FG München, Urteil v. 09.12.2025 – 5 K 808/23

Titel:

Abzug von Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer – Verwendung der Incoterms-Lieferbedingungen „Ex Works“

Normenketten:

UStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2
UStG § 1 Abs. 1 Nr. 4
UStG § 3 Abs. 6
UStG § 13a Abs. 2
UStG § 21 Abs. 2
UZK Art. 77 Abs. 1 Buchst. a)
UZK Art. 77 Abs. 3 S. 1

Leitsatz:

Bei der Verwendung der Incoterms-Lieferbedingungen „Ex Works“ hat der Käufer ab Übergabe der Ware das volle Risiko und alle Kosten des Transports zu tragen; der Verkäufer hat die Ware nur bereitzustellen. Mit Beginn der Versendung erlangt der Käufer daher Verfügungsmacht über die Ware. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Bei der Verwendung des Incoterms „Ex, Works“ hat der Käufer ab Übergabe der Ware das volle Risiko und alle Kosten des Transports zu tragen, der Verkäufer hat die Ware nur bereitzustellen. Mit, Beginn der Versendung erlangt der Käufer daher Verfügungsmacht über die Ware., Einfuhrumsatzsteuer, Vorsteuerabzug, Verfügungsmacht, Warenrücksendung, Zollverfahren, Unternehmerbegriff, Lieferfiktion, Ex Works, Incoterm, nachträgliche Rückführung der Ware, Ware, Unternehmer, Leistungen, Zeitpunkt, Mitgliedstaat, Umsatzsteuer, Verkauf, Bescheid, Einspruch, Schweiz, Einfuhr, Gesellschaft, Lieferung, Auslegung, gesetzliche Grundlage, vertragliche Vereinbarung, im eigenen Namen, Warenbewegung, Kostenentscheidung

Fundstellen:

StEd 2026, 128
UStB 2026, 143
EFG 2026, 898
MwStR 2026, 652
LSK 2025, 41346

Tenor

1. Der Umsatzsteuerbescheid für 2020 vom 5. April 2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2023 wird um € herabgesetzt.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

I.

1
Streitig ist, ob die Klägerin Einfuhrumsatzsteuer aus einem Steuerbescheid des Hauptzollamts A vom 23. April 2020 als Vorsteuer zum Abzug bringen kann.

2

Die Klägerin ist eine in B ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), Gegenstand ihres Unternehmens ist der (Groß-)Handel (Import und Export) mit Waren und Accessoires aller Art. Die GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom gegründet und am unter der Nummer in die Abteilung B des Handelsregisters am Amtsgericht eingetragen. Zum Geschäftsführer ist C aus D in der Schweiz bestellt.

3
Eine Firma E AG aus der Schweiz beabsichtigte Tabake der Kategorie „….“ an die Klägerin ins Inland zu liefern. Die Beförderung übernahm die Transportfirma F AG. Diese führte die Zollanmeldung durch – in der sie die Klägerin als „Anmelder“ der Lieferung angab – und entrichtete die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR entsprechend dem Steuerbescheid vom 23. April 2020 und stellte der Klägerin die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer am 29. April 2020 in Rechnung.

4
In der/dem so bezeichneten Zollanmeldung/Steuerbescheid des Hauptzollamts A – Zollamt – vom 23. April 2020 finden sich unter den Aktenzeichen …. und … folgende Angaben:

- Als Zollanmeldungsart wurde die (EZA) Einzelzollanmeldung angegeben.

- Versender der Lieferung war die „E AG, …strasse …, CH …“; – Empfänger war die „…. AB, Box …, SE „ und

- Anmelder war die Klägerin mit ihrer USt-IdNr. DE….

- Der Vertreter der Klägerin als „Anmelder“ war die F Aktiengesellschaft in der Schweiz mit der Adresse ….str. …, …

- Die Rohmasse der Lieferung betrug ….. KG (… Packstücke) und der Rechnungsbetrag … SEK (Schwedische Kronen).

- Als Geschäftsart wurde „21 Rücksendung von Wa“ genannt.

- Als Zollverfahrensart wurde „4010“ angegeben, was für die Wiedereinfuhr von Rückwaren in die Europäische Union steht.

5
Bei einem Umrechnungskurs von 11,022300 SEK setzte das Hauptzollamt A daraufhin gegenüber der Klägerin einen Gesamtabgabenbetrag von …. EUR fest.

6
Laut einer vorliegenden „Proforma invoice“ der F AG vom 23. April 2020 wurde der Klägerin für die am 22. April 2020 erfolgte Lieferung von Tabak ….. SEK ohne Umsatzsteuer (VAT) in Rechnung gestellt. Als Incoterms-Lieferbedingungen ist dort „EX WORKS“ genannt.

7
Nach den vorliegenden Auskünften der Klägerin und der Ausfuhranmeldung des Zollamts G in der Schweiz erfolgte anschließend – da die gesetzliche Grundlage für den Verkauf dieser Art von Tabak in Deutschland entfallen sei – bereits am 24. April 2020 der Rücktransport der Ware in die Schweiz in das Lager der F AG, noch bevor sie beim Spediteur im Inland auf Lager gelegt wurde; laut der vorliegenden Ausfuhranmeldung und Ankunftsmeldung in der Schweiz (Abladeliste, Transitdokument …) war das Ausfuhrland hier Deutschland.

8
Nach der Einlassung des Herrn H von der F AG in einer E-Mail vom 7. Januar 2022 hatte die Klägerin keine Ware für einen Verkauf auf dem deutschen Markt erhalten. Auch eine Vertretungsvollmacht zwischen der Klägerin und der Spedition hatte nach dessen Auskunft, die als Anlage dem Schriftsatz vom 9. März 2021 des steuerlichen Vertreters beigefügt war, nicht bestanden.

9
Die Klägerin machte die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ….. EUR in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 2. Kalendervierteljahr 2020 als Vorsteuer geltend. Der Beklagte (das Finanzamt; im Folgenden: FA) stimmte dieser zustimmungspflichtigen Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht zu. Im Rahmen einer vom FA durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin (Bericht vom 4. Februar 2022)

wurde festgestellt, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden könne. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass eine Einfuhr nur gegeben sei, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und danach im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen eingesetzt habe. Diese Voraussetzung sei bei dem Unternehmer gegeben, der im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besessen habe. Überlasse ein ausländischer Unternehmer einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Nutzung, ohne ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zu verschaffen, sei daher der inländische Unternehmer nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt.

10
In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2020 machte die Klägerin die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von … EUR ebenfalls geltend.

11
In seinem Umsatzsteuerbescheid für 2020 vom 5. April 2022 folgte das FA den Feststellungen der Außenprüfung und versagte den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer; die Umsatzsteuer wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf den Negativbetrag von … EUR festgesetzt.

12
Dagegen war der Einspruch vom 5. Mai 2022 gerichtet.

13
Mit Einspruchsentscheidung vom 27. März 2023 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das FA insbesondere aus, dass die Klägerin weder als Lieferant noch als Abnehmer aufgetreten sei, noch sei die Ware in Deutschland in den freien Verkehr gelangt, obwohl das zum Zeitpunkt der Einfuhr (April 2020) noch möglich gewesen wäre. Ein Verbot des Verkaufs für den Tabak bestehe in Deutschland erst seit dem Juni 2020. Nach den vorliegenden Unterlagen bzw. Aussagen habe für die Spedition F AG keine Vertretungsvollmacht gegenüber der Klägerin bestanden und letztendlich hätte die Klägerin keine Ware für einen Verkauf auf dem deutschen Markt erhalten.

14
Gegen die Einspruchsentscheidung vom 27. März 2023 ist die Klage vom 27. April 2023 gerichtet.

15
Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass ihr Anspruch begründet sei. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) sei sie als Unternehmerin berechtigt, die entstandene Umsatzsteuer für Gegenstände, die für ihr Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden seien, abzuziehen. Entsprechend dem Umsatzsteueranwendungserlass (Abschn. 15.8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses – UStAE –) sei eine Einfuhr gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr abgefertigt habe. Berechtigt zum Abzug entrichteter Umsatzsteuer als Vorsteuer sei der Unternehmer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr, das heißt zur Anmeldung zur Abfertigung der Ware zum freien Verkehr, die Verfügungsmacht über den Gegenstand besessen habe. Hier entscheidend sei der umsatzsteuerliche Lieferbegriff, wie er in § 3 Abs. 1 UStG beschrieben sei. Grundsätzlich müsse der Unternehmer befähigt sein, wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen zu können. Bedeutsam sei jedoch, dass hier als Besonderheit im Umsatzsteuergesetz eine gesetzliche Lieferfiktion in § 3 Abs. 6 UStG verankert sei. Nach dieser gesetzlicher Lieferfiktion gelte die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer als ausgeführt. Im vorliegenden Fall könne daher nur die Klägerin berechtigt gewesen sein, die bei der Abfertigung der Ware anfallende Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug zu bringen. Nur sie hätte die Verfügungsmacht über die Ware gehabt, sobald diese an sie versendet worden sei. Nur das lasse die gesetzliche Lieferfiktion des § 3 Abs. 6 UStG zu. Mit der Versendung als solcher gelte die Lieferung an den Abnehmer – also an die Klägerin – als ausgeführt. Dem entsprechend müssten alle weiteren Rechtsfragen, ob und warum die Ware letztendlich aus Deutschland in die Schweiz zurückimportiert worden sei, außen vor bleiben. Das Umsatzsteuergesetz fordere eine sichere Abgrenzung, um den Unternehmer zu identifizieren, der letztendlich allein berechtigt sein solle, eine gezahlte Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen seiner Vorsteuer geltend machen zu können.

16

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin wird auf die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

17
Die Klägerin beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid vom 5. April 2022 und die Einspruchsentscheidung vom 27. März 2023 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer für 2020 um … EUR herabzusetzen ist.

18
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

19
Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen vor, dass nach Abschn. 15.8. Abs. 4 Satz 1 und 2 UStAE eine Einfuhr für das Unternehmen gegeben sei, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt und danach im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen eingesetzt habe. Diese Voraussetzung sei bei dem Unternehmer gegeben, der im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besessen habe (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 24. April 1980 V R 52/73, BStBl II S. 615). Für diese Zwecke sei der Zeitpunkt der Lieferung nach der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung (§ 3 Abs. 6 bis 8 UStG) zu ermitteln (Abschn. 15.8 Abs. 4 Satz 3 UStAE). Die Anwendbarkeit von § 3 Abs. 6 und 7 UStG setze dabei voraus, dass tatsächlich eine Lieferung zu Stande gekommen sei (Abschn. 3.12. Abs. 7 Satz 2 UStAE). Komme tatsächlich keine Lieferung zustande, verweise Abschn. 15.8 Abs. 4 S. 6 UStAE auf Abschn. 15.8 Abs. 11 und 12 UStAE. Nicht entscheidend sei, wer Schuldner der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer sei, wer diese entrichtet habe und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht habe (Abschn. 15.8 Abs. 4 Satz 8 UStAE). Abschn. 15.8. Abs. 11 UStAE regele den Fall, dass ein Gegenstand im Rahmen einer beabsichtigten Lieferung (§ 3 Abs. 6 oder 8 UStG) im Inland eingeführt, von dem vorgesehenen Abnehmer jedoch nicht angenommen worden sei. Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen sei dann der Unternehmer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besessen habe. Nehme der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein nicht an, sei der Gegenstand nicht im Rahmen einer Lieferung eingeführt worden. Wegen der sofortigen Annahmeverweigerung sei eine Lieferung nicht zu Stande gekommen. In diesen Fällen sei somit der Absender während des gesamten Zeitraums der Anlieferung im Besitz der Verfügungsmacht geblieben und deshalb allein zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt (Abschn. 15.8. Abs. 11 Satz 2 Buchst. a UStAE). Denn auch in Beförderungs- und Versendungsfällen sei die Verschaffung der Verfügungsmacht nicht automatisch mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung als erfüllt anzusehen. Maßgebend sei auch in diesen Fällen grundsätzlich die Verschaffung der Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Vorliegend sei die Ware aber zurückgerufen oder abgelehnt worden, bevor das Lager erreicht worden sei.

20
Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens des FA wird auf die eingereichte Stellungnahme verwiesen.

21
Mit Aufklärungsanordnung vom 23. Oktober 2025 wurde der Klägerin aufgegeben, mitzuteilen, wo sich die streitgegenständlichen Liefergegenstände im April 2020 jeweils körperlich befunden hatten und die Warenbewegungen darzulegen und dies gegebenenfalls durch Belege nachzuweisen. Dabei sollte insbesondere dargelegt werden, in welchem Staat sich die Ware zu welchem Zeitpunkt befand und es sollte auch dargestellt werden, wer jeweils Inhaber der Verfügungsberechtigung war.

22
Die Klägerin teilte daraufhin mit Schriftsatz vom 14. November 2025 mit, dass sich die Warenbewegung wie folgt dargestellt hatte:

„16.04.20: Ware bei E AG am Lager, …./Schweiz zum Transport angemeldet für Lieferung an F AG Lager, … zur Verfügung von der Klägerin.
22.04.20: Abholung der Ware durch F AG für Transport nach … ab …/Schweiz NCTS Nr. … Transitdokument MRN: …

22.04.20: Während der Lieferung an die Klägerin stimmten sich die Klägerin und die E AG aufgrund eines soeben erschienenen Artikels in einer Spediteurzeitung ab, die Ware nach Ankunft in Deutschland wieder in die Schweiz zurück zu transportieren, da nach Ablauf von Übergangsfristen ein Verkaufsverbot drohte.
23.04.20: Anmeldung durch F AG beim Zollamt …/Deutschland. Es erfolgte eine EU-Verzollung für die Klägerin – die Ware verblieb auf dem LKW in …/Deutschland.
23.04.20: Rückführung der Ware zurück in die Schweiz nach Ausstellung der Transitdokumente, NCTS Nr. ….
24.04.20: Ankunft der Ware mit dem gleichen Fahrzeug (Kennzeichen: …) am Lager E AG, …/Schweiz."

23
Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 9. Dezember 2025 wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

24
Die Klage ist begründet.

25
Die Klägerin kann die von ihr bezahlte Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von … EUR im Streitjahr zum Abzug bringen. Die streitige Ware ist nach Deutschland eingeführt worden und die Klägerin hatte Verfügungsmacht an ihr erlangt.

26
1. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG kann der Unternehmer die entstandene Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, abziehen. Unionsrechtlich beruht diese Regelung auf Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL).

27
a) Im Streitfall ist Einfuhrumsatzsteuer entstanden und die Klägerin Schuldnerin dieser Einfuhrumsatzsteuer.

28
aa) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den in der Vorschrift aufgeführten österreichischen Gebieten der Einfuhrumsatzsteuer und stellt somit einen steuerbaren Umsatz dar.

29
Da weder § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG noch das UStG im Übrigen den Begriff der Einfuhr näher umschreiben, muss er im Wege der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts ermittelt werden (vgl. Urteil des Finanzgerichts – FG – Hamburg vom 25. Januar 2021 4 K 47/18, Umsatzsteuer-Rundschau □UR□ 2021, 283, Rn. 84). Allerdings lässt sich der Begriff der Einfuhr anhand von Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL bestimmen, der die Einfuhr eines Gegenstands als die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 29 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) befindet, in die Gemeinschaft (Art. 5 Abs. 1 MwStSystRL) definiert. Nach Art. 60 MwStSystRL erfolgt die Einfuhr von Gegenständen in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird (BFH-Urteil vom 21. November 2023 VII R 10/21, BFH/NV 2024, 647, Rn. 44).

30
Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt (Art. 70 MwStSystRL). Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) stellt im Zusammenhang mit Pflichtverletzungen bei der Einfuhr zusätzlich auf die Überführung des Gegenstands in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten ab (vgl. EuGH-Urteil Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung vom 10. Juli 2019 C-26/18, UR 2019, 633, Rn. 41).

31
Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Art. 156, 276 und 277 MwStSystRL, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten

Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen. Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen (Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL).

32
bb) Davon ausgehend liegt im Streitfall zur Überzeugung des Gerichts zunächst eine Einfuhr des Tabaks in Deutschland vor.

33
Die F AG verbrachte die Waren von der Schweiz physisch nach Deutschland; dort befanden sie sich jedenfalls am 23. April 2020 und wurden in Deutschland am 23. April 2020 zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen. Dies ergibt sich aus dem glaubhaften Vorbringen der Klägerin zum Ablauf der Warenbewegung und zudem daraus, dass die Ware am 23. April 2020 beim Zollamt A abgefertigt worden ist, Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt und bezahlt wurde. Da keine Pflichtverletzungen vorliegen, kommt es nicht auf den Eingang in den Wirtschaftskreislauf an (vgl. BFH-Urteil vom 21. November 2023 VII R 10/21, BFH/NV 2024, 647, Rn. 50; Urteil des FG-Hamburg vom 25. Januar 2021 4 K 47/18, UR 2021, 283, Rn. 88).

34
Dabei bestand die Besonderheit vorliegend zwar darin, dass die Zollverfahrensart in dem Verfahren „4010“ erfolgte, was für die Wiedereinfuhr von Rückwaren in die Europäische Union steht. Dieses Verfahren bleibt aber für das Erfordernis der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ohne Bedeutung.

35
Im Streitfall unterlagen die Waren auch nicht einem Verfahren im Sinne des Art. 71 MwStSystRL, weil sich die Waren weder in einem externen Unionsversandverfahren T1 (Art. 226 Abs. 1, Abs. 3 Buchst. a des Unionszollkodexes – UZK –) noch in der vorübergehenden Verwahrung (Art. 144 UZK, vgl. auch Art. 156 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL) befanden. Dementsprechend wurden die Waren wie Inlandswaren behandelt. Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL verschiebt die Erfüllung des Steuertatbestands und die Entstehung des Steueranspruchs auf den Zeitpunkt, in dem etwaige zollrechtliche Vorverfahren beendet werden (BFH-Urteil vom 21. November 2023 VII R 10/21, BFH/NV 2024, 647, Rn. 49).

36
cc) Die Klägerin ist die Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer. Nach § 13a Abs. 2 UStG i. V. m. § 21 Abs. 2 UStG gelten dafür die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3 Satz 1 des Unionszollkodex (UZK) ist bei einer Überlassung in den zollfreien Verkehr der Zollschuldner der Anmelder. Im Streitfall hat die F AG im Namen der Klägerin die Waren angemeldet. Dementsprechend setzte das Hauptzollamt A – Zollamt I – mit Bescheid vom 23. April 2020 die Einfuhrumsatzsteuer gegenüber der Klägerin fest, der ein geeigneter Nachweis dafür ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2015 – XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, Rn. 39 zu zollrechtlichen Belegen als Nachweise bei der Ausfuhrlieferung). Zudem stellte die F AG die Einfuhrumsatzsteuer der Klägerin in Rechnung. Demgegenüber sind die Einlassungen des Herrn H von der E AG nicht von entscheidender Bedeutung, weil sie tatsächlich nicht substantiiert sind und es sich um rechtliche Beurteilungen handelt.

37
b) Die Klägerin führte die Waren für ihr Unternehmen ein, weil sie bei der Einfuhr die Verfügungsmacht darüber hatte.

38
aa) Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfordert die Einfuhr für das Unternehmen eine Verwendung des eingeführten Gegenstandes für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers. Dies setzt voraus, dass er den Gegenstand selbst und damit dessen Wert für diese Umsätze verwendet. Notwendig ist, dass der Wert des eingeführten Gegenstandes zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit gehört. Keine andere Bedeutung kommt der ständigen Rechtsprechung des BFH zu, dass dem Unternehmer die Verfügungsmacht an dem eingeführten Gegenstand zustehen muss (BFH v. 20. Juli 2023 V R 13/21, BStBl II 23, 1068, Rn. 14 ff.).

39

bb) Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer 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). Die Regelung setzt Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL in nationales Recht um, wonach es für die Lieferung auf „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, ankommt. Der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer, ohne dass es dabei auf eine Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen ankommt (vgl. nur BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 12/15, BStBl II 2017, 188, Rn. 18, m.w.N. auf die Rechtsprechung des BFH und des EuGH).

40
cc) Ausweislich der bei der Lieferung der e AG an die Klägerin verwendeten Incoterms „Ex Works“ – vgl. die Proforma-Invoice vom 23. April 2020 – (= ab Werk) hatte die Klägerin ab Übergabe der Waren das volle Risiko und alle Kosten des Transports der Waren sowie die Transportverantwortung zu tragen; der Verkäufer hatte die Waren in seinem Werk oder Lager nur bereitzustellen. Daraus und aus der Tatsache, dass die F AG die Klägerin bei der Anmeldung vertrat, ist das Gericht der Überzeugung, dass die F AG im Auftrag der Klägerin die Waren transportierte. Demgegenüber sind die Einlassungen des Herrn H von der E AG nicht von entscheidender Bedeutung, weil sie tatsächlich nicht substantiiert sind und es sich um rechtliche Beurteilungen handelt. Mit Beginn der Versendung hatte die Klägerin mithin Verfügungsmacht über die Ware.

41
dd) Deswegen liegt entgegen der Auffassung des FA im Streitfall keine „Annahmeverweigerung“ dieser Waren durch die Klägerin vor, welche die in Abschn. 15.8 Abs. 11 UStAE genannten Rechtsfolgen auslösen und eine abgeschlossene Lieferung ausschließen könnte. Die Lieferung war bereits mit dem Übergang der Verfügungsmacht beim Beginn der Versendung abgeschlossen.

42
Das Gericht hält die Einlassung der Klägerin für glaubhaft, dass angesichts des kurzfristigen Bekanntwerdens des anstehenden Verkaufsverbots des streitgegenständlichen Tabaks in Deutschland Eile geboten war, die Ware anderweitig zu veräußern und dass insoweit nur eine mündliche Vereinbarung getroffen wurde, die Ware unmittelbar nach ihrer Einfuhr in Deutschland wieder zurück in die Schweiz zu versenden. Es liegt somit eine neue vertragliche Vereinbarung über die Weiterlieferung der Ware vor, deren Erfüllung, nämlich der Rücktransport, gerade Ausdruck der Verfügungsmacht der Klägerin über die Ware war.

43
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

44
3. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.