
Datum: 27.01.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 6226/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0127.2K6226.04.00

Tenor:

1. Der Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für den Monat Mai 2004 vom 16.08.2004 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 21.10.2004 und die Einspruchsentscheidung vom 01.12.2004 werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 7 v.H. und der Beklagte zu 93 v.H.

3. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

2

Die Beteiligung streiten um die Umsatzsteuerpflicht bei Zusendung von Waren aus der Schweiz an Kundinnen in Deutschland für einen angenommenen "Kauf auf Probe". Streitentscheidend für die Unterwerfung der Geschäftsvorfälle unter die inländische Umsatzbesteuerung ist u.a. die Frage, wann bei einem solchen Kauf eine "Lieferung" i.S.d. Umsatzsteuergesetzes - UStG - vorliegt, nämlich entweder im Zeitpunkt der Absendung aus der Schweiz oder erst im Zeitpunkt der Billigung des Kaufs durch die Kundinnen in Deutschland. Letzteres würde zu einer Steuerpflicht der Lieferung im Inland führen.

Grundsätzlich ist zwischen den Beteiligten die steuerliche Behandlung der Jahre 1999 bis 2004 streitig; im vorliegenden Verfahren hat die Klägerin den Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Mai 1994 angefochten. 3

I. 4

Die Klägerin ist eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft; sie ist für Umsatzsteuerzwecke beim Beklagten mit einer Umsatzsteuer-Nummer erfasst. Die Klägerin handelte mit ddd, die sie über ein besonderes Vertriebssystem direkt an die Kundinnen in Deutschland verkaufte. Die Kundinnen waren ausschließlich Verbraucherinnen, d.h. Nichtunternehmerinnen. 5

Zunächst, d.h. etwa ab dem Jahr 1996, unterhielt die Klägerin eine unselbständige Zweigstelle in A (Nähe B). Daneben verfügte die Klägerin offenbar über eine Anlaufadresse in C (Nähe D). Der Geschäftsablauf gestaltete sich in den fraglichen Besteuerungszeiträumen wie folgt. 6

1. Die Klägerin - bzw. für sie die Zweigstelle - warb für ihre Produkte in Zeitschriftenbeilagen. Interessentinnen konnten durch Ausfüllen eines Formulars ein sogenanntes "Gratis-Exemplar" anfordern und damit für eine Anknüpfung der Geschäftsbeziehung sorgen (im Weiteren: Erstbestellung/Papierform). In dem Anzeigentext hieß es: 7

"Machen Sie Ihrer Freundin eine Freude ... 8

Schenken Sie Ihrer Freundin oder einer lieben Verwandten ein S.-GRATIS-Paar. Dafür brauchen Sie nichts weiter zu tun, als den umseitigen Gutschein von der neuen Interessentin ausfüllen zu lassen und in beiliegendem Antwortkuvert einzusenden an: 9

S., z. Hd. Frau F.H., 10

00000 C. 11

[später: Postfach 0000, 00000 E] 12

Ihre Freundin erhält dann postwendend ihr GRATIS-Paar zugesandt. ... 13

WICHTIGER HINWEIS FÜR DIE NEUE INTERESSENTIN! 14

Der S. Liefer-Service ohne Kaufverpflichtung: Zusammen mit Ihrem GRATIS-Paar ... erhalten Sie zusätzlich zwei weitere Paare, die wir Ihnen zum attraktiven Einführungspreis von nur je 1,50 EUR (zzgl. Porto und Verpackungsanteil) anbieten! Wenn Sie sie nicht behalten möchten, schicken Sie sie einfach binnen 10 Tagen zurück - Sie schulden uns dann nicht das Geringste. Jedesmal, wenn Sie von jetzt an S. ... kaufen, senden wir Ihnen vier weitere Paare 15

(die Sie nur bei Gefallen behalten) zu einem besonders günstigen Preis. ..."

Gleichzeitig warb die Klägerin in ähnlicher Weise auch im Internet für ihre Produkte. 16

Der Anteil der Erstbestellungen (Papierform oder Internet) an den Umsätzen der Klägerin belief sich nach der unbestrittenen Behauptung der Klägerin ca. auf folgende Anteile: 17

Jahr 2000 85 v.H. 18

Jahr 2001 14 v.H. 19

Mai 2004 (Streitzeitraum) 0 v.H. 20

(wegen der zwischenzeitlich aufgetretenen Unsicherheit bei den Umsätzen) 21 steuer

1. Wenn die (Neu-)Kundinnen die Erstbestellung aufgegeben und sich damit erstmalig an die Klägerin gewandt hatten, antwortete diese wie folgt. 22

Vorderhand erhielten die Kundinnen die Warensendungen. 23

Die Zweigstelle bzw. die Anlaufadresse hatte das Bestellformular weiter in die USA zur Klägerin geleitet. Die Waren wurden überwiegend auch in den USA hergestellt und dann - entsprechend den Bestellungen - in ein Warenverteilzentrum in der Schweiz versandt. 24

In diesem Warenverteilzentrum wurden die Waren bestellungs- bzw. auftragsgemäß individuell verpackt und mittels von der Klägerin beauftragten Spediteuren und Frachtführern nach Deutschland verbracht. Die Klägerin fügte entsprechend den Angaben im ersten Formular dem Gratis-Exemplar zwei weitere Paare bei, welche die Interessentinnen bei Gefallen erwerben konnten. 25

In dem mit der Warensendung darüber hinaus ebenfalls verschickten zweiten Formularsatz begrüßte die Klägerin sinngemäß die neuen Kundinnen. Die Klägerin stellte entsprechend der Ankündigung bei der ersten Bestellung nunmehr in Aussicht, nach Bezahlung der jetzt übersandten Ware automatisch vier weitere Paare - zunächst wiederum "zur Ansicht" - zu liefern (im Weiteren: zweite Bestellung). 26

Im Abschnitt "Bestell-Änderung" hieß es zudem: 27

"UNSER KAUF-OHNE-RISIKO-ANGEBOT: 28

Nachdem wir Ihren Zahlungseingang bzgl. unserer Rechnung über die ddd festgestellt haben, werden wir Ihnen die gleiche Lieferung noch einmal senden. Sie können ihre Bestellung mit dem oberen Formular "Bestellungsänderung" jederzeit ändern. Falls Sie die Lieferung der ddd nach Bezahlung stornieren möchten, benachrichtigen Sie uns bitte. Sollte eine Lieferung einmal nicht zu Ihrer Zufriedenheit ausfallen, können Sie diese vor Ablauf der Zahlungsfrist zurücksenden. FF [die Klägerin] wird dann auf weitere Forderungen verzichten, und es sind keine weiteren Verpflichtungen für Sie damit verbunden. 29

FF importiert im Namen seiner Auftraggeber und unter Berücksichtigung geltender Zollbestimmungen Waren aus Nicht-EU-Ländern. Der Auftraggeber autorisiert FF, in seinem Namen alle Urkunden und weiteren Papiere vorzulegen, die für den Import nötig sind." 30

Mit dem letzten Absatz des "Unser Kauf-ohne-Risiko-Angebotes" sprach die Klägerin eine besondere, von ihr gewählte Verfahrensweise an.

Der Wert der übersandten Waren betrug - soweit die Beteiligten vorliegend streiten - nicht mehr als 22 EUR (50 DM) pro Paket (sog. "qualified shipments" - im Weiteren: geringwertige Warenlieferungen). Für Lieferungen dieses Wertes bestand eine Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 27 Zollbefreiungsverordnung - ZBVO - i.V.m. § 1 Abs. 1 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung - EUSTBVO -.

Die Verbringung der Waren in das Inland wurde dementsprechend zoll- und einfuhrumsatzsteuerfrei belassen. Die eingeschalteten Spediteure führten die Abfertigung der Waren zudem gegenüber den deutschen Zollbehörden im Auftrag der jeweiligen "Empfänger" - der Kundinnen im Inland - und nicht im Namen der Klägerin durch. Letztendlich wurde angesichts des wegen der Vielzahl der Kundinnen entstehenden Dokumentationsaufwandes mit den Zollbehörden aber darüber Einvernehmen erzielt, dass die Einfuhr "unter" dem Namen der Klägerin erfolgen und die Überprüfung von Einzeladressen Stichproben vorbehalten sein sollte.

In der Einfuhrzollanmeldung wurde entsprechend den genannten Bestimmungen die Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerfreischreibung beantragt.

Im Internet-Angebot der Klägerin war offenbar auch in Bezug auf die Erstbestellungen ein entsprechender Passus enthalten:

"Es ist möglich dass FF Produkte aus Nicht-EU-Ländern im Auftrag seiner Kunden importiert. Ist dies der Fall, geschieht der Import unter Berücksichtigung geltender Gesetzgebung. Der Kunde bevollmächtigt FF für jeden Import in seinem Namen, jegliche Urkunden und Dokumente auszustellen. FF kommt für alle im Zusammenhang mit dem Import entstehenden Steuern und Gebühren auf und befreit den Kunden diesbezüglich von sämtlichen Verpflichtungen."

1. Die Lieferung künftiger Warensendungen - vier weitere Paare wie angekündigt - erfolgte grundsätzlich in der nämlichen Weise (im Weiteren: dritte Bestellung).

In dem weiteren Formularsatz heißt es u.a.:

"FF importiert im Namen seiner Auftraggeber und unter Berücksichtigung geltender Zollbestimmungen Waren aus Nicht-EU-Ländern. Der Auftraggeber autorisiert FF, in seinem Namen alle Urkunden und weiteren Papiere vorzulegen, die für den Import nötig sind. FF kommt für alle im Zusammenhang mit dem Import entstehenden Steuern und Gebühren auf ..."

II. 40

Die vereinzelter Warensendung über 22 EUR (50 DM) - sog. "non-qualified shipments" - hatte die Klägerin als für sie umsatzsteuerpflichtig behandelt. Die vorliegend streitigen Umsätze mit "geringwertigen Waren" behandelte die Klägerin auch im Inland als umsatzsteuerfrei.

Im Mai 2000 wurde die Klägerin von der damals zuständigen Umsatzsteuerüberwachungsstelle wegen hoher Vorsteuerabzugsbeträge zur Umsatzsteuerprüfung bei dem Finanzamt A gemeldet.

Mit Prüfungsanordnung vom 05.06.2000 begann das Finanzamt eine Außenprüfung für die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume März bis April 2000.	43
Den Betrieb der Zweigstelle in A gab die Klägerin zum 31.12.2000 (Gewerbeabmeldung am 18.01.2001) auf. Gleichwohl beendete das Finanzamt A die begonnene Außenprüfung mit Bericht vom 29.06.2001. Hierin kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, die bislang nicht als steuerbar angesehenen Importe aus dem Schweizer Lager (Warensendungen bis 22 EUR) seien in der Bundesrepublik Deutschland der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.	44
Ebenfalls am 29.06.2001 erging im Hinblick auf die gefundenen Resultate eine weitere Prüfungsanordnung für Umsatzsteuer der Kalenderjahre 1999 bis 2000 sowie Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das I. Quartal 2001. Im Prüfungsbericht vom 06.08.2001 kam das Finanzamt zum nämlichen Ergebnis.	45
Bereits nach Auswertung des ersten Prüfungsberichtes erließ das Finanzamt A mit Datum vom 16.07.2001 einen Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat April 2000 mit einer Zahllast von 236.900,70 DM. Diesen Bescheid griff die Klägerin mit Rechtsbehelfen an.	46
Augenscheinlich noch im August 2001 teilte der damalige Bevollmächtigte der Klägerin mit, der "Sitz der Zweigstelle" sei nach E verlegt worden (dies wurde später durch ein Schreiben vom 19.11.2001 bestätigt); allerdings befinde sich dort - so augenscheinlich der Bevollmächtigte weiter - "nur ein Briefkasten" und die Post werde nach England weitergeleitet; das "Deutschlandgeschäft" werde in Zukunft von England aus betrieben.	47
Tatsächlich hatte die Klägerin bereits im Jahr 1995 eine Zweigstelle ihres Unternehmens in G im zuständigen englischen Handelsregister eintragen lassen ("Certificate of Registration of an Oversea Company - Establishment of a branch" vom 15.08.1995). Diese Zweigstelle wurde in England - jedenfalls im Jahr 2001 - auch als Unternehmerin unter einer (Umsatz-)Steuernummer geführt, wie sich aus einer vorgelegten Unternehmerbescheinigung ergibt.	48
Obwohl das FA A mit Verfügung vom 13.11.2001 dem Finanzamt K-k daraufhin mitgeteilt hatte, dass dieses im Hinblick auf einen "Sitzwechsel" nach England die Zuständigkeit für das Besteuerungsverfahren zu übernehmen habe, kam es zunächst wegen eines anhängigen finanzgerichtlichen Verfahrens zur Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg (Az. 10 V 39/01) nicht zu einer Abgabe des Steuerfalles. Als das Finanzamt A den angefochtenen Steuerbescheid gegen Sicherheitsleistung von der Vollziehung ausgesetzt hatte, erklärten die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache vor dem Finanzgericht für erledigt (Kostenbeschluss vom 09.07.2002). Im August 2002 gab das Finanzamt A den Steuerfall an das Finanzamt K-k ab.	49
Dort stellte die zuständige Oberfinanzdirektion fest, dass es sich bei der Adresse in England nicht um einen anzuerkennenden "Sitz" der Klägerin handele, diese also als in den USA ansässig behandelt werden müsse.	50
Nachdem dieser Befund im November 2002 bekannt gegeben worden war, kam es zu einem Schriftwechsel zwischen dem Beklagten und dem Finanzamt K-k, der schließlich zu einer Übernahme des Steuerfalles durch den Beklagten ab 2004 führte.	51

III. 52

53

Mit Datum vom 16.08.2004 erließ der Beklagte einen Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für den Monat Mai 2004, mit welchem er die streitgegenständlichen Umsätze der deutschen Umsatzbesteuerung unterwarf:

		Steuer 16 v.H.
Steuerbare Umsätze	122.438	19.590,08
Vorsteuerbeträge		- 1.237,40
verbleibende Steuer		18.352,68

54

Bei diesen Umsätzen handelte es sich ausschließlich um Lieferungen geringwertiger Waren ohne Erstbestellungen.

55

In der Anlage zum Bescheid bezog sich der Beklagte auf die bereits von der baden-württembergischen Finanzverwaltung vertreten Auffassung.

56

Danach erbrachte - so die Finanzverwaltung - die Klägerin zwar grundsätzlich Lieferungen, deren Versendung in der Schweiz begann. Die Besonderheit sollte unstreitig darin bestanden haben, dass die Kundinnen der Klägerin die Ware 10 Tagen zur Ansicht erhielten und sich erst innerhalb dieser Frist zum Kauf oder zur Rückgabe entscheiden konnten.

57

Dies habe zur Folge gehabt, dass zivilrechtlich ein "Kauf auf Probe" nach § 495 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB - a.F. (§ 454 BGB geltende Fassung) mit einem Besitzkonstitut nach § 929 Satz 2 BGB vorgelegen habe.

58

Der Kaufvertrag sei mithin nicht mit der Zusendung der Ware, sondern erst nach Ablauf der von der Klägerin eingeräumten Billigungsfrist oder durch die Überweisung des Kaufpreises zustande gekommen. Gemäß Abschnitt 177 Abs. 6 Umsatzsteuerrichtlinien werde umsatzsteuerrechtlich auch erst zum Zeitpunkt der Billigung die Lieferung ausgeführt, denn erst dann werde den Kundinnen die Verfügungsmacht über die Ware verschafft, d.h. erst zu diesem Zeitpunkt scheide die Ware aus dem Vermögen der Klägerin aus und werde dem Vermögen der jeweiligen Kundin zugewendet.

59

Damit richte sich die Beurteilung des Sachverhalts nicht - wie von der Klägerin vertreten - als Versendung nach § 3 Absatz 6 Umsatzsteuergesetz - UStG -, sondern als Lieferung ohne Versendung nach § 3 Absatz 7 UStG: Der Lieferort habe damit in Deutschland gelegen, die Lieferungen seien steuerbar und mangels Befreiungsvorschrift steuerpflichtig.

60

Auch über die Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG (Fiktion des Lieferortes im Inland bei Tragung der EUSt-Schuld) - so die Finanzverwaltung weiter - könne die Klägerin kein für sie günstigeres Ergebnis in Anspruch nehmen.

61

Die Vorschrift normiere lediglich Ausnahmen zu den Grundsätzen des § 3 Abs. 6 UStG. Da sich jedoch die Besteuerung der Klägerin nach § 3 Abs. 7 UStG und nicht § 3 Abs. 6 UStG richte, sei auch die von der Klägerin in Bezug genommene Vorschrift des § 3 Absatz 8 UStG nicht einschlägig.

62

Selbst bei Anwendbarkeit des § 3 Abs. 8 UStG sei der Lieferort im Inland gelegen: Nach dieser Vorschrift verlagere sich - unstreitig - der Leistungsort aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, wenn der "Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer - EUSt" sei, wovon im Streitfall

63

auszugehen sei.

Dies gelte zum einen selbst dann, wenn aufgrund eines zollrechtlichen Befreiungstatbestandes - wie im Streitfall - keine Umsatzsteuer anfalle. § 3 Abs. 8 UStG werde nicht durch die Anwendbarkeit der Vorschriften der Zollbefreiungsverordnung oder der Einfuhrumsatzsteuerbefreiungs-Verordnung ausgeschlossen. Das Umsatzsteuergesetz sei insoweit "höherrangiges Recht" und gehe damit den Regelungen der Verordnungen vor. 64

Zum anderen sei das Argument der Klägerin, die Ware würde im Namen der Kundinnen der Klägerin beim Zoll angemeldet, sodass anstelle der Klägerin deren "Kundinnen Schuldner der EUST" seien, unzutreffend. 65

Gemäß Art. 5 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302, S. 1, im Folgenden: Zollkodex - ZK - könne sich zwar jeder gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen. Voraussetzung sei allerdings, dass der Vertreter Vertretungsmacht besitze (Art. 5 Abs. 4 erster Unterabsatz ZK). Personen, die erklärten, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besäßen, gälten als im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelnd (Art. 5 Abs. 4 zweiter Unterabsatz ZK). Ein formeller Nachweis für die Vertretungsmacht werde zwar regelmäßig nicht verlangt, jedoch müsse der Vertretene den Vertreter ausdrücklich zur "Abgabe von Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr" ermächtigen. Die von der Klägerin in ihren Unterlagen ("Unser Kauf-ohne-Risiko-Angebot") gebrauchte Formulierung reiche für eine wirksame Vollmacht nicht aus. Die Kundinnen der Klägerin hätten solche Vollmachten - auch im Weg des Einverständnisses mit einer "Allgemeine Geschäftsbedingung" - nicht erteilt. Sie dürften in der Regel nicht einmal gewusst haben, dass die Ware aus der Schweiz gekommen sei. 66

Sollte die Klägerin dennoch irgendwelche Vergünstigungen aus einer Abfertigung im Namen der Kundinnen ableiten könne, so handele es sich bei der gewählten Konstruktion jedenfalls um einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Eine angemessene Gestaltung habe zu einer Umsatzbesteuerung im Inland führen müssen. 67

Gegen den Bescheid vom 16.08.2004 erhob die Klägerin vor dem erkennenden Senat am 26.08.2004 eine Sprungklage (Az. 2 K 4549/04), die mangels rechtzeitiger Zustimmung des Beklagten am 22.11.2004 als außergerichtlicher Rechtsbehelf an den Beklagten abgegeben wurde. 68

Mit Datum vom 21.10.2004 änderte der Beklagte den angefochtenen Bescheid der Höhe nach: 69

		Steuer16 v.H.	70
Steuerbare Umsätze	105.563,00	16.890,08	
Vorsteuerbeträge		<u>- 1.237,40</u>	
verbleibende Steuer		15.652,68	

Den als Einspruch zu behandelnden Rechtsbehelf der Klägerin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 01.12.2004 als unbegründet zurück. 71

IV.

Mit der am 15.12.2004 erhobenen Klage gegen den Steuerbescheid und die Einspruchsentscheidung verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Aufhebung der Umsatzsteuer-Festsetzung nunmehr gerichtlich weiter. 73

Die Klägerin ist der Auffassung, die Sendung der fraglichen Waren (bis 22 EUR) an die Kundinnen in Deutschland unterliege nicht der deutschen Umsatzbesteuerung. 74

Nach Dafürhalten der Klägerin handelte es sich bei der Übersendung der Waren um eine Versendungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, welche grundsätzlich dort als ausgeführt gilt, wo die Versendung an die Kundinnen beginnt - im Streitfall in der Schweiz. Damit fehlt es - so die Klägerin - am Tatbestandsmerkmal einer Lieferung im Inland i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 75

Die Lieferung sei in der tatsächlichen Versendung der Waren aus der Schweiz zu sehen. 76

Zu Unrecht stelle der Beklagter auf eine rein formale zivilrechtliche Betrachtung ab; maßgeblich müsse das wirtschaftliche Ergebnis sein, wonach die Klägerin nach Absendung der Ware nicht mehr über diese verfügen könne, wohl aber die Kundinnen dies tun könnten. Nach der Grunddefinition der Lieferung in § 3 Abs. 1 UStG liege eine Lieferung dann vor, wenn der Unternehmer einem anderen "Verfüugungsmacht" an einem Gegenstand verschafft. Diese wirtschaftliche Betrachtung, wie sie auch der korrespondierenden Vorschrift in Art. 5 Abs. 1 der 6. RLEWG (Sechste Richtlinie [77/388/EWG] zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern; Neufassung vom 17. Mai 1977 [Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977 S. 1] mit späteren Änderungen) zugrunde liege, sei auch vom Europäischen Gerichtshof in den Verfahren "Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV" (EuGH-Urteil vom 08. Februar 1990 - 320/88, C-320/88, EuGHE 1990, 285; UR 1991, 289) und "Auto Lease Holland BV" (EuGH-Urteil vom 06. Februar 2003 - C-185/01, BFH/NV Beilage 2003, 108, UR 2003, 137) bestätigt worden. 77

Aber auch nach zivilrechtlicher Betrachtung sei schon vor Zustandekommen des Kaufvertrages eine Bindungswirkung der Kundinnen zu erkennen: Nach § 161 Abs. 1 BGB sei jede Verfügung der Klägerin, die sie über die Ware nach Absendung treffe, im Falle des Eintritts der Bedingung insoweit unwirksam, als sie die von der Bedingung abhängige Wirkung vereiteln oder beeinträchtigen würde. Somit habe die Klägerin auch rechtliche keine Möglichkeit mehr, über die Ware anderweitig zu verfügen. 78

Die Rechtsfolge des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG werde auch nicht - so schließlich die Klägerin - durch die Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG verdrängt. 79

Voraussetzungen für die Verlagerung des Orts der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland sei nach dem Gesetz u.a., dass der Lieferer der Schuldner der bei der Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet zu entrichtenden EUST sei. Die Klägerin sei aber nicht Schuldnerin dieser Steuer, da die Waren - bis 22 EUR - im Namen der Kundinnen eingeführt würden; freilich würden diese im Hinblick auf die Bagatellregelung in Art. 27 ZBVO gar nicht mit EUST belastet. Bei dieser "Bevollmächtigung" durch die Kundinnen handele es sich nicht um einen Gestaltungsmissbrauch, da es der Klägerin freistehe, ein für sie steuergünstiges Modell - das die Kundinnen ohnehin nicht belaste - zu wählen. 80

Die Klägerin beantragt, 81

82

den Bescheid des Beklagten vom 21.10.2004 in Form der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2004 über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Mai aufzuheben;	
die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Mai 2004 von bisher EUR 15.652,68 auf minus EUR 1.237,40 festzusetzen;	
hilfsweise,	84
die Revision zuzulassen.	85
Der Beklagte beantragt,	86
die Klage abzuweisen;	87
hilfsweise,	88
die Revision zuzulassen,	89
Der Beklagte bezieht sich im Wesentlichen auf seine Entscheidung im Vorverfahren.	90
<u>Entscheidungsgründe</u>	91
A.	92
Die Klage ist zulässig und zum Teil begründet.	93
Die Klägerin hat Recht, soweit sie sich gegen die Besteuerung der Lieferung im Mai 2004 wendet; insoweit sind der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid vom 21.10.2004 und die Einspruchsentscheidung vom 01.12.2004 rechtswidrig und deshalb gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben. Denn die genannten Lieferungen erfüllen als geringwertige Warenlieferungen ohne Erstbestellungen keinen Besteuerungstatbestand (nachfolgend I.).	94
Soweit die Klägerin darüber hinaus eine Abänderung der angefochtenen Bescheide nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO dergestalt begehrt, einen Anspruch auf Erstattung der erklärten Vorsteuer festzusetzen, ist die Klage dagegen unbegründet: (nachfolgend II.)	95
I.	96
Die Umsatzsteuer-Festsetzung ist insoweit rechtswidrig, als der Beklagte die hier fraglichen Umsätze der Klägerin, die auf die Lieferungen von geringwertigen Waren entfallen und nicht "Erstbestellungen" sind, der Umsatzsteuer unterworfen hat. Denn bezüglich dieser Lieferungen liegt kein steuerbarer bzw. steuerpflichtiger Umsatz nach § 1 Abs. 1 UStG vor.	97
1. Eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist im Ergebnis jedenfalls nicht gegeben.	98
a. Zwar ist EUSt durch Verbringen von Gegenständen vom Drittlandsgebiet (Schweiz) in das Inland gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG grundsätzlich entstanden: Die Waren wurden in den freien Verkehr überführt bzw. es erfolgte eine Annahme der Zollanmeldung nach Art. 201 Abs. 1, 2 ZK.	99
a. Diese Verbringung von Gegenständen in das Inland ist im Hinblick auf die geringwertigen Warenlieferung mit einem Wert von nicht mehr als 22 EUR jedoch von der EUSt befreit.	100

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen - BMF - durch Rechtsverordnung Steuerfreiheit anordnen für Gegenstände in kleinen Mengen oder von geringem Wert. Von dieser Ermächtigung hat der BMF Gebrauch gemacht: Nach § 1 Abs. 1 der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungs-Verordnung - EUStBVO - (vom 11. August 1992 [BGBl. Teil I 1992, S. 1526], zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung der Zollverordnung und an-derer Verordnungen vom 22. Dezember 2003 [BGBl. Teil I 2004, S. 21, 26]) ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die nach Kapitel I und III der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen / Zollbefreiungsverordnung - ZBVO - (ABl. EG Nr. L 105 S. 1) zollfrei eingeführt werden können.

Gemäß Art. 27 ZBVO sind von Eingangsabgaben befreit Sendungen von Waren mit geringem Wert, die unmittelbar aus einem Drittland an einen Empfänger in der Gemeinschaft versandt werden; begünstigt sind Waren, deren Gesamtwert je Sendung 22 EUR (ECU) nicht übersteigt. 102

Diese Bagatellgrenze ist im Streitfall nicht überschritten, da im fraglichen Zeitraum nur geringwertige Warenlieferungen an die Kundinnen erfolgt sind. 103

1. Die Lieferungen unterliegen jedoch ebenfalls nicht der Umsatzsteuerbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 104

Denn bei der Zusendung der Waren durch die Klägerin handelt es sich zum einen um eine "bewegte Lieferung" i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG mit der Folge, dass Ort der Lieferung als Beginn der Warenbewegung in der Schweiz lag und es deshalb am Merkmal der Lieferung im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fehlt (unten a)). 105

Zum anderen kann die fiktive Ortverlagerung in das Inland bei Einfuhrlieferungen i.S.d. § 3 Abs. 8 UStG nur bei Erstbestellungen eingreifen, an denen es im streitigen Zeitraum fehlt (unten b)). 106

- a. Bei der Zusendung der Waren durch die Klägerin handelt es sich um eine "bewegte Lieferung" nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG. 107

Maßgeblich für die Unterscheidung zwischen bewegter und unbewegter Lieferung ist die Frage, ob der Gegenstand der Lieferung zur Verschaffung der Verfügungsmacht befördert werden muss oder nicht. 108

Die Klägerin verschaffte ihren Kundinnen die Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG an Waren im Rahmen eines "Kaufs auf Probe" bereits durch die Versendung und nicht erst durch die seitens der Kundinnen erklärten Billigung, so dass im Ergebnis ein Beförderung zur Verschaffung der Verfügungsmacht und damit eine bewegte Lieferung vorlag. 109

- Bei der Zusendung der Waren auf die Erstbestellung handelte es sich um das Zustandekommen eines "Kaufs auf Probe" i.S.d. § 454 BGB. 110

Aus den Bedingungen der ersten Bestellung "WICHTIGER HINWEIS ...", die sinngemäß auch für alle weiteren Bestellungen galten, ergibt sich, dass die Voraussetzungen des "Kauf auf Probe" nach § 454 Abs. 1 BGB vorgelegen haben. Denn bei dem seitens der Klägerin angebotenen Rechtsgeschäft stand die Billigung des gekauften Gegenstandes im Belieben 111

der - potenziellen - Kundinnen.

Damit liegt ein Kaufvertrag vor, über dessen wesentliche Einzelheiten Einigkeit besteht, der aber aufschiebend bedingt i.S.d. § 158 BGB geschlossen ist. Bedingung ist die im Belieben des Käufers stehende Billigung der Kaufsache. Aufgrund der Tatsache, dass die Waren in den Herrschaftsbereich der Kundinnen gelangten, wurde diesen Besitz an den Sachen gemäß § 854 Abs. 1 BGB eingeräumt.

- Wann die Verschaffung der Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG bei einem Kauf auf Probe vorliegt und wo somit der Ort der Lieferung liegt, ist umstritten. 113
- In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird die Auffassung vertreten, bei einem Kauf auf Probe komme die Lieferung schon vor Billigung der Ware - und damit durch Übersendung - zustande: So soll es sich um die "Rückgängigmachung der Lieferung" handeln, wenn bei einem Kauf auf Probe die Waren wegen Nichtgefallens zurückgegeben wird (vgl. Hessisches FG - Urteil vom 23. Mai 2001 - 6 K 3172/99, nv - rkr.). 114

Höchststrichtrichterlich ist die Frage - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden. 115

- In der Literatur (vgl. Birkenfeld, USt - Handbuch, 36. Lfg. 2004, C. I. Rz. . 654.7) wird demgegenüber vertreten, eine steuerbare Lieferung sei erst vorhanden, wenn der unbedingte Kauf zustande kommt und dem Käufer die Ware übereignet wird; damit kommt eine eher zivilrechtlich orientierte Interpretation des Begriffs der Lieferung zum Ausdruck. 116
- Die Auffassung der Finanzverwaltung ist uneinheitlich. 117

Nach geltender Auffassung der Finanzverwaltung in Abschnitt 177 Abs. 6 UStR (ebenso FinMin Sachsen, Erlass vom 01. März 1996, 35 - S 7270 - 4/6 - 10505; StEd 1996, 227) soll bei einem Kauf auf Probe im Versandhandel der Kaufvertrag noch nicht mit der Zusendung der Ware, sondern erst nach Ablauf der vom Verkäufer eingeräumten Billigungsfrist oder durch Überweisung des Kaufpreises zustandekommen. Erst zu diesem Zeitpunkt soll umsatzsteuerrechtlich die Lieferung ausgeführt sein. Auch dieser Standpunkt trägt einer eher zivilrechtlichen Betrachtungsweise Rechnung. 118

Demgegenüber wurde in der Finanzverwaltung freilich auch vertreten, bei Verkäufen auf Probe werde dem Abnehmer die faktische Befähigung zur Verfügung an dem Gegenstand verschafft. Die Verschaffung der Verfügungsmacht sei rechtsgeschäftlich vereinbarten Bedingungen oder Befristungen nicht zugänglich. Zudem sei der Leistungswille beim Lieferer vorhanden, denn sein Handeln sei auf das Auslösen und den Erhalt einer Gegenleistung ausgerichtet (vgl. zitierte Fin-Min Sachsen, Erlass vom 30. Mai 1995, 35 - S 7270 - 4/2 - 30563, n.v.; Fin-Beh Hamburg, Erlass vom 12. Mai 1995, 53 - S 7270 - 1/94, StEd 1995, 413). 119

- Der erkennende Senat sieht bereits die Zusendung der Waren vor Billigung beim Kauf auf Probe als für eine bewegte Lieferung hinreichende Verschaffung der Verfügungsmacht an. 120

Dies ergibt sich aus einer Auslegung der einschlägigen Gesetzesvorschrift: Entscheidend den Zeitpunkt und damit den Ort der Lieferung ist die Legaldefinition in § 3 Abs. 1 UStG. 121

Damit ist für die Lieferung die "Verschaffung der Verfügungsmacht" maßgeblich. Diese Verschaffung ist sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten bereits bei der Versendung der Waren mit Einräumung des Besitzes gegenüber den Kundinnen zu bejahen.

- Legt man den Begriff der Verfügungsmacht im wirtschaftlichen Sinn aus, so steht der bei 122 einem Kauf auf Probe bei der Verschaffung des Besitzes noch ausstehende Vertragsschluss der Verschaffung der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht nicht entgegen, da die Kundinnen jedenfalls Besitzerinnen der Waren wurden.

Nach der höchstrichterlichen deutschen Finanzrechtsprechung, welcher der erkennende 123 Senat folgt, (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. Juni 1989 - V R 37/84, BStBl II 1989, 913 m.w.Nachw.) erfordert die Annahme einer umsatzsteuerrelevanten Lieferung oder Leistung gegen Entgelt eine zum Zweck der Entgeltserzielung erbrachte Leistung (Leistungsaustausch); es muss ein zweckgerichtetes Handeln des Leistenden gegeben sein, das sich auf eine gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung richtet. Grundlage des Leistungsaustauschs ist dabei eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Das Verhalten des Leistenden muss darauf abzielen oder zumindest geeignet sein, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07. Mai 1981 - V R 47/76, BStBl II 1981, 495; vom 20. April 1988 X R 3/82, BStBl II 1988, 792 und vom 22. Juni 1989 a.a.O.).

Diese Voraussetzungen sind auch dann erfüllt, wenn wie vorliegend noch kein Kaufvertrag 124 zustande gekommen, das Handeln des Leistenden jedoch gerade auf den Abschluss eines solchen Vertrages gerichtet ist.

- Auch eine zivilrechtliche Betrachtungsweise spricht nicht gegen das somit gefundene 125 Ergebnis, es reiche für die Verschaffung der Verfügungsmacht aus, dass die Kundinnen im Hinblick auf den intendierten Vertragsschluss den Besitz an der potenziellen Kaufsache erlangen.
- Zunächst ist festzuhalten, dass selbst nach Auffassung der Finanzverwaltung in Abschnitt 126 24 Abs. 2 Satz 4 UStR ein Eigentumsübergang für die Ausführung einer Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG nicht zu fordern ist. Dies deckt sich mit der Auffassung des BFH (vgl. bereits BFH-Urteil vom 24. April 1969 - V 176/64, BFHE 95, 410, BStBl II 1969, 451) und des EuGH: Nach dessen Rechtsstandpunkt (vgl. das von der Klägerin zitierte Urteil "Auto Lease Holland BV" vom 06. Februar 2003 a.a.O.) ergibt sich aus dem Wortlaut des Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (vom 17. Mai 1977, ABl. 1977 S. 1), dass der Begriff "Lieferung" eines Gegenstands sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass die Lieferung jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer.
- Eine hinreichende zivilrechtliche Verknüpfung besteht bereits während des 127 Schwebezustandes, der mit Abschluss des aufschiebend bedingten Vertragsschlusses eintritt.

So ist es denn Kundinnen sehr wohl möglich, "faktisch" und sogar rechtlich wie Eigentümerinnen über die zugesandten Waren zu verfügen: Angesichts des ihnen eingeräumten Besitzrechtes hätten die Kundinnen gutgläubigen Dritten die Sachen rechtswirksam nach §§ 932, 935 BGB übereignen können.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Versendung an die Kundinnen auch rechtlich nicht "ins Blaue hinein" erfolgte: Der Senat folgt der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung (BFH, Urteil vom 28. Februar 1980 - V R 90/75, BFHE 130, 430; BStBl II 1980, 535) wonach sich die den Leistungsaustausch kennzeichnende Wechselbeziehung zwar in der überwiegenden Zahl der Fälle in gegenseitigen Verträgen widerspiegelt, die die Beteiligten geschlossen haben. Hieran kann es jedoch fehlen: Dies zeigen die Fälle gegenseitiger Zuwendungen ohne jegliche schuldrechtliche Verpflichtung, sofern es sich dabei nicht bloß um den Austausch von Gefälligkeiten handelt, sowie der Zusendung unbestellter Waren - heute geregelt in § 241a BGB.

Ein "Austausch von Gefälligkeiten" oder die "Zusendung unbestellter Waren" kann für den Streitfall ausgeschlossen werden.

- Letztlich ist zu berücksichtigen, dass die Parteien des aufschiebend bedingten Kaufs auf Probe nach herrschender Auffassung (vgl. H.-P. Westermann in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 3 SchuldR BT I, 4. Aufl. 2004, § 454 Rz. 6 f. m.w.N.) bereits vor der Billigung und damit während des Schwebezustandes zivilrechtliche Verpflichtungen eingegangen sind.

In der Regel hat der Verkäufer die Sache an den Käufer zu liefern, damit dieser sie prüfen kann. Außerdem hat der Käufer die Möglichkeiten gemäß §§ 323, 280 Abs. 2, 286 BGB (Rücktritt bzw. Schadensersatz, Verzug), wenn der Verkäufer die Kaufsache nicht zur Verfügung stellt. Soweit der Verkäufer bereits - wie im Streitfall - zu liefern verpflichtet ist, kann auch diese Pflicht mit den gewöhnlichen Rechtsfolgen verletzt werden, insbesondere kann der Verkäufer nicht, bevor der Käufer entschieden hat, die Sache anderweit veräußern.

Die Pflichten des Käufers sind wegen der noch von ihm abhängigen Gültigkeit seiner eigentlichen Hauptpflichten durch das Rechtsverhältnis der Vertragsverhandlungen bestimmt: Jedenfalls ist er aber zu einer sorgfältigen Behandlung des Untersuchungsgegenstandes verpflichtet; möglicherweise können aus einer Pflichtverletzung auch Schadensersatzansprüche nach § 280 Abs. 1 Satz 1 BGB erwachsen.

- a. Die Ausnahmeregelung in § 3 Abs. 8 UStG - mit der Rechtsfolge der fiktiven Verlagerung des Leistungsortes ins Inland mit Umsatzsteuerpflicht im Inland - greift nur ein, soweit es sich um Erstbestellungen handelt.

Denn die Ausnahmeregelung ist anwendbar; ihre Voraussetzungen liegen aber nur im Fall der ersten Bestellungen vor.

- Zunächst ist die Regelung § 3 Abs. 8 UStG trotz Einfuhrumsatzsteuerfreiheit anwendbar.

Bisher ist höchstrichterlich ungeklärt, ob § 3 Abs. 8 UStG auch anwendbar ist, wenn die Einfuhr im Inland - wie im Streitfall (s.o. I. 1. b)) - nach § 5 UStG steuerfrei ist. Nach

Auffassung des erkennenden Senates ist die Ausnahmeregelung jedoch auch im Falle der Steuerfreiheit anwendbar (vgl. auch Birkenfeld a.a.O. § 65 Rz. . 52). Dies folgt aus einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung der Vorschrift.

- Nach der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 8 UStG (BT-Drucks. 8/1779 zum UStGE 1979 I 38 S. 30) sollen mit der Regelung zwei Zwecke verfolgt werden:

"Die Vorschrift regelt den Lieferungsort in den Fällen, in denen der Lieferer oder sein Beauftragter zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Sie dient dem Zweck, einen teilweise unbelasteten Verbrauch im Inland zu verhindern, und wirkt sich bei solchen Umsätzen aus, bei denen der Abnehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Entrichtet der Lieferer die Steuer für die Einfuhr des Gegenstandes, so wird diese Steuer unter Umständen von einer niedrigeren Bemessungsgrundlage als dem Veräußerungsentgelt erhoben. In diesen Fällen wird durch die Verlegung des Orts der Lieferung in das Inland erreicht, dass der Umsatz mit der Steuer belastet wird, die für Lieferungen im Inland in Betracht kommt. ...

Die Bestimmung dient auch den Interessen der Einfuhrwirtschaft, indem sie eine befriedigende Lösung für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer schafft, wenn nicht der Abnehmer, sondern der Lieferer oder ein von ihm beauftragter Dritter (z. B. der Spediteur) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ... "

Um - im "Interesse der Einfuhrwirtschaft" - technische Schwierigkeiten und Störungen im Wirtschaftsablauf zu vermeiden, war bereits in der Vergangenheit für den Lieferer im Verwaltungswege die Möglichkeit eröffnet worden, eine - an sich nichtsteuerbare - Lieferung freiwillig der Steuer zu unterwerfen (vgl. BMF-Erlass vom 31. Januar 1968 IV A/3 - S 7302 - 2/68, BStBl I 1968, 389).

- Zwar ist bei einer - wie im Streitfall vorliegenden - Befreiung von der EUST nach der Terminologie der Abgabenordnung in § 43 Abs. 1 Satz 1 AO der Lieferer oder sein Beauftragter nicht "Schuldner" einer deutschen Einfuhrumsatzsteuer, weil ein entsprechender Steueranspruch gar nicht besteht.

Der dargestellte Gesetzeszweck spricht jedoch gleichwohl für eine Anwendung der Regelung auch bei einer Befreiung von der EUST. Denn nach der Intention des § 3 Abs. 8 UStG soll zumindest auch ein unversteuerter Letztverbrauch im Einfuhrland verhindert werden. Insoweit ist § 3 Abs. 8 UStG einschränkend so zu verstehen, dass es ausreicht, dass die von dem Lieferer oder seinem Beauftragten veranlasste Einfuhr "steuerbar" (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) ist.

- Die Tatbestandsvoraussetzungen der Ausnahmeregelung in § 3 Abs. 8 UStG sind jedoch in den im Streitfall zu entscheidenden Fällen der zweiten und dritten Bestellungen nicht gegeben.
- Zwar liegt bei allen Lieferungen der Klägerin ein Verbringen von Gegenständen vom Drittlandsgebiet (Schweiz) in das Inland vor.

Die Klägerin ist jedoch jedenfalls bei allen zweiten und dritten Bestellungen nicht - potenziell - Schuldnerin der EUST gewesen, da sie sich wirksam hat ermächtigen lassen, die Zollabfertigung der Waren gegenüber den Zollbehörden im Auftrag der jeweiligen Kundinnen durchzuführen: Grundsätzlich ist nach §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG, Art. 201 Abs. 3 ZK

derjenige Steuerschuldner der EUST, der die Zollanmeldung abgibt. Eine "Abwälzung" der Steuerschuldnerschaft ist jedoch durch Stellvertretung grundsätzlich möglich, Art. 5 Abs. 1, 4 ZK. Eine solche Stellvertretung ist in der Rechtsbeziehung zwischen der Klägerin und den Kundinnen vereinbart worden; diese Vereinbarung ist auch - zivilrechtlich - wirksam.

Die Voraussetzungen einer wirksamen Stellvertretung nach den §§ 164 ff. BGB haben in den Fällen der zweiten und dritten Bestellungen vorgelegen. Denn jedenfalls hier war in den Vertragsunterlagen der Klägerin stets die Klausel enthalten, wonach die Klägerin "im Namen" und mit "Autorisierung" der Auftraggeberinnen Waren aus Nicht-EU-Ländern importierte.

- Die Vertragsklausel war wirksam. Bei der Klausel handelte es sich um eine allgemeine Geschäftsbedingung - AGB - nach § 305 Abs. 1 Satz 1 BGB. 148

Die AGB wurde auch rechtsgültig in den Kauf auf Probe einbezogen, da die entsprechenden Erfordernisse des § 305 Abs. 2 BGB in Gestalt des Hinweises, der Möglichkeit der Kenntnisnahme und des Einverständnisses mit der Geltung bei der zweiten und dritten Bestellung der Kundinnen vorlagen. Die Kundinnen mussten auch nur mit der Geltung der AGB - nicht unbedingt mit deren Inhalt - einverstanden sein. Das Einverständnis konnte auch schlüssig erklärt werden (vgl. z.B. OLG Frankfurt, Urteil vom 15. März 1993 - 4 U 172/91, NJW-RR 1993, 788).

Unwirksamkeitsgründe sind nicht erkennbar. 150

Die Klausel verstößt nicht gegen § 305c Abs. 1 BGB, da ihr kein "Überrumpelungseffekt" innewohnt: Sie enthält keine Regelung, die nach den Umständen so ungewöhnlich wäre, dass der Vertragspartner mit ihr nicht zu rechnen braucht. Denn der Import von Waren - insbesondere einer englischnamigen Firma - stellt angesichts internationaler wirtschaftlicher Verflechtung keine Besonderheit dar. 151

Auch ist nicht feststellbar, dass die Kundinnen entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen benachteiligt worden wären, § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB. Insbesondere werden durch die Klauseln nicht wesentliche Rechte und Pflichten, die sich aus der Natur des Vertrages ergeben, so eingeschränkt, dass die Erreichung des Vertragszweckes gefährdet ist. Vielmehr sollten den Kundinnen ausdrücklich keine weiteren - steuerlichen - Belastungen auferlegt werden. 152

- Nach der Klausel sollten die Waren ausdrücklich im Namen und mit Rechtswirkung für die Kundinnen eingeführt werden. 153

Nach den unstreitigen Feststellungen ist dies durch die von der Klägerin beauftragten Spediteure tatsächlich so geschehen. 154

- Die Tatbestandsvoraussetzungen sind auch über eine Fiktion nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben. Denn in der Bevollmächtigung durch die Kundinnen und letztlich im Import in deren Namen - anstelle einer Einfuhr im eigenen Namen der Klägerin - ist kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. des Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift zu erkennen. 155
- Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, welcher sich der erkennende Senat anschließt, liegt ein Missbrauch dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem angestrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll 156

und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. November 1993 VI R 115/92, BFHE 173, 292, BStBl II 1994, 424, m.w.N.).

Jedoch macht das Bestreben, Steuern zu sparen, eine rechtliche Gestaltung nicht unangemessen; den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, ihre Rechtsverhältnisse steuerlich möglichst günstig zu gestalten (BFH-Beschluss vom 29. November 1982 - GrS 1/81, BFHE 137, 433, 444, BStBl II 1983, 272). Niemand ist gezwungen, einen Steuertatbestand auszulösen (vgl. BFH-Urteil vom 31. Juli 1991 - II R 157/88, BFH/NV 1992, 57).

Angesichts dieser Spannungslage hat die Rechtsprechung Fallgruppen entwickelt, bei der Eingreifen i.d.R. von einem Gestaltungsmissbrauch ausgegangen werden kann. Hierzu zählt insbesondere die "Zwischenschaltung dritter Personen" (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. September 1995 V R 52/94, BFH/NV 1996, 443 und vom 14. Mai 1992 V R 29/88, BFH/NV 1993, 206) oder die "unmittelbare Rückgewähr eines geleisteten Gegenstandes" (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. März 1996 - IX R 51/92, BFHE 180, 330; BStBl II 1996, 443).

- Nach diesen Maßstäben kann vorliegend ein Gestaltungsmissbrauch nicht bejaht werden

Zum einen liegt keine der bezeichneten Fallgruppen vor. Darüber hinaus kann aber auch nicht festgestellt werden, dass die von der Klägerin gewählte Gestaltung, die Waren letztlich im Namen der Kundinnen zu importieren, dem - wirtschaftlich - angestrebten Ziel unangemessen gewesen wäre. Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn der Import im Namen der Kundinnen mit außergewöhnlichem Aufwand zu bewerkstelligen gewesen wäre. Insbesondere im Hinblick auf die offenbar mögliche und auch mit der Zollverwaltung getroffene Vereinfachungsregelung kann davon nicht ausgegangen werden.

II. 161

Einen Anspruch auf Abzug von Vorsteuern kann die Klägerin allerdings gegenüber dem Beklagten nicht geltend machen. 162

1. Die Klägerin kann vom Beklagten nicht verlangen, dass dieser eine Festsetzung von abzugs- bzw. erstattungsfähiger Vorsteuer vornimmt. Denn die im Zeitraum Mai 2004 unstreitig jedenfalls im Ausland ansässige Klägerin nimmt am inländischen Umsatzbesteuerungsverfahren gemäß den §§ 16 ff. UStG nicht teil, da sie wie dargestellt im hier streitigen Zeitraum keine Umsätze im Inland nach § 1 Abs. 1 UStG ausgeführt hat. 163

1. Eine Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG kann die Klägerin jedenfalls vom Beklagten nicht verlangen. 164

Zwar können auch im Ausland ansässige Unternehmer dann, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen bewirken, einen Anspruch auf Erstattung deutscher Vorsteuer haben. Die Vorsteuererstattung erfolgt insoweit jedoch nach dem besonderen Vorsteuer-Vergütungsverfahren. Dessen Voraussetzungen liegen hier nicht vor. 165

- a. Die Vergütung von Vorsteuerbeträgen setzt voraus, dass dem im Ausland ansässigen Unternehmer in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen 166

ausgeführt worden sind, berechnet worden ist (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Wenn und soweit diese Steuer als Vorsteuer abzuziehen ist (vgl. § 15 Abs. 2 bis 4 UStG), wird sie abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG in einem besonderen Verfahren (Vorsteuer-Vergütungsverfahren) nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 60 und 61 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) vergütet.

- a. Ob ein Vergütungsanspruch tatsächlich besteht, kann der Senat offen lassen. Denn 167
jedenfalls wäre Antragsgegner eines solchen Begehrens gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 des
Gesetzes über die Finanzverwaltung - FVG - das Bundesamt für Finanzen und nicht der
Beklagte.

B. 168

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 169

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in § 155 FGO 170
i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 S.1 ZPO.

C. 171

Die Revision war zuzulassen, denn es ist ein Revisionsgrund gegeben: Der Rechtsstreit hat 172
grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

- a. Eine Sache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn 173
die für die Beurteilung des Streitfalles maßgebende Rechtsfrage das Interesse der
Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts berührt (vgl.
BFH vom 17. September 1974 - VII B 112/73, BStBl II 1975, 196). Eine Grundsatzrevision ist
dementsprechend zuzulassen, wenn eine vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage
klärungsbedürftig ist (vgl. hierzu BFH vom 07. März 1994 V B 95/93, BFH/NV 1995, 650).

- a. Die genannten Erfordernisse sind im Streitfall erfüllt. Denn es ist höchststrichterlich bislang 174
ungeklärt,
- wann bei einem "Kauf auf Probe" nach § 454 BGB umsatzsteuerrechtlich eine Lieferung 175
ausgeführt ist und
 - ob die Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG auch dann anwendbar ist, wenn die von dem
Lieferer oder seinem Beauftragten veranlasste Einfuhr nur "steuerbar" ist, tatsächlich aber
keine EUST anfällt.