



Rundschreiben Nr. 255 / 19
Bremen, den 11.11.2019

Quelle: DSLV 198/19
Jutta Knell

DDP-Lieferungen - DSLV zeigt zoll-, außenwirtschafts- und steuerrechtliche Risiken auf

Der DSLV erläutert die mit der Verwendung der Lieferklausel DDP einhergehenden zoll-, außenwirtschafts- und steuerrechtlichen Risiken und empfiehlt allen Spediteuren und Zollagenten, ihren Kunden von grenzüberschreitenden DDP-Lieferungen abzuraten.

Sehr geehrte Damen und Herren,

bei Einfuhrgeschäften vereinbaren die Kaufvertragsparteien häufig die Lieferklausel DDP (Delivered Duty Paid ... Named Place of Destination / geliefert verzollt ... benannter Bestimmungsort). Hiernach muss der Verkäufer dem Käufer die Ware auf eigene Kosten und Gefahr auf dem ankommenden Beförderungsmittel entladebereit am benannten Bestimmungsort zur Verfügung stellen. Der Verkäufer trägt alle Kosten und Gefahren, die im Zusammenhang mit der Beförderung der Ware bis zum Bestimmungsort stehen und hat die Verpflichtung, die Ware nicht nur für die Ausfuhr, sondern auch für die Einfuhr freizumachen, alle Abgaben sowohl für die Aus- als auch für die Einfuhr zu zahlen sowie alle Zollformalitäten zu erledigen.

Die Lieferklausel DDP hat auf den ersten Blick den Vorteil, dass der vereinbarte Kaufpreis bereits alle anfallenden Abgaben (insbesondere Zoll und Einfuhrumsatzsteuer (EUSt)) enthält und der Käufer/Empfänger - wie bei einem Inlandsgeschäft - sofort und ohne weitere Kosten und Verpflichtungen über die Ware verfügen kann. Für den Verkäufer ist die Lieferbedingung DDP insoweit vorteilhaft als er dem Käufer bestimmte Informationen, wie beispielsweise den tatsächlichen Lieferanten bzw. Hersteller der Ware, Zollwert und Warenursprung, nicht offenlegen muss.

Jedoch verkennen die Kaufvertragsparteien zumeist die mit der Verwendung der Lieferklausel DDP einhergehenden zoll-, außenwirtschafts- und steuerrechtlichen Risiken. Zudem ist der Verkäufer zwar in der Regel bereit, die Beförderungskosten bis zum vereinbarten Bestimmungsort und den Einfuhrzoll zu tragen, aber nicht die EUSt, was aber maßgeblicher Bestandteil der Klausel ist und belegt, dass sich die Parteien keine ausreichenden Gedanken bei der Auswahl der passenden Lieferklausel gemacht haben.

Zollrechtliche Risiken bei DDP-Lieferungen

Bei der Lieferbedingung DDP hat der im Drittland ansässige Verkäufer unter anderem die Verpflichtung, die Ware bei der Einfuhr freizumachen, alle Abgaben für die Einfuhr (Zoll, EUSt und ggf. Verbrauchsteuern, Agrarabgaben) zu zahlen sowie alle Zollformalitäten zu er-

ledigen. Er ist damit für die Zollabfertigung in der EU verantwortlich, kann diese jedoch nicht selbst vornehmen, da er nach europäischem Zollrecht dazu nicht berechtigt ist: Art. 170 Abs. 2 Unionszollkodex (UZK) sieht vor, dass die Person, die eine Zollanmeldung abgibt, also der Zollanmelder, in der EU ansässig sein muss. Hier wird die erste Kollision zwischen Incoterms® (unverbindliche Klausulempfehlungen, die kraft Vereinbarung gelten) und geltendem Recht deutlich.

Möglich wäre aber, dass sich der Verkäufer durch einen (Zoll-)Spediteur indirekt oder direkt vertreten lässt:

Indirekte Stellvertretung

Beauftragt der im Drittland ansässige Verkäufer einen (Zoll-)Spediteur als indirekten Stellvertreter, so gibt dieser die Zollanmeldung in eigenem Namen auf fremde Rechnung ab und wird zum Zollanmelder. Er haftet damit gesamtschuldnerisch mit dem Verkäufer als Zollschuldner und für alle sich aus dem Zollverfahren ergebenden Pflichten, auch bei späteren Betriebsprüfungen. **Daher rät der DSLV allen (Zoll-)Speditoren davon ab, bei DDP-Lieferungen die indirekte Stellvertretung für drittländische Auftraggeber zu übernehmen.** In Ausnahmefällen, gerade bei langfristigen und stabilen Kundenbeziehungen, ist dieses Geschäftsmodell aber durchaus möglich. Der DSLV empfiehlt dann aber eine Absicherung des Eingangsabgabenrisikos, beispielsweise in Form einer Sicherheitsleistung.

Direkte Stellvertretung

Aufgrund der Risiken bei der indirekten Stellvertretung übernimmt der (Zoll-)Spediteur in der Regel nur die direkte Stellvertretung, handelt also im Namen und auf Rechnung seines Auftraggebers, so dass in dieser Konstellation nur noch der in der EU ansässige Käufer bzw. Warenempfänger als Zollanmelder in Betracht kommt. Dies konterkariert aber gerade die Lieferbedingung DDP, die den Empfänger von allen zollrechtlichen Verpflichtungen freihält und die von ihm zumeist aus dem Grund gewählt wurde, eben gerade nichts mit der Einfuhrverzollung zu tun zu haben.

In der Praxis steckt der (Zoll-)Spediteur in der Zwickmühle, weil er einerseits die Zollabfertigung durchführen und den Auftrag nicht verlieren möchte, andererseits aber nicht als indirekter Vertreter mit allen zollrechtlichen Konsequenzen agieren will. Wählt er die direkte Stellvertretung, ergeben sich daraus folgende risikobehaftete Szenarien:

Vertretung ohne Vertretungsmacht

Gibt der (Zoll-)Spediteur in der Zollanmeldung den Käufer als Anmelder an, ohne von diesem bevollmächtigt zu sein, handelt er ohne Vertretungsmacht und wird damit zum Zollanmelder und Zollschuldner.

Der DSLV warnt ausdrücklich vor dieser Vorgehensweise!

Vertretung mit Vollmacht des Käufers/Empfängers

Selbst wenn der Empfänger dem (Zoll-)Spediteur eine Vollmacht zeichnet (obwohl der Verkäufer laut DDP für die Einfuhrverzollung zuständig ist und die Einfuhrabgaben zu tragen hat), besteht das Risiko, dass die Zollverwaltung diese Vollmacht nicht anerkennt, da der Käufer aufgrund der DDP-Klausel überhaupt nicht berechtigt war, eine Vollmacht für die Eingangsabfertigung zu erteilen. Auch in diesen Fällen besteht die Gefahr, dass der (Zoll-)Spediteur mangels gültiger Vollmacht ohne Vertretungsmacht handelt und damit zum Zollanmelder und alleinigen Zollschuldner wird.

Umsatzsteuerliche Risiken bei DDP-Lieferungen

- Handelt der (Zoll-)Spediteur ohne wirksame Vollmacht und damit ohne Vertretungsmacht, so ist er als Zollanmelder Schuldner der Zollabgaben und der EUSt. Er ist aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da nur derjenige die entrichtete EUSt als Vorsteuer abziehen kann, der im Zeitpunkt der Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über die Ware besitzt, und das ist bei DDP grundsätzlich der Verkäufer. Unerheblich ist dabei, wer Schuldner der EUSt ist, wer sie bezahlt und wer die Ware tatsächlich über die Grenze gebracht hat.
- Bei Vorliegen einer Vollmacht des Käufers/Warenempfängers für direkte Stellvertretung und der Entrichtung der EUSt durch diesen gehen Finanzämter vermehrt dazu über, den Käufern den Vorsteuerabzug abzusprechen, weil diese im Zeitpunkt der Einfuhr keine Verfügungsmacht über die Ware haben, denn bei DDP-Lieferungen liegt diese regelmäßig beim Verkäufer (siehe oben).
- Bei korrekter Umsetzung der DDP-Lieferklausel müsste der Verkäufer die Waren über einen indirekten Vertreter zollabfertigen (da die Einfuhrabfertigung bei DDP-Lieferungen in der Verantwortung des Verkäufers liegt) und erst dann an den Empfänger liefern lassen. In diesem Fall wäre der Verkäufer Schuldner der EUSt und zum Vorsteuerabzug berechtigt, da er die Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr innehat. Gemäß § 3 Abs. 8 Umsatzsteuergesetz gilt der Lieferort als im Inland gelegen, wenn der Verkäufer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden ist. Damit müsste der drittländische Verkäufer seine Rechnung zwingend mit deutscher Umsatzsteuer ausstellen, sich im Inland umsatzsteuerlich registrieren lassen und alle steuerlichen Pflichten erfüllen. Der Käufer hätte dann einen Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung des Verkäufers mit deutscher Umsatzsteuer und nicht aufgrund der Einfuhrumsatzsteuer, die der Verkäufer zu tragen hat.

Außenwirtschaftsrechtliche Risiken bei DDP-Lieferungen

Auch wenn die Lieferklausel DDP dem Verkäufer alle mit der Einfuhr zusammenhängenden Pflichten zuweist, ist der Käufer/Empfänger grundsätzlich Einführer nach deutschem Außenwirtschaftsrecht, das gesetzlich verpflichtend ist und gegenüber den Incoterms® Vorrang hat. Die Dienstvorschrift A 07 10 „Einfuhrverfahren nach dem Außenwirtschaftsrecht“ (II Nr. 2) sieht vor: „Lieferbedingungen des der Einfuhr zugrunde liegenden Vertrages sind für die Bestimmung des Einführers unerheblich. Der inländische Vertragspartner bleibt selbst dann Einführer, wenn die Waren „frei Haus verzollt“ (DDP) geliefert werden.“

Lösungsansätze

Im Grunde ist der Incoterm® DDP (und im Umkehrschluss Ex Works (EXW)) für internationale Kaufgeschäfte in der Praxis zumeist rechtlich nicht korrekt realisierbar und damit ungeeignet. Selbst die Internationale Handelskammer (ICC) warnt in den neuen Incoterms® 2020 vor diesen Risiken und empfiehlt die Verwendung anderer Klauseln wie DAP (Geliefert benannter Ort). Ohne Einfluss zu haben auf die richtige Auswahl der Lieferbedingung im Kaufvertrag, müssen sich Speditionen und Zollagenten mit den Schwierigkeiten ungeeigneter Incoterms® auseinandersetzen und die Konsequenzen tragen. Daher zeigt der DSLV nachfolgend diverse Lösungsansätze auf:

- **DAP statt DDP**

Einfachste und sinnvollste Lösung wäre, alle Kunden schon im Vorfeld von Kaufvertragsverhandlungen über die Risiken von DDP-Einfuhrgeschäften zu informieren und von der Vereinbarung der Lieferklausel DDP abzuraten. Empfohlen werden sollte vielmehr die Klausel DAP (Delivered At Place / geliefert benannter Bestimmungsort), bei der der Verkäufer in seinem Land für die Ausfuhrverzollung zuständig ist, aber der Käufer verantwortlich ist, die Einfuhrverzollung sowie alle damit verbundenen Pflichten zu erfüllen und die Einfuhrabgaben zu tragen hat.

- **Nachträgliche Abänderung DDP in DAP**

Ist die Lieferbedingung DDP im Kaufvertrag bereits vereinbart, kann sie mit Einverständnis beider Vertragsparteien auch noch nachträglich in DAP geändert werden, wenn sie sich erst im Nachhinein über die Risiken bewusst geworden sind.

- **Zusatzvereinbarung zur Zollvollmacht**

Einige Zollbehörden akzeptieren eine schriftliche Erklärung des Käufers, die besagt, dass zwischen den Kaufvertragsparteien - trotz der in den Unterlagen genannten Lieferklausel DDP - eine abweichende vertragliche Vereinbarung getroffen wurde (d.h. frei Haus verzollt, nicht versteuert). Eine geringfügige Abweichung von den Incoterms® ist möglich. Die ICC Deutschland schreibt dazu auf ihrer Homepage:

„Können die Incoterms®-Regeln abgewandelt/modifiziert werden?“

Die Regelungsinhalte zu den einzelnen Incoterms®-Klauseln sind nicht zwingend und können durch vertragliche Änderungen modifiziert werden. Allerdings darf die Struktur der gewählten Incoterms®-Klausel nicht völlig verändert werden, um Widersprüche zu vermeiden. Modifikationen jeglicher Art sollten daher unmissverständlich und eindeutig formuliert werden.

„Hamburger Lösung“

Zwischen dem Hauptzollamt Hamburg und dem Hamburger Landesverband des DSLV, dem Verein Hamburger Spediteure (VHSp), besteht Einvernehmen darüber, dass zur Schaffung einer praktikablen Vorgehensweise für die Zollabfertigung im Hamburger Hafen folgende Erklärung akzeptiert wird:

Der Käufer sollte gegenüber dem (Zoll-) Spediteur schriftlich bestätigen, dass er

- Eigentümer der angemeldeten Waren ist bzw. eine eigentümerähnliche Verfügungsmacht über die angemeldeten Waren besitzt
- Zollanmelder wird
- Zahler der Einfuhrumsatzsteuer wird, die Zollabgaben aber zu Lasten des Verkäufers gehen
- zum Vorsteuerabzug berechtigt ist
- eine Vollmacht erteilt, die Zollanmeldung für diese Sendung in seinem Namen in direkter Vertretung vorzunehmen und ggf. Untervollmacht erteilt werden darf

Durch diese Erklärung des Käufers über die abweichende Vereinbarung wird für das Zollamt Hamburg nachvollziehbar dargelegt, dass zum Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht beim Käufer liegt, mit der Folge, dass

- der Zollspediteur/Zollagent durch die erteilte Erklärung/Vollmacht in direkter Vertretung für den Käufer tätig werden kann und
- das Aufschubkonto ohne Sicherheitsleistung für die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) genutzt werden kann (Ausnahmen: Nicht zu Vorsteuerabzug Berechtigte).

Um diese abweichende Vereinbarung auch im IT-Verfahren ATLAS kenntlich zu machen, darf in dem entsprechenden Feld (*Lieferbedingung*) nicht „DDP“, sondern „XXX“ (*andere Lieferbedingung*) angegeben werden. In dem Freitextfeld muss hinreichend begründet werden, dass entgegen der in den Unterlagen genannten Lieferklausel DDP von den Kaufvertragsparteien eine abweichende vertragliche Vereinbarung getroffen worden ist, wonach die Sendung vom Verkäufer zwar frei Haus verzollt, aber nicht versteuert geliefert werden soll. Eine proaktive Übersendung der o.g. Erklärung an das Zollamt Hamburg ist nicht erforderlich. Sollte der Zoll stichprobenhalber eine Übersendung für erforderlich halten, wird dies auf dem bekannten Wege der Dokumentenanforderung vorgenommen.

Das Zollamt Hamburg hat die vorgenannte Lösungsmöglichkeit im internen Informationssystem des Zollamtes veröffentlicht.

Der Verein Bremer Spediteure hat beim Zollamt Bremerhaven nachgefragt, ob die „Hamburger Lösung“ auch in Bremerhaven angewendet werden darf. Eine Antwort der Zollamtsleitung steht noch aus. Sobald sie vorliegt, wird der Verein Bremer Spediteure darüber informieren.

Mit freundlichen Grüßen

Verein Bremer Spediteure e.V.

Robert Völkl