder geröstet noch auf andere Weise hitzebehandelt, auch geschält oder geschrotet, auch zur Verbesserung ihrer Haltbarkeit mit Wärme behandelt (Position 1202 des Zolltarifs);
- **Kopra** (Position 1203 des Zolltarifs), das für den menschlichen Verzehr ungeeignete, jedoch zum Gewinnen von Kokosöl verwendete getrocknete Fruchtfleisch der Kokosnuss;
- **Leinsamen** (Samen der Flachspflanze), auch geschrotet (Position 1204 des Zolltarifs);
- **Raps- oder Rübensamen** (Samen mehrerer Brassica-Arten), auch geschrotet (Position 1205 des Zolltarifs);

- **Sonnenblumenkerne** (Samen der Sonnenblume), auch geschrotet (Position 1206 des Zolltarifs), i. d. R. für die Süßwarenherstellung, als Vogelfutter oder zum unmittelbaren Verzehr bestimmt;
- **andere Ölsamen und ölhaltige Früchte**, auch geschrotet (Position 1207 des Zolltarifs). Dazu gehören insbesondere Babassukerne, Bassiasaat, Baumwollsaat, Bucheckern, Candlerüsse, Crotonsaat, Hanfsaat, Holznüsse, Kapoksaat, Mohnsaat, Palmnüsse und ihre Kerne, Rizinussaot, Senfsaat, Sesamsaat, Sheanüsse und Traubenkerne.

5.9 Pflanzliche Fette und Öle (Nr. 9 der Anlage 1)

- 98** Hierunter fallen **pflanzliche Öle, einschließlich Jojobaöl** (flüssig oder fest, roh, gereinigt oder raffiniert), und **genießbare pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen der Positionen 1507 bis 1515** des Zolltarifs (z. B. **Sonnenblumenöl**), nicht nur aus ölhaltigen Früchten, sondern auch aus anderen Früchten gewonnenes Öl (z. B. aus Getreidekeimen, Pfirsichen, Walnüssen). Sie können auch raffiniert, dürfen aber **nicht chemisch modifiziert** sein.

5.10 Rohzucker (Nr. 10 der Anlage 1)

- 99** Unter Nr. 10 der Anlage 1 fällt **nur Rohzucker der Unterpositionen 1701 11 und 1701 12** des Zolltarifs. Hierzu gehört der Rohzucker (im Allgemeinen aus braunen Kristallen bestehend) aus Rohrzucker (gewonnen aus dem Saft des Zuckerrohrs) und aus Rübenzucker (gewonnen aus dem Saft der Zuckerrübe). Alle Erzeugnisse sind nur in fester Form (auch als Puder) begünstigt.
- 100** **Nicht hierunter fällt** der durch weitergehende Bearbeitung des Rohzuckers gewonnene raffinierte Zucker sowie brauner Zucker (Mischung von weißem Zucker mit kleinen Mengen von z. B. karamellisiertem Zucker oder Melasse) und Kandiszucker (in Form größerer Kristalle, die durch langsames Kristallisieren aus konzentrierten Zuckerlösungen gebildet werden).

5.11 Kakaobohnen und Kakaobohnenbruch (Nr. 11 der Anlage 1)

- 101** Unter Nr. 11 der Anlage 1 fallen nur Kakaobohnen und Kakaobohnenbruch (**Position 1801 0000** des Zolltarifs), unabhängig davon, ob sie roh oder geröstet sind. Nicht zu dieser Position gehören Kakaoschalen, Kakaohäutchen und anderer Kakaoabfall (Position 1802) sowie Kakaobohnen, zu Kakaomasse vermahlen (Position 1803).

5.12 Mineralöle (Nr. 12 der Anlage 1)

- 102** Hierunter fallen **rohes Erdöl und rohes Öl aus bituminösen Mineralien (Position 2709 00** des Zolltarifs), **anders bearbeitetes Erdöl und oder Öl** aus bituminösen Mineralien sowie Zubereitungen aus Erdöl und aus Öl aus bituminösen Mineralien (**Position 2710** des Zolltarifs), **verflüssigtes Propan (Unterposition 2711 12** des Zolltarifs) und **verflüssigte Butane (Unterposition 2711 13** des Zolltarifs).

5.13 Erzeugnisse der chemischen Industrie (Nr. 13 der Anlage 1)

Unter Nr. 13 der Anlage 1 fallen **alle Erzeugnisse der Kapitel 28 und 29** des Zolltarifs. Hierzu gehören **alle anorganischen chemischen Erzeugnisse**, anorganische oder organische Verbindungen von Edelmetallen, Seltenerdmetallen, radioaktiven Elementen oder Isotopen (Kapitel 28 des Zolltarifs) sowie **organische chemische Erzeugnisse** (Kapitel 29 des Zolltarifs). **103**

5.14 Kautschuk (Nr. 14 der Anlage 1)

Dazu gehört **nur Kautschuk in den in den Positionen 4001 und 4002** des Zolltarifs genannten Formen, also **in Primärformen**, Platten, Blättern oder Streifen. Als Kautschuk gelten Naturkautschuk, Balata, Guttapercha, Guayule, Chicle und ähnliche natürliche Naturkautschukarten, synthetischer Kautschuk, Faktis und deren Regenerate. **104**

Als Primärformen gelten ausschließlich Flüssigkeiten und Pasten, unregelmäßige Blöcke, Stücke, Ballen, Pulver, Granulate, Krümel und ähnliche lose Formen. **105**

5.15 Halbstoffe aus Holz (Nr. 15 der Anlage 1)

Unter Nr. 15 der Anlage 1 fallen nur die dort genannten Halbstoffe aus Holz der **Positionen 4703 bis 4705 00 00** des Zolltarifs. Die wichtigsten Arten mechanischer Halbstoffe aus Holz sind Steinschliff (Stone Groundwood – SGW), der aus Rundholz oder Holzblöcken in Steinmahlwerken bei atmosphärischem Druck erzeugt wird, Druckschleif (Pressurised stone groundwood – PGW), der aus Rundholz oder Holzblöcken in Steinmahlwerken unter Druck erzeugt wird, Holzstoff (Refiner mechanical pulp – RMP), der aus Holzschnitzeln oder Holzwarefeln in Refinern bei atmosphärischem Druck erzeugt wird, und mechanischer Halbstoff (Thermo-mechanical pulp – TMP), der aus Holzschnitzeln oder Holzwarefeln in Refinern nach einer Hochdruckdampfbehandlung des Holzes erzeugt wird. **106**

Chemische Halbstoffe aus Holz gehören dazu mit Ausnahme von Erzeugnissen zum Auflösen. **107**

Halbstoffe aus Holz fallen nur hierunter, wenn sie durch **Kombination aus mechanischem oder chemischem Aufbereitungsverfahren** hergestellt wurden. **108**

5.16 Wolle (Nr. 16 der Anlage 1)

Unter Nr. 16 der Anlage 1 fällt **nur rohe Wolle der Position 5101** des Zolltarifs. Als „Wolle“ gilt die natürliche Faser des Haarkleids von Schafen. Sie darf weder gekrempt noch gekämmt sein. Hierzu gehören insbesondere Schweißwolle und rückengewaschene Wolle. **109**

5.17 Silber (Nr. 17 der Anlage 1)

Unter Nr. 17 der Anlage 1 fällt **nur Silber aus Position 7106** des Zolltarifs, in Rohform oder als Pulver. Der **Feingehalt** des Silbers ist dabei **unbeachtlich**. **110**

5.18 Gold (Nr. 18 der Anlage 1)

- 111** Unter Nr. 18 der Anlage 1 fällt **nur Gold der Unterpositionen 7108 1100 und 7108 1200** des Zolltarifs in Rohform oder als Pulver. Hierzu gehört **auch platinirtes Gold**. Das Gold darf **nicht zu monetären Zwecken** verwendet werden.

5.19 Platin (Nr. 19 der Anlage 1)

- 112** Unter Nr. 19 der Anlage 1 fällt **nur Platin aus Position 7110** des Zolltarifs sowohl in Rohform als auch als Pulver. Als Platin gelten Platin, Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium.

5.20 Eisen- und Stahlerzeugnisse (Nr. 20 der Anlage 1)

- 113** Dazu gehören **nur Eisen- und Stahlerzeugnisse**, die **in den Positionen 7207 bis 7212, 7216, 7219, 7220, 7225 und 7226** des Zolltarifs aufgeführt sind. Hierzu gehören **insbesondere:**

- **Halbzeug** aus Eisen oder nicht legiertem Stahl (Position 7207 des Zolltarifs),
- **flachgewalzte Erzeugnisse** aus Eisen oder nicht legiertem Stahl (Positionen 7208 bis 7212 des Zolltarifs); sie können auch plattiert, mit Farbe versehen, lackiert oder mit Kunststoff überzogen sein,
- **Profile** aus Eisen oder nicht legiertem Stahl (Position 7216 des Zolltarifs),
- flachgewalzte Erzeugnisse aus nicht rostendem Stahl (Positionen 7219 und 7220 des Zolltarifs),
- flachgewalzte Erzeugnisse aus anderem legiertem Stahl (Positionen 7225 und 7226 des Zolltarifs).

- 114** **Als flachgewalzt gelten auch** solche Erzeugnisse, die unmittelbar vom Walzen herführende Oberflächenmuster (z. B. Rillen, Riefen, Waffelungen, Tränen, Warzen, Rauten) aufweisen, oder die nach dem Walzen z. B. gelocht, gewellt, poliert, abgeschrägt oder an den Kanten abgerundet sind, soweit diese nicht den Charakter anderweitig genannter Waren erhalten haben.

5.21 Kupfer (Nr. 21 der Anlage 1)

- 115** Unter Nr. 21 der Anlage 1 fallen **nur**
- nicht raffiniertes Kupfer und Kupferanoden zum elektrolytischen Raffinieren (**Position 7402 00 00** des Zolltarifs),
 - raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, in Rohform (**Position 7403** des Zolltarifs),
 - Kupferverlegierungen (**Position 7405 00 00** des Zolltarifs) sowie
 - Draht aus Kupfer (**Position 7408** des Zolltarifs).

5.22 Nickel in Rohform (Nr. 22 der Anlage 1)

- 116** Unter Nr. 22 der Anlage 1 fällt nur Nickel in Rohform, das sind **nicht legiertes Nickel und Nickellegierungen (Position 7502** des Zolltarifs). Nickel in Rohform kommt gewöhnlich in Form von Rohblöcken (Ingots), Masseln, Pellets, Würfeln, Rondellen, Briketts, Kugeln, Körnern, Kathoden oder in anderen Formen der elektrolytischen Abscheidung vor.

5.23 Aluminium in Rohform (Nr. 23 der Anlage 1)

Dazu gehört nur rohes Aluminium der **Position 7601** des Zolltarifs, das sind nicht legiertes Aluminium und Aluminiumlegierungen. In diese Position gehört Aluminium in Rohform, d. h. in flüssiger Form oder in Klumpen, Rohblöcken (Ingots), Knüppeln, Platten, Drahtbarren oder ähnlichen Formen, wie sie beim Gießen aus Elektrolysezellen oder beim Einschmelzen von Metallabfall und -schrott entstehen. Diese Erzeugnisse werden später gewalzt, geschmiedet, stranggepresst, gezogen, gehämmert, umgeschmolzen oder in Waren gegossen. Zu Position 7601 gehören auch Pellets aus Aluminium, die hauptsächlich in der Metallurgie (als Desoxidationsmittel bei der Eisen- und Stahlherstellung) verwendet werden.

117

5.24 Blei in Rohform (Nr. 24 der Anlage 1)

Unter Nr. 24 der Anlage 1 fällt **nur rohes Blei der Position 7801** des Zolltarifs, das sind insbesondere raffiniertes Blei und Bleilegierungen. Zu dieser Position gehört Blei in Rohformen in verschiedenen Reinheitsgraden, von unreinem Blei und silberhaltigem Blei bis zum raffinierten Elektrolytblei, in Klumpen, Blöcken, Rohblöcken (Ingots), Masseln, Brammen, Broten oder ähnlichen Formen oder gegossene Stangen. Die meisten dieser Erzeugnisse sind zum Walzen, Strangpressen, zum Herstellen von Legierungen oder zum Gießen in geformte Waren bestimmt. Zu dieser Position gehören auch gegossene Anoden zur elektrolytischen Raffination sowie gegossene Stangen, die z. B. zum Walzen, Ziehen oder zum Gießen in geformte Waren bestimmt sind. Nicht zu Position 7801 gehören Pulver und Flitter aus Blei (Pos. 7804).

118

5.25 Zink in Rohform (Nr. 25 der Anlage 1)

Unter Nr. 25 der Anlage 1 fällt **nur rohes Zink der Position 7901** des Zolltarifs, das sind nicht legiertes Zink und Zinklegierungen. Zu dieser Position gehört Zink in Rohform der verschiedenen Reinheitsgrade, in Klumpen, Walzbarren, Rohblöcken (Ingots), Knüppeln und ähnlichen Formen oder in Körnern. Diese Erzeugnisse sind für das galvanische Verzinken (durch Tauchverfahren oder elektrolytische Abscheidung), zum Herstellen von Legierungen oder zum Walzen, Ziehen, Strangpressen, Umschmelzen usw. bestimmt. Nicht zu Position 7901 gehören Staub, Pulver und Flitter aus Zink (Pos. 7903).

119

5.26 Zinn in Rohform (Nr. 26 der Anlage 1)

Dazu gehört **nur rohes Zinn der Position 8001** des Zolltarifs, das sind nicht legiertes Zinn und Zinnlegierungen. Zu dieser Position gehört Zinn in Rohform, in Klumpen, Blöcken, Rohblöcken (Ingots), Barren, Broten, Walzbarren, Stäben, Körnern oder ähnlichen Formen. Diese Erzeugnisse sind für das Verzinnen oder zum Umformen z. B. durch Walzen, Strangpressen oder Umschmelzen bestimmt. Nicht zu Position 8001 gehören Pulver und Flitter aus Zinn (Pos. 8007).

120

5.27 Andere unedle Metalle (Nr. 27 der Anlage 1)

Unter Nr. 27 der Anlage 1 fallen die **in den Positionen 8101 bis 8112 des Zolltarifs genannten anderen unedlen Metalle**. Das sind Wolfram, Molybdän, Tantal, Mag-

121

nesium, Cobalt, Bismut, Cadmium, Titan, Zirconium, Antimon, Mangan, Beryllium, Chrom, Germanium, Vanadium, Gallium, Hafnium, Indium, Niob, Rhenium und Thallium.

- 122 Nicht darunter fallen** Waren, die aus den genannten anderen unedlen Metallen hergestellt werden, sowie Abfälle und Schrott aus diesen anderen unedlen Metallen.

6 Auslagerung aus einem Umsatzsteuerlager

6.1 Begriff der Auslagerung

- 123** Mit der Auslagerung eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager **entfällt die Steuerbefreiung** für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr. Das gilt nicht, wenn der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert wird. Eine Auslagerung ist die endgültige Herausnahme eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager. Der endgültigen Herausnahme stehen gleich der sonstige Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sowie die Erbringung einer nicht nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG begünstigten Leistung an den eingelagerten Gegenständen (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 bis 4 UStG).
- 124 Eine Auslagerung liegt somit vor**, wenn ein in ein Umsatzsteuerlager **eingelagerter Gegenstand tatsächlich aus diesem Lager endgültig herausgenommen** wird (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 3 UStG). Der Gegenstand muss das Lager körperlich endgültig verlassen. Die Auslagerung kann durch den letzten Lieferanten in der Reihe oder durch dessen Abnehmer erfolgen. Auslagerung kann auch die nicht begünstigte Verwendung oder Aufbereitung eines Gegenstands sein (z. B. Lieferung an einen Nichtunternehmer oder Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke). Der Vorgang der Auslagerung setzt keine Leistung zwischen zwei Leistungspartnern voraus. Wird ein sich in einem Umsatzsteuerlager befindlicher Gegenstand ausgelagert, entfällt die Steuerbefreiung für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz.
- 125 Eine Auslagerung liegt** nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 4 UStG aber **auch dann vor, wenn**
- die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht mehr vorliegen (z. B. Widerruf der Bewilligung des Steuerlagers) oder
 - nicht begünstigte Leistungen an dem eingelagerten Gegenstand erbracht werden.
- Dabei ist es **unbeachtlich, ob die Gegenstände das Lager verlassen** oder eingelagert bleiben.
- 126 Keine Auslagerung liegt vor**, wenn der in einem Umsatzsteuerlager befindliche Gegenstand im Zusammenhang mit der Herausnahme aus diesem Lager **in ein anderes Umsatzsteuerlager eingelagert** wird. Dieses Umsatzsteuerlager muss sich aber **im Inland** befinden (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 zweiter Hs. UStG).

Beispiel:

Der Mineralölkonzern S mit Sitz in Hamburg liefert rohes Erdöl (Nr. 12 der Anlage 1, Position 2709 des Zolltarifs) an den in Bremen ansässigen Unternehmer B.

Das Erdöl ist im Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. B beabsichtigt, das Öl zu raffinieren, und holt es ab und befördert es unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des L in der Erdölraffinerie in Wesseling bei Köln. Mit der Beförderung aus dem Umsatzsteuerlager des U wird das Erdöl zwar aus diesem Lager endgültig herausgenommen. Eine Auslagerung liegt aber nicht vor, da das Erdöl anschließend in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland gelangt. Die Lieferung des S an B ist entsprechend nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG noch steuerfrei.

6.2 Auslagerer

Der Begriff des Auslagerers ist in § 4 Nr. 4a UStG nicht definiert. Da eine Auslagerung insbesondere bei der endgültigen Herausnahme eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager vorliegt (vgl. Rz. 123ff.), ist **Auslagerer** der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand hat. Der Auslagerer muss die Auslagerung veranlassen. Ein Veranlassen der Auslagerung durch den Auslagerer liegt i. d. R. dann vor, wenn dieser den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager befördert oder versendet. Die Beförderung oder Versendung muss nicht mit einer Lieferung des Gegenstands zusammenhängen.

127

In den Fällen der – zwangsweisen – Auslagerung (vgl. Rz. 125) ist Auslagerer derjenige, der zum Zeitpunkt einer derartigen Auslagerung die Verfügungsmacht an dem Gegenstand hat.

128

Dem Auslagerer muss eine inländische USt-IdNr. zugeteilt worden sein (vgl. § 22 Abs. 4c Satz 2 UStG: „Bei der Auslagerung eines Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager muss der Lagerhalter Name, Anschrift und die inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters aufzeichnen“). **Nicht im Inland ansässige Auslagerer** müssen sich daher im Inland bei dem örtlich zuständigen Finanzamt für Umsatzsteuerzwecke erfassen lassen.

129

Auslagerer kann auch ein Kleinunternehmer sein, der für seine Umsätze die Regelung des § 19 Abs. 1 UStG anwendet, oder ein blinder Unternehmer, dessen Umsätze unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 19 UStG fallen.

130

6.3 Besteuerung des der Auslagerung vorangegangenen Umsatzes

Mit der Auslagerung eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager entfällt die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 erster Hs. UStG). **Der Besteuerung unterliegt somit der letzte vor der Auslagerung liegende** – zunächst steuerfreie – **Umsatz**. Dieser Umsatz muss nicht in einem unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Auslagerung stehen. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Auslagerer (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). Dem Auslagerer obliegen auch die **Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten für die Auslagerung**. Für den Unternehmer, der die letzte vor der Auslagerung liegende Lieferung tätigt, ändert sich an der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser nachträglich steuerpflichtig werdenden Lieferung

131

nichts, wenn er selbst nicht der Auslagerer ist, d. h. wenn der Gegenstand nicht sofort – im Zusammenhang mit der Lieferung – ausgelagert wird (vgl. Rz. 141). Wird der Gegenstand im Zusammenhang mit einer Lieferung ausgelagert, ist der liefernde Unternehmer als Auslagerer Steuerschuldner (vgl. Rz. 141). In diesem Fall ist die Lieferung unmittelbar steuerpflichtig, d. h., in diesem Fall kann entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht mehr von einem Entfallen einer – vorherigen – Steuerbefreiung die Rede sein.

132 Die für eine nach § 4 Nr. 4a UStG steuerfreie Leistung ausgewiesene Umsatzsteuer wird nach § 14c Abs. 1 UStG vom Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann diese Steuer gleichwohl nicht als Vorsteuer abziehen (BFH v. 2.4.1998, V R 34/97, BStBl II 1998, 695, BFH/NV 1998, 1438). Das gilt m. E. auch dann, wenn die betreffende Leistung später wegen der Auslagerung des Gegenstands steuerpflichtig wird.

133 Besteuert werden:

- die der Auslagerung vorangegangene Lieferung;
- der der Auslagerung vorangegangene innergemeinschaftliche Erwerb;
- die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr.

134 *Beispiele* für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung:

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an den Unternehmer B und B an den Unternehmer C. B versendet den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager an C. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Die Lieferung des B an C ist steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist B (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG).

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an den Unternehmer B und B an den Unternehmer C. C holt den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ab. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Ebenso ist zunächst die Lieferung des B an C steuerfrei. Im Zeitpunkt, in dem der Gegenstand das Umsatzsteuerlager verlässt, wird die Lieferung des B an C steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist C (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG).

1.000 kg Kaffee (Nr. 4 der Anlage 1) sind in einem Umsatzsteuerlager des U in Hamburg für Unternehmer A eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an den Unternehmer B und B an den Unternehmer C. Der Kaffee wird im Auftrag des C in 500g-Packungen abgefüllt. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Ebenso ist zunächst die Lieferung des B an C steuerfrei. Im Zeitpunkt, in dem der Kaffee in 500g-Packungen abgefüllt wird und damit für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht ist, wird die Lieferung des B an C steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist C (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG).

Beispiel für den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb:

135

Der französische Unternehmer A liefert einen unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallenden Gegenstand von Frankreich an den in Deutschland ansässigen Unternehmer B. Der Gegenstand wird in ein Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. B belässt den Gegenstand zunächst im Umsatzsteuerlager. Nach einem Monat entnimmt B den Gegenstand für eigene unternehmerische Zwecke aus dem Umsatzsteuerlager. Die Lieferung des A an B ist in Frankreich als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL; vgl. § 6a Abs. 1 S. 1 UStG). B hat den innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung zu unterwerfen (§ 1a Abs. 1 UStG). Dieser innergemeinschaftliche Erwerb ist zunächst steuerfrei (§ 4b Nr. 2 UStG). Im Zeitpunkt der Auslagerung durch B wird der innergemeinschaftliche Erwerb steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist B (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG).

Beispiel für eine der Auslagerung vorangegangene Einfuhr:

136

Der Schweizer Unternehmer A liefert einen unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallenden Gegenstand aus der Schweiz an den in Stuttgart ansässigen Unternehmer B. B überführt den Gegenstand im Inland in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr. Der Gegenstand wird unmittelbar nach der Einfuhr in ein Umsatzsteuerlager des U in Stuttgart eingelagert. B belässt den Gegenstand zunächst im Umsatzsteuerlager. Nach einem Monat entnimmt B den Gegenstand für eigene unternehmerische Zwecke aus dem Umsatzsteuerlager. Die Lieferung des A an B ist in der Schweiz steuerbar und dort als Ausfuhrlieferung steuerfrei. B ist Steuerschuldner für die Einfuhrumsatzsteuer. Die Einfuhr ist aber zunächst steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Im Zeitpunkt der Auslagerung durch B wird diese Einfuhr steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist B (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG).

6.4 Bemessungsgrundlage für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz

Bei der **einer Auslagerung vorangehenden Lieferung** ist Bemessungsgrundlage grundsätzlich das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt (Betrag ohne Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 S. 1 UStG). In den Fällen, in denen der Abnehmer einer Lieferung als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG die Steuer schuldet, hat dieser die Umsatzsteuer von diesem Betrag zu berechnen.

137

Bei Lieferungen und dem innergemeinschaftlichen Erwerb i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG sind die **Kosten für die Leistungen** i. S. d. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b UStG und die vom Auslagerer **geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern** in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (§ 10 Abs. 1 S. 5 UStG). Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz, für den die Steuerbefreiung wegfällt, erhöht sich also um die Kosten für die an den Auslagerer erbrachten steuerfreien Leistungen sowie um die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern, soweit diese nicht bereits im Entgelt enthalten sind. Ist der lie-

138

fernde Unternehmer Auslagerer, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Kosten **in der Bemessungsgrundlage enthalten** sind, wenn sie ihm oder einem Vorlieferanten in Rechnung gestellt worden sind.

Beispiele:

Unternehmer A hat rohes Erdöl (Nr. 12 der Anlage 1, Position 2709 des Zollltarifs) im Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. Das Erdöl wird mehrfach umgesetzt (Lieferungen von A an B, B an C, C an D, D an E). E verkauft das Mineralöl für 100.000 EUR an die Raffinerie R und versendet es aus dem Umsatzsteuerlager unmittelbar an R. Für die Lagerkosten stellte U dem B 2.000 EUR, D 2.000 EUR und E 4.000 EUR in Rechnung. Die Lieferungen von A an B, B an C, C an D und D an E sind als Lieferungen in einem Umsatzsteuerlager steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG). Die Lieferung des E an R ist steuerpflichtig, da im Zusammenhang mit dieser Lieferung das Erdöl aus dem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Die sonstigen Leistungen (Lagerung) des U gegenüber B, D und E sind – soweit sie steuerbar sind – als Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem eingelagerten Erdöl ebenfalls steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG). Bemessungsgrundlage für die Lieferung des E an R ist das vereinbarte Entgelt (= 100.000 EUR). Die von U dem B, D und E in Rechnung gestellten Lagerkosten gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, da davon auszugehen ist, dass sie in der Bemessungsgrundlage für die jeweils folgenden Lieferungen enthalten sind.

Unternehmer A hat rohes Erdöl (Nr. 12 der Anlage 1, Position 2709 des Zollltarifs) im Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. Das Erdöl wird mehrfach umgesetzt (Lieferungen von A an B, B an C, C an D, D an E). E verkauft das Erdöl für 100.000 EUR an die Raffinerie R. R lagert das von E erworbene Erdöl aus und befördert es zur Weiterverarbeitung in die Raffinerie. Für die Lagerkosten stellte U dem B 2.000 EUR, D 2.000 EUR und R 4.000 EUR in Rechnung. Die Lieferungen von A an B, B an C, C an D und D an E sind als Lieferungen in einem Umsatzsteuerlager steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG). Die Lieferung des E an R ist zunächst ebenfalls steuerfrei nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a S. 1 UStG. Im Zeitpunkt, in dem R das Erdöl aus dem Umsatzsteuerlager entnimmt, wird die Lieferung des E an R steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist R (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). Die sonstigen Leistungen (Lagerung) des U gegenüber B, D und R sind als Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem eingelagerten Erdöl ebenfalls steuerfrei (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG). Bemessungsgrundlage für die Lieferung des E an R ist für E das vereinbarte Entgelt (= 100.000 EUR). Bemessungsgrundlage für die durch die Auslagerung steuerpflichtig werdende Lieferung des E an R ist für R zunächst das vereinbarte Entgelt (= 100.000 EUR). Die von U dem B und D in Rechnung gestellten Lagerkosten gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, da davon auszugehen ist, dass sie in der Bemessungsgrundlage für die jeweils folgenden Lieferungen enthalten sind. Dagegen sind die von U dem R in Rechnung gestellten Lagerkosten

nicht in der Bemessungsgrundlage für die Lieferung des E an R enthalten. Sie erhöhen die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 S. 5 UStG). Sie beträgt somit insgesamt 104.000 EUR.

6.5 Steuersatz für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz

Der Lieferer oder Abnehmer hat als Auslagerer bei der Steuerberechnung den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt. Das gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG (Kleinunternehmer, vgl. Hinweis auf § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG in § 19 Abs. 1 S. 3 UStG) oder nach § 24 Abs. 1 UStG (pauschalierende Land- und Forstwirte, vgl. § 4 Nr. 4a S. 2 UStG) anwendet.

139

6.6 Entstehung der Steuer für die Auslagerung des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager

Die Steuer für den der Auslagerung vorangehenden Umsatz (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG) entsteht **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird** (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG). Der Steuerschuldner (vgl. Rz. 141ff.) hat den entsprechenden Umsatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für diesen Zeitraum anzumelden.

140

Beispiel:

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager des U in Hamburg eingelagert. Unternehmer A liefert im Februar 2010 den Gegenstand an den im Inland ansässigen Unternehmer B. B entnimmt den Gegenstand für eigene unternehmerische Zwecke aus dem Umsatzsteuerlager im März 2010. B gibt monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. Die Lieferung des A an B ist zunächst steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Im Zeitpunkt, in dem B den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager entnimmt, wird die Lieferung des A an B steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist B (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). B hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2010 anzumelden. Da A nicht Steuerschuldner ist, ändert sich für ihn nichts an der umsatzsteuerlichen Behandlung seiner Lieferung, obwohl diese nachträglich steuerpflichtig wird.

6.7 Steuerschuldner für den der Auslagerung vorangegangenen Umsatz

Steuerschuldner für den aufgrund der Auslagerung des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager steuerpflichtigen letzten Umsatz vor der Auslagerung ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG der **Auslagerer** (d. h. derjenige, der den Gegenstand aus dem Steuerlager entnimmt). Wird der Gegenstand im **Zusammenhang mit einer Lieferung ausgelagert**, ist der liefernde Unternehmer als Auslagerer Steuerschuldner. Wird ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender in ein Umsatzsteuerlager eingelagerter Gegenstand geliefert und **zu einem späteren Zeitpunkt ausgelagert**, ist regelmäßig der Abnehmer Steuerschuldner.

141

- 142** Neben dem Auslagerer ist der **Umsatzsteuerlagerhalter** Steuerschuldner, und zwar als **Gesamtschuldner**, wenn er seiner Verpflichtung zur Aufzeichnung der USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters nicht nachkommt (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). Liegen die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Umsatzsteuerlagerhalters als Gesamtschuldner vor, wird dieser regelmäßig nur dann in Anspruch zu nehmen sein, wenn der Auslagerer seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt und die Umsatzsteuer nicht anmeldet und/oder nicht rechtzeitig oder nicht vollständig entrichtet. Für die Inanspruchnahme des Umsatzsteuerlagerhalters mit Haftungsbescheid gelten die allgemeinen Regelungen (vgl. § 191 AO).
- 143** Wendet der Auslagerer oder der Umsatzsteuerlagerhalter die **Kleinunternehmerregelung** nach § 19 Abs. 1 UStG an, gilt diese nicht für die von ihm als Steuerschuldner bzw. Gesamtschuldner für die Auslagerung geschuldete Steuer (vgl. § 19 Abs. 1 S. 3 UStG). Wendet der Auslagerer oder der Umsatzsteuerlagerhalter als Blinder auf seine Umsätze die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 19 UStG an, gilt diese Regelung nicht für die von ihm als Steuerschuldner bzw. Gesamtschuldner für die Auslagerung geschuldete Steuer (vgl. § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG).

6.8 Vorsteuerabzug für die vom Auslagerer geschuldete Steuer

- 144** Ist der Auslagerer der Abnehmer der letzten vor der Auslagerung liegenden Lieferung, kann er die von ihm nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Lieferung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG). Der Vorsteuerabzug ist unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG auch **ohne gesonderten Ausweis der Steuer** in einer Rechnung möglich (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG). Soweit **an nicht im Inland ansässige Unternehmer Lieferungen ausgeführt** werden, für die diese die Steuer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schulden, haben sie die für Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren und nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren als Vorsteuer geltend zu machen. Dies gilt auch für nicht im Inland ansässige Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze i. S. v. § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 und Buchst. b UStG ausführen, soweit an sie für Vorleistungen Steuer in Rechnung gestellt worden ist.

6.9 Transport eines ausgelagerten Gegenstands in das Drittlandsgebiet oder einen anderen EU-Mitgliedstaat

- 145** Gelangt der Gegenstand beim Verlassen des Steuerlagers in ein Drittland oder in einen anderen EU-Mitgliedstaat, ist eine damit verbundene Lieferung entweder **als Ausfuhrlieferung oder als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei**.

Beispiele:

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager in Hamburg eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an Unternehmer B und B an Unternehmer C. B versendet den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager an C in die Schweiz. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei

nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Mit der Lieferung des B an C wird der Gegenstand ausgelagert. Die Lieferung des B an C ist als Ausfuhrlieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG, § 6 UStG). B muss diese Lieferung im Rahmen seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung angeben.

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager in Bremen eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an Unternehmer B und B an Unternehmer C. B versendet den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager an C nach Frankreich. C verwendet bei dem Umsatz eine französische USt-IdNr. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Mit der Lieferung des B an C wird der Gegenstand ausgelagert. Die Lieferung des B an C ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, § 6a UStG). B muss diese Lieferung im Rahmen seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung und in seiner ZM angeben. Der Erwerb des C unterliegt in Frankreich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer i MwStSystRL; vgl. § 1a Abs. 1 UStG).

Wird ein in einem Umsatzsteuerlager eingelagerter Gegenstand **aus diesem Lager herausgenommen, ohne** dass ein **Zusammenhang mit einem Umsatz** besteht, und gelangt der Gegenstand im Zusammenhang mit dem Verlassen des Umsatzsteuerlagers in das übrige Gemeinschaftsgebiet, wird der der Auslagerung vorangehende Umsatz steuerpflichtig. Gleichzeitig liegt ein innergemeinschaftlicher Lieferung gleichgestelltes Verbringen des Auslagerers zu seiner Verfügung vom Inland in einen anderen EU-Mitgliedstaat vor (§ 3 Abs. 1a UStG). Wird ein in einem Umsatzsteuerlager eingelagerter Gegenstand aus diesem Lager herausgenommen, ohne dass ein Zusammenhang mit einem Umsatz besteht, und gelangt der Gegenstand im Zusammenhang mit dem Verlassen des Umsatzsteuerlagers in das Drittlandsgebiet, wird der der Auslagerung vorangehende Umsatz steuerpflichtig. Das Verbringen des Gegenstands in das Drittlandsgebiet durch den Auslagerer ist kein umsatzsteuerbarer Tatbestand.

146

Beispiel:

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager in Hamburg eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an Unternehmer B und B an den in Norwegen ansässigen Unternehmer C. C befördert den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager nach Oslo. Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG. Ebenso ist zunächst die Lieferung des B an C steuerfrei. Im Zeitpunkt, in dem der Gegenstand das Umsatzsteuerlager verlässt, wird die Lieferung des B an C steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 2 UStG). Steuerschuldner ist C (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). Das Befördern des Gegenstands durch C aus dem Inland in das Drittlandsgebiet ist kein steuerbarer Umsatz. C muss sich umsatzsteuerlich im Inland erfassen lassen. Er hat als Steuerschuldner die Lieferung von B an ihn in einer USt-Voranmeldung anzumelden und kann die angemeldete Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG). Da das Verbringen kein umsatzsteuerbarer Vorgang ist, ist es nicht in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben.

7 Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung

- 147** Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4a UStG nachzuweisen. Der **Nachweis ist materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung**. Damit tritt er gleichrangig neben die übrigen Tatbestände der Steuerbefreiung (BFH v. 28.2.1980, V R 118/76, BStBl II 1980, 415 zu § 6 Abs. 4 UStG). Der Nachweis ist eindeutig und leicht nachprüfbar zu führen (§ 4 Nr. 4a S. 3 UStG).
- 148** Wird ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand, der sich in einem Umsatzsteuerlager befindet, steuerfrei nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. a S. 1 UStG geliefert, muss der leistende Unternehmer im Besitz eines **Belegs** sein, aus dem hervorgeht, dass sich der Gegenstand in einem Umsatzsteuerlager im Inland befindet. Hat der liefernde Unternehmer den Gegenstand selbst in das Umsatzsteuerlager eingelagert, sollte hierzu eine **Bescheinigung des Umsatzsteuerlagerhalters** ausreichend sein, aus der hervorgeht, dass der Gegenstand eingelagert ist. Aus der Bescheinigung sollten sich die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des eingelagerten Gegenstands ergeben.
- 149** Hat der liefernde Unternehmer den Gegenstand nicht selbst in das Umsatzsteuerlager eingelagert, benötigt er eine Bescheinigung seines Lieferanten oder des Umsatzsteuerlagerhalters, aus der hervorgeht, dass sich der erworbene Gegenstand in einem Umsatzsteuerlager im Inland befindet und sich die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des eingelagerten Gegenstands ergeben.
- 150** Erbringt ein Unternehmer Leistungen, die nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG steuerfrei sind (vgl. Rz. 63ff.), benötigt er zum Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung neben der Bezeichnung der von ihm erbrachten Leistung eine **Bescheinigung des Auftraggebers** (regelmäßig des Umsatzsteuerlagerhalters oder des Eigentümers des Gegenstands, an dem die Leistung erbracht wird), aus der hervorgeht, dass sich der Gegenstand, mit dem die sonstige Leistung in Zusammenhang steht, in einem Umsatzsteuerlager im Inland befindet. Dabei dürfte es ausreichend sein, wenn sich die an dem in ein Umsatzsteuerlager eingelagerten Gegenstand erbrachte Leistung aus der Rechnung ergibt.

8 Aufzeichnungspflichten

- 151** Für den/die liefernden Unternehmer sowie den Auslagerer, der Steuerschuldner für die der Auslagerung vorangehende Lieferung ist, gelten die **allgemeinen Aufzeichnungspflichten** des § 22 UStG. Der Auslagerer muss die Bemessungsgrundlage und den hierauf entfallenden Steuerbetrag für den der Auslagerung vorangehenden Umsatz aufzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 9 UStG).
- 152** Der **Lagerhalter** hat neben der Aufzeichnung des Namens und der Anschrift sowie der inländischen USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters **Bestandsaufzeichnungen** über die ein- und ausgelagerten Gegenstände zu führen. Außerdem muss er die sonstigen Leistungen aufzeichnen, die im Zusammenhang mit den in Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG bezeichneten Gegenständen erbracht werden, die sich in einem Steuerlager befinden (§ 22 Abs. 4c UStG), soweit diese Umsätze nach § 4 Nr. 4a S. 1 Buchst. b S. 1 UStG steuerfrei sind.

9 Bestätigung der USt-IdNr. des Auslagerers

Der Lagerhalter hat die Möglichkeit, sich vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Gültigkeit der inländischen USt-IdNr. des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters sowie deren Namen und Anschrift bestätigen zu lassen (§ 18e Nr. 2 UStG). Diese Bestätigung ist erforderlich, weil er Name, Adresse und inländische USt-IdNr. des Auslagerers aufzeichnen muss (vgl. Rz. 152). Kommt der Lagerhalter seinen Aufzeichnungspflichten nicht nach, kann er als Gesamtschuldner für die vom Auslagerer geschuldete Steuer in Anspruch genommen werden (vgl. Rz. 142).

153

