

Lux · Schrömbges

Zoll und Umsatzsteuer

**Praxisleitfaden zu den steuerlichen
Aspekten bei der Ein- und Ausfuhr,
einschließlich Verbrauchsteuern und
E-Commerce**

2. aktualisierte Auflage



E-Book

Zoll und Umsatzsteuer

Zoll und Umsatzsteuer

**Praxisleitfaden zu den steuerlichen
Aspekten bei der Ein- und Ausfuhr,
einschließlich Verbrauchsteuern und
E-Commerce**

von

**Michael Lux und
Dr. Ulrich Schrömbges**

2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage

 **Reguvis**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Reguvis Fachmedien GmbH
Amsterdamer Str. 192
50735 Köln
www.reguvis.de

Beratung und Bestellung:
Gerburg Brandt, Isa Güteryüz
Tel.: +49 (0) 221 97668-173/-357
Fax: +49 (0) 221 97668-232
E-Mail: aussenwirtschaft@reguvis.de

Weitere Informationen finden Sie auch in unserem Themenprotal unter www.aw-portal.de

ISBN (Print): 978-3-8462-1100-7
ISBN (E-Book): 978-3-8462-1101-4

© 2021 Reguvis Fachmedien GmbH, Köln

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius
Produktmanagement: Carolin Smit | Carina Brachter
Titelabbildung: ©NicoElNino - stock.adobe.com
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Appel & Klinger Druck und Medien GmbH, Schneckenlohe

Printed in Germany

Vorwort

Das vorliegende Werk soll zugleich als Praxishandbuch und als Lehrbuch für diejenigen dienen, die im grenzüberschreitenden Handel mit Waren tätig oder sonst beruflich damit befasst sind. Dieser Handel erfordert die Einhaltung des Zoll-, Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrechts (Compliance), und zwar von Vorschriften, die sowohl im Unionsrecht als auch im nationalen Recht festgelegt sind. Der Schwerpunkt der Darstellung liegt auf den Schnittstellen zwischen diesen Regelungen und stellt deren Gemeinsamkeiten und Unterschiede dar.

Einige Kapitel haben hauptsächlich die Vermittlung von Grundlagenwissen zum Ziel (insbesondere 1, 2, 9–14), während das Kapitel 8 das für die Praxis wichtige Thema „Verantwortung, Outsourcing und Vertretung“ und das Kapitel 15 die neuen Entwicklungen im E-Commerce behandelt. Viele Kapitel wollen auch Denkanstöße zur Fortentwicklung des Rechts vermitteln. Dabei hat sich gerade auch der Gesamtblick auf alle drei Steuerarten als fruchtbar erwiesen. Nach dem Motto „Erst verstehen, dann bewerten“ sind Denkanstöße im Sinne praktischer Vernunft entwickelt worden. So gibt es nunmehr in der neuen VStSystRL 2020/262 neben der Einfuhr (und der Herstellung) einen eigenen Steuertatbestand: „unrechtmäßiger Eingang“; das passt auch zum neuen Zollrecht des UZK. Die VStSystRL 2020/262 enthält auch eine neue Einfuhrdefinition, wonach die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 201 UZK „Einfuhr“ ist. Auch das passt – entgegen der ganz herrschenden Ansicht – zum Zollrecht. Ausführlich dargelegt wird das neue EUSt-Recht, das als Folge der sog. Eurogate-II-Rechtsprechung des EuGH entstanden ist bzw. sich entwickelt. Ein weiteres großes Thema ist die Besteuerung von Verstößen gegen die Steueraufsicht in den drei Rechtsgebieten, die mit dem steuerschuldrechtlichen Grundsatz der Ablehnung von Formalismen, die der EuGH zuerst im Mehrwertsteuerrecht, dann aber auch im Energiesteuerrecht entwickelt hat, kaum noch zu vereinbaren ist. Obwohl der EuGH eine kohärente Auslegung von Zollrecht, Umsatzsteuerrecht und Verbrauchsteuerrecht im Zusammenhang mit der Einfuhr fordert, stellt die Analyse doch klar, dass sich Zollrecht und EUSt-Recht grundlegend voneinander unterscheiden und dass das besondere Verbrauchsteuerrecht – insbesondere die neue VStSystRL 2020/262 – neben seinem eigenen Regelungsgehalt sich doch eher an das Zollrecht annähert als an das allgemeine Verbrauchsteuerrecht bzw. die MwStSystRL, obwohl gerade der EuGH jüngst mehrwertsteuerrechtliche Grundsätze in das besondere Verbrauchsteuerrecht hineingetragen hat, weil der gemeinsame Zweck der Verbrauchsteuern darin besteht, nicht irgendeine Verwendung, sondern den (privaten) Endverbrauch zu besteuern.

Einer der wesentlichen Unterschiede zwischen dem Zoll- und dem Steuerrecht besteht darin, dass das Zollrecht aufgrund von EU-Verordnungen unmittelbar in der gesamten Union gilt, sodass sich bei dessen Anwendung weniger Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten ergeben als im Steuerrecht, das überwiegend auf EU-Richtlinien beruht, die von den Mitgliedstaaten in unterschiedlicher Weise in nationales Recht umgesetzt werden. Die Rechtsprechung des EuGH spielt deshalb in diesem Zusammenhang eine besondere Rolle bei dem Bemühen um eine einheitliche Anwendung innerhalb der Union.

Das letzte Kapitel 16 befasst sich mit der ordnungswidrigkeits- und steuerstrafrechtlichen Ahndung von Verstößen in diesen drei Rechtsgebieten. Dabei fällt auf, dass sich die Straf-

Vorwort

justiz damit manchmal schwertut und dazu neigt, steuerrechtliche Sachverhalte mit rein strafrechtlichen Mitteln aufzuarbeiten. Steuerstrafrecht ist ein besonders qualifizierter Verstoß gegen Vorschriften des Steuerrechts. Das wird in der Praxis nicht immer ausreichend beachtet, wie die Abschnitte VI.–VIII. dieses Kapitels zeigen.

Beispiele und Praxisfälle (die auch zur Eigenkontrolle verwendet werden können) erläutern zahlreiche Fallgestaltungen.

Die Verfasser hoffen, dass dieses Handbuch sowohl den Einstieg in diese drei Rechtsbereiche und das Verständnis von deren Querbeziehungen bzw. Unterschieden erleichtert als auch den erfahrenen Lesern neue Denkanstöße gibt, die zur Folge haben, dass Abgabenbelastungen und Sanktionen nur diejenigen treffen, für die sie bezweckt sind.

Brüssel/Hamburg, im Juni 2021

Michael Lux und Dr. Ulrich Schrömbges

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Die Autoren	XXIX

Kapitel 1

Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer sowie besonderen Verbrauchsteuern

I. Einführung	1
II. Unterschiedliche Zwecke	4
III. Unterschiedliche Rechtsgrundlagen und Rechtsinstrumente ...	5
IV. Verknüpfungen zwischen Zoll- und Mehrwertsteuer- bzw. Verbrauchsteuerrecht	6
V. Unterschiedlicher territorialer Anwendungsbereich und Verfahren im Handel mit den Sondergebieten	10
VI. Unterschiedliche Tragweite und Gegenstände der belasteten Transaktionen	12
VII. Unterschiedliche Definition der Steuerschuldentstehung und des Steuerschuldners im Falle der Einfuhr	14
VIII. Unterschiedliche Erhebungsmechanismen und Träger der Abgabenlast	16
IX. Abzugsberechtigung, Steueraussetzungsverfahren	17
X. Unterschiedliche Registrierungs-, Melde- und Nachweispflichten	18
XI. Unterschiedliche Bemessungsgrundlage	22
XII. Unterschiedliche Steuersätze und -befreiungen	23
XIII. Fazit	26

Kapitel 2

Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

I.	Einführung	29
II.	Der Zeitraum bis zur Erfüllung der Einfuhrförmlichkeiten	31
III.	Einfuhr im Zollrecht	33
1.	Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr	34
2.	Erlangen und Verlust des Status als Unionsware	36
3.	Ort und Zeitpunkt des Übergangs in den freien Verkehr	41
4.	Zollsatz und Bemessung der Zollschuld	42
5.	Zollschuldner	45
6.	Erlöschen der Zollschuld, sonstige Heilungsmöglichkeiten	46
IV.	Einfuhr im Umsatzsteuerrecht	47
1.	Steuertatbestände im Umsatzsteuerrecht	48
2.	Zeitpunkt und Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer	51
3.	Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer	55
4.	Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer	55
5.	Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer	59
6.	Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer unter Zollverfahrenscode 42	60
V.	Von einem Einfuhrumsatz unabhängiger weiterer Umsatz	61
1.	Ort der Lieferung und steuerbare Lieferung	61
2.	Optionen in Bezug auf den Ort der Lieferung	64
VI.	Einfuhr im Verbrauchsteuerrecht	66
1.	Steuertatbestände im Verbrauchsteuerrecht	67
2.	Zeitpunkt und Ort des Verbrauchsteueranspruchs bei der Einfuhr	69
3.	Verbrauchsteuerschuldner	69
4.	Trennung von zoll- und steuerrechtlich freiem Verkehr	69
5.	Erhebung der Verbrauchsteuer	70
6.	Einfuhr im TabStG	70
VII.	Einfuhr-Reihengeschäfte	71
1.	Zollrecht	72
2.	Umsatzsteuerrecht	75
3.	Verbrauchsteuerrecht	83

VIII. Festsetzungsfrist	88
1. Zollrecht	88
2. Umsatzsteuerrecht	93
3. Verbrauchsteuerrecht	93
IX. Fazit	93

Kapitel 3 Besteuerung der Einfuhr

I. Zur „kohärenten Auslegung“ der Einfuhr im Zollrecht, Mehrwertsteuerrecht und Verbrauchsteuerrecht durch den EuGH	97
1. Einleitung	97
2. Allgemeines	99
II. Zollrechtliche Einfuhr	103
III. Einfuhr im Sinne der MwStSystRL	104
1. Allgemeines	104
2. Das Fedex-Urteil des EuGH und die Vermutung einer Einfuhr	107
2.1 Einleitung	107
2.2 Sachverhalt des Fedex-Urteils	108
2.3 Die Einfuhrinterpretation des Hessischen Finanzgerichts	108
2.4 Das Urteil	109
2.5 Die rechtliche Bedeutung der widerlegbaren Vermutung	110
2.5.1 Objektive Beweislast	110
2.5.2 Verletzung der Mitteilungspflicht des Steuerpflichtigen	111
2.5.3 Anscheinsbeweis/Tatsächliche Vermutung	113
2.5.4 Keine gesetzliche Vermutung	114
2.5.5 Fazit	114
3. Die Neudefinition der Einfuhr	115
3.1 Vorliegen eines Warenumsatzes	115
3.2 Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 201 UZK)	117
3.2.1 Keine Definition der Einfuhr i. S. d. Art. 30 MwStSystRL durch Art. 201 UZK	117
3.2.2 Zur Bedeutung des Art. 29 AEUV	119
3.2.3 Zollrechtliche Tatbestände und umsatzsteuerrechtliche Vermutungen	121
3.3 Vorübergehende Verwendung als Einfuhr?	123
3.3.1 Vorübergehende Verwendung i. S. d. Art. 250 UZK	123
3.3.2 Sonstige kurzzeitige Verwendungen	125

Inhaltsverzeichnis

3.4	Zollverstöße nach Art. 79 UZK	125
3.4.1	Allgemeines	125
3.4.2	Vorschriftswidriges Verbringen und Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, Art. 79 Abs. 1 Buchst. a, 1. und 2. Alt. UZK	126
3.4.3	Sonstige Pflichtverletzungen, Art. 79 Abs. 1 Buchst. a, 3. Alt. UZK	127
3.5	Fazit	129
3.6	Ausblick auf die Zollunion mit der Türkei	130
4.	Der Ort der Einfuhr	132
IV.	Einfuhr im Sinne der VStSystRL	132
1.	Rechtslage nach der RL 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG	132
2.	Rechtslage nach der am 3. Januar bzw. 13. Februar 2020 in Kraft getretenen RL (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (Neufassung)	134
3.	Der Einfuhrbegriff: analoge Anwendung der Eurogate-II-Rechtsprechung?	135
3.1	FG Hamburg vom 26.8.2019, 4 K 64/17	135
3.2	Die DTL-Rechtsprechung des EuGH	137
3.3	Das Urteil des FG Hamburg vom 14.1.2020, 4 K 123/15: keine analoge Anwendung der Eurogate-II-Rechtsprechung	137
3.4	Kritik an der Auffassung des FG Hamburg	140
3.5	Fazit	141
4.	Ort der Einfuhr	142
V.	Zollschuldentstehung bei der Einfuhr	142
1.	Art. 77 UZK: Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr	142
2.	Zollschuldnerschaft	142
3.	Der Ort der Zollschuldentstehung	144
4.	Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, Art. 77 Abs. 2 UZK	144
5.	Nacherhebung	145
6.	Grundsatz der einmaligen Zollschuldentstehung	145
6.1	Allgemeines	145
6.2	Verzollung	146
6.3	Unregelmäßigkeiten	146
7.	Erlöschen der Zollschuld	147
VI.	Entstehung des EUSt-Anspruchs bei der Einfuhr	149
1.	§ 21 Abs. 2 UStG	149
1.1	Allgemeines	149
1.2	Steuerschuldnerschaft	152
2.	Fazit	153

VII. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs bei der Einfuhr	154
1. Vorbemerkungen	154
2. Art. 6 Abs. 2 und 3 VStSystRL 2020/262: Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr	154
3. Teleologische Auslegung des Art. 6 VStSystRL 2020/262	156
4. Fazit	159

Kapitel 4

Besteuerung von Unregelmäßigkeiten, Steueraufsicht, Betrugsbekämpfung

I. Einleitung	161
1. Steueraufsicht	161
2. Die neue Sichtweise: Wirtschaftszollgedanke, Verbrauchsteuergedanke	165
II. Unregelmäßige Zollschulden	175
1. Einschlägige Vorschriften	175
1.1 Art. 79 UZK: „Entstehen der Zollschuld bei Verstößen“	175
1.1.1 Wortlaut	175
1.1.2 Der Begriff des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung, Art. 79 Abs. 1 Buchst. a, 2. Alt. UZK	176
1.1.3 Verstoß gegen das Nämlichkeitsprinzip	178
1.1.4 Zollschuldnerschaft nach Art. 79 Abs. 3 Buchst. a UZK	179
1.1.5 Zollschuldnerschaft nach Art. 79 Abs. 3 Buchst. b UZK	179
1.2 Art. 124 UZK: „Erlöschen“	180
1.3 Art. 103 UZK-DA: Durchführungsbestimmung zu Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK	181
1.4 Zum Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK	182
1.5 Zum Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK	182
1.6 Täuschungsversuch (Art. 124 Abs. 6 UZK)	184
1.7 Der Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 7 UZK	185
2. Realisierung des Wirtschaftszollgedankens: Art. 103 UZK-DA	185
III. Unregelmäßige EUSt-Schuld	189
1. Vorbemerkungen	189
2. Bisherige Bestimmung des EUSt-Schuldners	190
IV. Betrugsbekämpfung im Bereich der Mehrwertsteuer	190
1. Vorbemerkungen	190
2. Amtliche Steueraufsicht im System der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Art. 138 MwStSystRL	193

Inhaltsverzeichnis

3.	Materiellrechtliche Voraussetzungen und Nachweispflichten	194
3.1	Allgemeines	194
3.2	Überblick über das Steuersystem der innergemeinschaftlichen Lieferung	195
3.3	Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH	195
3.3.1	Vorliegen von Rechtsmissbrauch	196
3.3.2	Vorliegen der Betrugsbekämpfungsklausel	197
4.	Rechtsprechung des EuGH zur Steueraufsicht im Mehrwertsteuerrecht	198
4.1	Rechtsprechung des EuGH zu betrugsbehafteten Umsätzen	198
4.2	Umsetzung in Deutschland	200
4.3	Umsetzung in Österreich	202
5.	Quick Fixes	202
6.	Fazit und Aussicht	203
V.	Steueraufsicht bei den Verbrauchsteuern	205
1.	Steueraussetzung und Steuerentstehung	205
1.1	Steueraussetzung/EMCS – Allgemeines	205
1.2	Der Gang des Verfahrens	207
1.3	Die materiellrechtlichen Voraussetzungen für das Beförderungsaussetzungsverfahren ...	208
1.4	Wirksame Eröffnung des Beförderungsaussetzungsverfahrens nach BMF	209
1.5	Wirksame Beendigung des Beförderungsaussetzungsverfahrens nach BMF	210
2.	Steuerrechtlich freier Verkehr/Unregelmäßigkeiten in Zusammenhang mit der Steueraussetzung	212
2.1	Vorbemerkungen	212
2.2	Keine Legaldefinition des steuerrechtlich freien Verkehrs	213
2.3	Gesetzliche Fiktionen des Art. 6 Abs. 3 ff. VStSystRL 2020/262	214
2.4	Widerlegbarkeit der gesetzlichen Fiktion des Art. 6 Abs. 3 VStSystRL	214
2.5	Teleologische Interpretation	215
2.6	Zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	217
2.7	Ergebnis	218
2.8	Unregelmäßigkeiten im Steueraussetzungsverfahren	219
2.9	Warenverkehr zwischen Mitgliedstaaten mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs	222
3.	Grundsatz der einmaligen Verbrauchsteuerentstehung	223
VI.	Die neue Rechtsprechung des EuGH zum Energiesteuerrecht/ Verteiler und Verwenderverkehre	223
1.	Vorbemerkungen	223
2.	Einleitung	225
3.	Rechtsprechung des EuGH zum Steuersystem der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach der MwStSystRL	226

4.	Grundsatz der Besteuerung nach der tatsächlichen Verwendung	228
5.	Bedeutung des Erlaubnisvorbehalts	229
6.	Verstoß gegen den Erlaubnisvorbehalt nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 EnergieStG	231
6.1	Das energiesteuerrechtliche Streckengeschäft	231
6.2	Wortlaut der Bestimmungen	231
6.3	Überblick	232
6.4	Verteilung/Verwendung	234
6.5	Zur Vorschrift des § 30 Abs. 1 Satz 1 und 2 EnergieStG	235
6.6	Ergebnis	237
VII.	Unregelmäßigkeiten im Bereich Zollrecht, Umsatzsteuerrecht und Verbrauchsteuerrecht	237
1.	Praxisfall Zigarettenschmuggel	238
2.	Tabaksteuer	244

Kapitel 5

Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL (VC 42)

I.	Grundlegende Zusammenhänge	251
1.	Innergemeinschaftliche Lieferung/innergemeinschaftlicher Erwerb	251
2.	Innergemeinschaftliche Anschlusslieferung = Sonderform der innergemeinschaftlichen Lieferung	255
2.1	Grundgemeinsamkeit	255
2.2	Das Besondere an der EUSt-Befreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG (bzw. Art. 6 Abs. 3 UStG AT)	255
2.2.1	Doppelte Steuerbefreiung	255
2.2.2	Unmittelbarkeit der igL = 4. Steuerbefreiungsvoraussetzung	256
2.2.3	Steuerbefreiung kraft Verwaltungsakts	258
2.2.4	Fazit: Sinn der Steuerbefreiung: § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG = Spezialbestimmung zu § 21 Abs. 2 UStG	259
II.	Keine erwerberbezogene Steuerfreiheit der igL	261
1.	Der Gerichtsbescheid des FG Hamburg vom 25.01.2021, 4 K 47/18	261
2.	Das BFH-Urteil vom 12.03.2020, V R 20/19	262
3.	Das System von igL und igE	263
3.1	Das Tatbestandsmerkmal des Grenzübertritts	263
3.2	Grundsatz der Territorialität	265
4.	Zur Betrugsbekämpfung	266
5.	Ergebnis zum Korrespondenzprinzip des BFH	266

III. Inneregemeinschaftliches Umsatzsteuerkarussell	267
IV. Erklärungs- und Nachweispflichten im VC 42	269
1. Einschlägige Vorschriften	269
2. Rechtspraxis	270
3. EuGH, Urteil vom 20.6.2018, C-108/17, Enteco Baltic	272
3.1 Unterscheidung von formellen und materiellen Anforderungen	272
3.2 Nachweiserfordernisse im VC 42: Grenzübertritt	273
3.3 Keine Nachweiserfordernisse hinsichtlich der Übertragung der Verfügungsmacht auf den Erwerber im VC 42	274
3.4 Übertragung der Verfügungsmacht auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat	275
3.5 Grundsatz der Rechtssicherheit: Klare Regelungen vor Geschäftsabschluss	276
3.6 Feststellungslast des Zollamts nach der sog. Vorabprüfung	277
3.7 Die Problematik des Missing Traders	278
3.7.1 Rechtliche Existenz des Missing Traders	278
3.7.2 Keine EUST-Erhebung wegen Nichtanmeldung der Erwerbsteuer	280
3.7.3 Nichtgreifbarkeit des Missing Traders	282
4. Exkurs: Quick Fixes, neue Kontrollregelungen	284
4.1 Vorbemerkungen	284
4.2 Materiellrechtliche Bedeutung des UID-Erfordernisses	284
4.3 Materiellrechtliche Bedeutung der Zusammenfassenden Meldung	284
4.4 Ausblick	285
V. EUST-Befreiung durch Genehmigung aufgrund Antrags	285
1. Einräumung des Steuervorteils durch Steuerverwaltungsakt	285
2. Erhebung der EUST	290
2.1 Rechtspraxis in Deutschland	290
2.2 Praxis in Österreich	291
3. Durchbrechung der Bestandskraft	292
3.1 Die beiden Korrektursysteme für Steuerbescheide einerseits und begünstigende Steuerverwaltungsakte andererseits	292
3.2 Wirkungsweise der § 130 AO	292
3.3 Art. 27 UZK i. V. m. § 21 Abs. 2 UStG	293
3.4 Zusammenfassung der Ergebnisse	294
VI. Der Grenzpediteur im VC 42	295
1. Einleitung: Die Rs. Vetsch	295
2. Einfuhr im VC 42?	296
2.1 Einfuhr nur im Bestimmungsmitgliedstaat	296
2.2 Einfuhr durch Dienstleistung	300

3.	Zum Schuldner der EUSt	301
3.1	Allgemeine Zusammenhänge	301
3.2	Grenzspediteur ≠ Schuldner der EUSt	302
3.3	Kein umsatzsteuerrechtliches Eigengeschäft	305
VII.	Rechtsfragen, die sich im Zusammenhang mit dem VC 42 in Deutschland und Österreich stellen	306
1.	Erste Rechtsfrage	306
2.	Zweite Rechtsfrage	309
2.1	Die Rechtsprechung des VwGH	310
2.2	Kritik	310
2.3	Antrag auf Steuerbefreiung ≠ Zollanmeldung	312
3.	Dritte Rechtsfrage	312
4.	Vierte Rechtsfrage	314
5.	Fünfte Rechtsfrage	316
5.1	§ 54 ZollR-DG	316
5.2	Rechtsprechung des BFG	317
5.3	Verbot einer verschuldensunabhängigen Haftung im Mehrwertsteuerrecht	318
6.	Sechste Rechtsfrage	320
7.	Siebte Rechtsfrage	322
7.1	Rechtsprechung des VwGH	323
7.2	Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung nach Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL	324
7.3	Richtlinienkonforme Auslegung des § 6a Abs. 4 UStG bzw. des Art. 7 Abs. 4 UStG AT ...	326
7.4	Grundsatz der Verfahrenautonomie	327
8.	Achte Rechtsfrage	329
9.	Neunte Rechtsfrage	331
9.1	Die österreichische Praxis	331
9.2	Unvertretbarkeit dieser Praxis	332
9.3	Ergebnis	333

Kapitel 6

Vertrauensschutz im Zollrecht, Umsatzsteuerrecht und Verbrauchsteuerrecht

I.	Einleitende Bemerkungen	335
1.	Allgemeines	335
2.	Der Rechtsgrundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung im Unionsrecht	336
2.1	Allgemeines	336
2.2	Der Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung im Mehrwertsteuerrecht	337

2.3 Der Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung bei der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL	338
II. Die Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH bei der innergemeinschaftlichen Lieferung	340
1. Der Tatbestand der Betrugsbekämpfungsklausel	342
2. Inhalt der Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH	343
2.1 Rechtsprechung des EuGH	343
2.2 Umsetzung in Österreich und Deutschland	343
2.3 Definition des Umsatzsteuerkarussells	344
2.4 Betrugsbekämpfungsklausel als Sanktion für Steuerbetrug	345
2.5 Vorsätzliche Beteiligung?	346
2.6 Zum Kriterium des Wissenmüssens	346
2.7 Beweislast	349
2.8 Vertrauensschutz vs. Betrugsbekämpfungsklausel	350
3. Die „staatliche“ Kehrseite der Betrugsbekämpfungsklausel	352
4. Der Begriff der Lieferkette	353
III. Vertrauensschutz im Zollrecht	354
1. Allgemeines zum Vertrauensschutz nach Art. 119, 120 UZK	354
2. Grundstrukturen des Vertrauensschutzes	355
IV. Zu Art. 119 UZK	357
V. Zu Art. 120 UZK	358
VI. Zum sog. aktiven Irrtum der Zollbehörde	358
1. Ursächlicher Zusammenhang	358
2. Risikosphären	359
VII. Präferenzialer Vertrauensschutz nach Art. 119 Abs. 3 UZK	360
1. Allgemeines	360
2. Das Verfahren des registrierten Ausführers (REX)	361
3. Entscheidungskompetenz bei der Europäischen Kommission	362
VIII. Verbindliche Auskünfte/Zusicherung, Art. 33, 34 UZK	363
IX. Amtshaftung nach § 839 BGB i. V. m. Art. 34 GG	364
X. Anwendung von Vertrauensschutz im Zollrecht	364

XI. Die „Haftung“ des Zollvertreters nach Art. 15 Abs. 2 UZK/ Vertrauensschutz	366
1. Direkte/Indirekte Vertretung, Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2 UZK	366
2. Rechtsfolgen der direkten Vertretung	366
3. Rechtsfolgen der indirekten Vertretung	367
4. Art. 15 Abs. 2 UZK	367
5. Art. 77 Abs. 3 UAbs. 2, Art. 79 Abs. 3 Buchst. b UZK	368
6. Rechtslage bei der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL	369
7. Zur Rechtslage im VC 42 in Österreich	370
7.1 Grundsituation	370
7.2 Steuerliche Registrierung in Österreich	371
7.2.1 Direkte Zollvertretung gem. Art. 18 Abs. 1, 1. Alt. UZK	371
7.2.2 Verzollung zum Verfahren 40 bei direkter Zollvertretung	371
7.2.3 Verzollung zum Verfahren 42 bei direkter Zollvertretung	372
7.3 Keine steuerliche Registrierung in Österreich	372
7.3.1 Indirekte Zollvertretung gem. Art. 18 Abs. 1, 2. Alt.	372
8. Fazit	373
XII. Vertrauensschutz bei der EUSt	374
1. Grundsätzliches	374
2. Besondere Umstände/Verbrauchssteuergedanke	375
3. Vertrauensschutz bei der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nach Art. 138, 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG (in Österreich Art. 6 Abs. 3 UStG)	375
XIII. Vertrauensschutz bei der innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 4 UStG bzw. nach Art. 7 Abs. 4 UStG AT	377
1. Wortlaut des § 6a UStG	378
2. Regelungsmechanismus	378
3. Bewertung aus der Sicht der EuGH-Rechtsprechung	380
4. Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG bzw. Art. 7 Abs. 4 UStG AT (analog)	381
5. Vertrauensschutz nach Zollrecht und Umsatzsteuerrecht	382
XIV. Vertrauensschutz bei Ausfuhren in ein Drittland	383

XV. Vertrauensschutz im Verbrauchsteuerrecht	385
1. Bei der Einfuhr, §§ 163, 227 AO	385
2. Vertrauensschutz bei Beförderungen im Steuerggebiet, bei innergemeinschaftlichen Beförderungen und bei der Ausfuhr	386
2.1 Vertrauensschutz in Zusammenhang mit Steueraussetzungsverfahren	386
2.2 Änderung des Energiesteuergesetzes zum 1. Juli 2019	389
2.3 Vertrauensschutz in Zusammenhang mit Steuerbefreiungen	390
3. Vertrauensschutz bei der Ausfuhr	392
XVI. Fazit	393

Kapitel 7

Die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer

I. Vorbemerkungen	395
II. Wirkungsweise der Mehrwertsteuer bzw. des Vorsteuerabzugs	397
III. Kostenformel	398
IV. Die bisherige Praxis	400
1. Einschlägige Vorschriften	400
2. Abzug der EUSt als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG	401
2.1 Entstehung der EUSt, § 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 77 UZK	401
2.2 Gesetzliche Entstehung vs. Steuerbescheid	401
2.3 Fazit	406
2.4 Einfuhrbescheinigendes Dokument	406
2.5 Abzugsberechtigter = Verfügungsberechtigter oder Schuldner der EUSt	407
2.6 Fazit	408
3. Abzugsberechtigter Unternehmer = Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht	409
4. Fazit	418
V. Die neue Auffassung vom Abzugsrecht	418
1. Die neue Formel	418
2. Zur Auslegung des Art. 168 Buchst. e MwStSystRL	419
2.1 Allgemeines	419
2.2 Fazit	421
2.3 Das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.12.2012, 5 K 302/09	422
3. Zusammenhang von Abzugsrecht und Steuerschuldnerschaft	424

4.	Vorsteuerabzug bei mehreren Steuerschuldnern	428
4.1	Keine gesetzliche Regelung	428
4.2	Lösungsmöglichkeiten	429
5.	Systemimmanente Lösung	430
VI.	Der Beschluss des EuGH vom 8.10.2020 in der Rs. C-621/19, Weindel	432
1.	Inhalt des Beschlusses	432
2.	Stellungnahme	434
2.1	Verfüugungsmacht oder Einfuhrkosten	434
2.2	Entscheidung FG Hamburg vom 18.12.2020, 5 K 175/18	435

Kapitel 8

Verantwortung, Outsourcing und Vertretung

I.	Zollrechtliche Verantwortung	438
1.	Abgabenschuld, Verlust von Abgabenvorteilen	442
2.	Bewilligungsrechtliche Konsequenzen von Verstößen	447
3.	Einhaltung von Verboten und Beschränkungen	450
4.	Ahndungsrechtliche Konsequenzen von Verstößen	452
5.	Compliance auch in Bezug auf den Vertragspartner außerhalb der EU?	453
6.	Die Arbeits- und Organisationsanweisung	454
7.	Outsourcing	456
8.	Zollrechtliche Vertretung	458
8.1	Direkte und indirekte Vertretung	461
8.2	Ansässigkeit in der Union	464
8.3	Handeln ohne Vertretungsmacht, Heilungsmöglichkeit	465
8.4	Vertretungsmacht kraft Gesetzes	466
9.	Haftungsfreistellung des Zollbeauftragten im Unternehmen	466
10.	Reduzierung der Compliance-Kosten	468
II.	Verantwortung, Outsourcing und Fiskalvertretung im Umsatzsteuerrecht	469
1.	Allgemeines	469
2.	Steuervertretung	470
2.1	Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie	470
2.2	Deutschland	471
2.3	Österreich	474
2.4	Niederlande	477
2.5	Belgien	478

III. Verantwortung, Vertretung und Outsourcing im Verbrauchsteuerrecht	479
IV. Fazit	481

Kapitel 9

Beförderung von Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrwaren

I. Beförderung von in die EU verbrachten Waren	483
1. Zollrecht	483
1.1 Ablauf des Versandverfahrens	484
1.2 Beförderung außerhalb eines Versandverfahrens	487
2. Umsatzsteuerrecht	490
3. Verbrauchsteuerrecht	493
3.1 Vermeidung der Steuerentstehung im Rahmen der zollrechtlichen Regeln	493
3.2 Steueraussetzung im Rahmen der verbrauchsteuerrechtlichen Regeln	494
3.3 Überwachung der Beförderung von Waren, die sich im steuerrechtlich freien Verkehr befinden	497
4. Vor- und Nachteile verschiedener Beförderungsoptionen	497
4.1 Überführung in den freien Verkehr (VC 40)	498
4.2 Überführung in den freien Verkehr (VC 42)	499
4.3 Zentrale Zollabwicklung	502
4.4 Externer Versand (T1))	503
II. Verbringen von Waren aus der EU	506
1. Ausfuhr von Unionswaren (VC 10)	506
2. Ausfuhr über das Gebiet der Schweiz	507
3. Wiederausfuhr von Nicht-Unionswaren (VC 31)	508
4. Wiederausfuhr über das Gebiet der Schweiz	509
5. Ausgangszollstelle und durchgehender Beförderungsvertrag	510
6. Ausfuhr bzw. Wiederausfuhr in ein Land, in dem das TIR-Verfahren gilt	510
7. Ausfuhr bzw. Wiederausfuhr nach GB	511
III. Beförderung von Waren zwischen zwei Orten in der EU	511
1. Ausnahmen, in denen für Unionswaren Zollförmlichkeiten vorgesehen sind	511
2. Beförderung von Nicht-Unionswaren durch das EU-Zollgebiet	512
3. Beförderung von Waren in einem besonderen Verfahren (außer Versand und Freizone)	513
IV. Übertragung von Rechten und Pflichten (TORO)	515

V. Kombination Einfuhr/Ausfuhr bzw. Ausfuhr/Einfuhr	516
1. Aktive Veredelung	516
2. Zolllager, Verwahrungslager	517
3. Vorübergehende Verwendung	517
4. Passive Veredelung	518
VI. Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren	518
VII. Fazit	521

Kapitel 10

Lagerung, Veredelung, vorübergehende Verwendung

I. Einführung	523
II. Lagerung	523
1. Zollrecht	524
2. Umsatzsteuerrecht	533
2.1 Steuerbefreiung für Zolllagerwaren	533
2.2 Umsätze im Steuerlager	536
2.3 Konsignationslager	541
2.4 Verbrauchsteuerlager	543
III. Veredelung, Herstellung	547
1. Zollrecht	547
2. Umsatzsteuerrecht	550
3. Verbrauchsteuerrecht	552
IV. Vorübergehende Verwendung	553
V. Fazit	555

Kapitel 11

Ausfuhr, passive Veredelung und Wiederausfuhr

I. Einführung	557
II. Das zollrechtliche Ausfuhrverfahren	558
1. Zweck und Anwendungsbereich des Ausfuhrverfahrens	558
2. Wer ist zoll- bzw. außenwirtschaftsrechtlicher Ausfuhrer?	559
3. Ablauf des Ausfuhrverfahrens	567
4. Berichtigung von Fehlern bei der Ausfuhr	570

Inhaltsverzeichnis

5.	Besonderheiten bei passiver Veredelung	572
6.	Besonderheiten bei aktiver Veredelung und der Wiederausfuhr in anderen Fällen ...	573
III.	Mehrwertsteuerbefreiung bei Ausfuhrlieferungen und ähnlichen Vorgängen	574
IV.	Ausfuhr-Reihengeschäfte	582
V.	Nachweispflichten für die Mehrwertsteuerbefreiung	588
VI.	Vorsteuerabzug in Ausfuhrfällen	591
VII.	Ausfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren	591
VIII.	Fazit	594

Kapitel 12

Abgabenbefreiung, -erstattung bzw. -pauschalierung

I.	Einführung	597
II.	Einfuhrabgabenbefreiungen	598
1.	Befreiungen zugunsten von aus Drittländern kommenden Reisenden	598
2.	Sonstige Einfuhrabgabenbefreiungen	599
III.	Erstattung bzw. Erlass von Zöllen	602
IV.	Vorsteuerabzug bzw. Erstattung der Umsatzsteuer	608
1.	Vorsteuerabzug bzw. Erstattung für im betreffenden Mitgliedstaat registrierte Personen	613
2.	Erstattung für in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Registrierung angefallene Umsatzsteuer	616
3.	Erstattung für in einem Drittland ansässige Unternehmer	621
V.	Erstattung und Erlass von Verbrauchsteuern	625
VI.	Pauschale Abgabenbemessung	627
1.	Sendungen von Privatperson an Privatperson	627
2.	Reiseverkehr	628
3.	Sonstige Fälle pauschalierter Abgabenbemessung	628
VII.	Fazit	629

Kapitel 13

Registrierungs-, Erklärungs-, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

I. Einführung	631
II. Zollrecht	632
1. Registrierungen, Bewilligungen	632
2. Anmeldungen, Meldepflichten	633
3. Aufzeichnungs-, Aufbewahrungspflichten	634
III. Umsatzsteuerrecht	635
1. Anzeige-, Registrierungspflichten	635
2. Aufzeichnungspflichten	637
3. Erklärungspflichten	641
4. Nachweispflichten bei Steuerbefreiungen	642
4.1 Innergemeinschaftliche Lieferung	642
4.2 Ausfuhr	646
IV. Intrastat	648
V. Verbrauchsteuerrecht	649
1. Anzeige-, Zulassungs-, Registrierungspflichten	649
2. Steuerliche Buchführung, Aufzeichnungen, Beleghefte	650
3. Bestandsaufnahme und -meldung, Außenprüfung	651
VI. Fazit	651

Kapitel 14

Die Rechnung im Zoll- und Umsatzsteuerrecht

I. Einführung	653
II. Der UN Invoice Layout Key	654
III. Die Rechnung im Zollrecht	655
1. Zollanmeldung	655
1.1 Zollwert im Zeitpunkt der Anmeldung	656
1.2 Zollwert und nachträglicher Preisnachlass	661
2. Nachweis, dass die Ware sich in der EU im freien Verkehr befunden hat	662
3. Präferenzialer Ursprungsnachweis und Lieferantenerklärung	663
4. Nachweis für einen günstigeren Antidumpingzollsatz bzw. eine Zollfreistellung	665

Inhaltsverzeichnis

5.	Export und Rechnung	667
5.1	Anforderungen an eine Export-Rechnung	667
5.2	Ausfuhr, wenn noch kein Käufer vorliegt	669
6.	Pro-forma-Rechnung	671
7.	Bereithalten, Vorlage und Aufbewahrung von Rechnungen	672
IV.	Die Rechnung in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)	673
1.	Rechnungsstellung und anwendbare Vorschriften bei grenzüberschreitenden Lieferungen	673
2.	Inhalt der Rechnung	675
3.	Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen	678
4.	Die Rechnung als Grundlage für den Vorsteuerabzug	679
V.	Die Rechnung im deutschen Umsatzsteuerrecht	680
1.	Ausstellung und Aufbewahrung von Rechnungen	680
2.	Die Rechnung als Nachweis für eine steuerbefreite Ausfuhr bzw. innergemeinschaftliche Lieferung	681
3.	Inhalt einer Rechnung	682
4.	Dreiecksgeschäfte	685
5.	Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr	688
6.	Vereinfachte Rechnung bei Beträgen bis 250 €	690
VI.	Berichtigung einer Rechnung und des Vorsteuerabzugs	690
1.	Zollrecht	690
2.	MwStSystRL	691
3.	Das deutsche Umsatzsteuerrecht	694
VII.	Besonderheiten in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer	699
VIII.	Fazit	701

Kapitel 15

Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung im E-Commerce

I.	Einführung	703
II.	Zollrecht	705
1.	Bis zum 30. Juni 2021 geltende Regeln	709
2.	Seit dem 1. Juli 2021 geltende Regeln	709
3.	Postverzollung	711

4.	Zollanmeldung	711
4.1	Super-reduzierter Datensatz H7 für Sendungen bis 150 €	712
4.2	Organisation des Anmeldeprozesses für IOSS und USt-Sonderregelung	714
4.3	Besonderheiten bei Postsendungen bis zu einem Wert von 150 bzw. 1.000 €	716
4.4	Überblick mögliche Formen der Zollanmeldung	717
III.	Umsatzsteuer	718
1.	Bestimmungslandprinzip beim Fernverkauf	719
2.	Unterstützer von Fernverkäufen	719
3.	Mini One Stop Shop (MOSS)	727
4.	Lieferungen aus Drittländern	729
4.1	Fernverkauf und Ort der Lieferung	729
4.2	Sendungen bis zu einem Wert von 150 €: Nutzung des IOSS	730
4.3	Sendungen bis zu einem Wert von 150 €: Nutzung der USt-Sonderregelung	734
4.4	Überblick über die verschiedenen Varianten	739
5.	Lieferungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten	744
IV.	Verbrauchssteuern	747
V.	Verbote und Beschränkungen	748
1.	Haftung des Plattformbetreibers	749
2.	Vorgehensmöglichkeiten der Zollbehörde	751
VI.	Fazit	752

Kapitel 16

Ahndung von Zuwiderhandlungen

I.	Unionsrechtliche Vorgaben	753
II.	Steuer- bzw. Zollstraftaten und sonstige Straftaten	759
1.	Steuerhinterziehung	760
1.1	Tatbestandsmerkmale und territoriale Tragweite	760
1.2	Täterschaft und Beihilfe	762
1.3	Handeln und Unterlassen sowie strafverschärfende Umstände	764
1.4	Umsatzsteuerkarussell	767
1.5	Kompensationsverbot	769
1.6	Pflicht zur Wahrheit und Vollständigkeit	770
1.6.1	Begrenzung der Strafbarkeit durch das materielle Zollrecht	771
1.6.2	Untersuchungsgrundsatz vs. zoll- bzw. steuerrechtliche Vermutungsregeln	775
1.6.3	Steuerlich erhebliche Tatsachen	777
1.7	Steuerverkürzung	779

Inhaltsverzeichnis

1.8	Vorteilerschleichung	785
1.9	Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege	785
2.	Gewerbsmäßige, bandenmäßige und gewaltsame Hinterziehung von Einfuhrabgaben (§ 373 AO)	786
3.	Steuerhehlerei (§ 374 AO)	788
III.	Selbstanzeige (§ 371 AO)	790
1.	Anforderungen	791
2.	Sperrwirkung	792
3.	Selbstanzeige und Berichtigungspflicht	792
IV.	Steuer- und Zollordnungswidrigkeiten	793
1.	Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)	793
2.	Steuergefährdung (§ 379 AO)	795
3.	Verbrauchsteuervergefährdung (§ 381 AO)	797
4.	Gefährdung der Einfuhrabgaben (§ 382 AO)	797
5.	Bannbruch (§ 372 AO)	799
6.	Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten außerhalb der AO	799
6.1	Umsatzsteuer	799
6.2	Verbrauchssteuern	799
V.	Verletzung der Aufsichtspflicht (§ 130 OWiG)	800
VI.	Strafrechtliche Bedeutung der Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH	801
1.	Zur Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH	801
2.	Die Strafrechtspraxis zur Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH	802
3.	Betrugsbekämpfung keine vierte Voraussetzung der Steuerfreiheit	803
4.	Betrugsbekämpfungsklausel als Grundlage für eine Steuerhinterziehung?	807
5.	Typischer Vorwurf für steuerlich erhebliche Tatsache i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	808
6.	Keine erklärungsspflichtige und -fähige Tatsache	808
7.	Schutz vor Selbstbeziehung	809
8.	Verbreitete Irrtümer	810
8.1	Lieferung an einen Missing Trader	810
8.2	Lieferung einer Karussellware	811
9.	Rechtsstaatliches Erfordernis für den Nachweis einer Steuerhinterziehung	814
10.	Notwendigkeit konkreter Feststellungen zum Tatbestand einer Steuerhinterziehung	814
11.	Fazit	816

VII. Mehrwertsteuerhinterziehung im Steuerrecht der Union und im Steuerstrafrecht	818
1. Die Definition der Steuerhinterziehung durch den EuGH	818
2. Zusammenhang von Rechtsmissbrauch und Mehrwertsteuerhinterziehung	819
2.1 Das Halifax-Urteil des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02	819
2.2 Das Urteil EMS-Bulgaria des EuGH	820
3. Besteuerungsverfahren nach § 18 UStG – Steuerverkürzung auf Zeit	821
3.1 Grundsätzliches	821
3.2 Mehrwertsteuerhinterziehungen und § 18 UStG	822
3.2.1 Die Rechtsprechung des BGH	822
3.2.2 Steuerverkürzung auf Zeit nach der Rechtsprechung des BGH	824
3.2.3 Kein Verstoß gegen die MwStSystRL durch Verfahrensverstöße nach § 18 UStG	826
3.3 Fazit	828
VIII. Reihengeschäft und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz	829
1. Der staatsrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz	829
2. Der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz	829
3. Vorliegen eines Reihengeschäfts	830
3.1 Grundsätzliches	830
3.2 Zuordnungsentscheidung	830
3.3 Zuordnungskriterien	831
3.3.1 Das Urteil Euro Tyre Holding des EuGH	831
3.3.2 Das Urteil VSTR des EuGH	831
3.3.3 Echo auf die Entscheidungen des EuGH und des BFH	832
3.3.4 Die Urteile Torridas und Kreuzmayr des EuGH	832
3.3.5 Fazit	833
3.3.6 Die Transportverantwortung im Reihengeschäft ab 2020 – Quick Fixes	834
3.3.7 Der Bestimmtheitsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht	836
IX. Fazit	839
Literaturverzeichnis	841
Stichwortverzeichnis	851

Die Autoren

Michael Lux



Michael Lux ist seit 2012 als Rechtsanwalt in Brüssel tätig (michael.lux@customs-law.expert). Er berät Unternehmen, Regierungen und Verbände in Fragen des Zoll-, Außenhandels-, Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrechts und vertritt Unternehmen insbesondere vor Behörden, einschließlich der EU-Kommission (z. B. Anträge auf Zollaussetzungen oder auf Zugang zu Dokumenten, Eingaben in Antidumpingverfahren oder zu geplanten Rechtsänderungen). Er ist als Experte zu den Folgen des Brexits vor Ausschüssen des britischen Parlaments aufgetreten und hat für die Regierung Nordirlands Gutachten u. a. zum Nordirland-Protokoll der Austrittsvereinbarung verfasst. Für das Europäische Parlament hat er ein Gutachten zum Stand der Umsetzung des UZK erstellt. Er ist Autor mehrerer Bücher (u. a. „Das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren des internationalen Handels“, „Leitfaden UZK“, „Das Zollrecht der EG“, „Guide to Community Customs Legislation“), Kommentare (u. a. in Lenz/Borchardt „EU-Verträge“ und in Dorsch „Zollrecht“) und zahlreicher Aufsätze (u. a. in der AW-Prax, ZfZ, Foreign Trade und im Global Trade and Customs Journal). Vor seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt war er in der deutschen Zollverwaltung (OFD Hamburg und Bundesfinanzministerium) sowie 25 Jahre lang als Referatsleiter bei der EU-Kommission (Generaldirektion Steuern und Zollunion) beschäftigt. Seit über 30 Jahren hält er Vorträge zum Zoll-, Umsatzsteuer-, Verbrauchsteuer- und Außenhandelsrecht und führt Schulungen über diese Themen im In- und Ausland durch. Außerdem ist er Studentenberater (Transferprojekte) für das Studium „Master of Customs Administration – MCA“ (Universität Münster) und „Master of Compliance with Customs and International Trade Law – MCC“.

Michael Lux hat folgende Kapitel bearbeitet:

Kapitel 1–2

Kapitel 8–15

Kapitel 16 (I.–V. und IX.)

Dr. Ulrich Schrömbges

Dr. Ulrich Schrömbges, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Partner der Kanzlei Schrömbges + Partner Partnerschaftsgesellschaft Rechtsanwälte Steuerberater mbB (ulrich.schroembges@schroembges.net) mit Sitz in Hamburg, aber auch in Linz (Österreich) und Budapest (Ungarn). Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der auch gutachterlichen Beratung und Vertretung vor nationalen und supranationalen Behörden und Gerichten in Fragen des Zoll-, Außenwirtschafts-, des Verbrauchsteuer- und Umsatzsteuerrechts, letzteres, soweit es um den grenzüberschreitenden Handel geht. Ein weiterer Schwerpunkt ist die Verteidigung in steuerstrafrechtlichen Angelegenheiten. Dr. Schrömbges vertritt nationale und internationale Mandanten hauptsächlich in Deutschland, aber vielfach auch in Österreich sowie in Ungarn, den Niederlanden, Frankreich, Großbritannien, Slowenien, Italien, Luxemburg, Dänemark, Schweden, Norwegen, Hongkong und China. Dr. Schrömbges ist Autor und Mitautor zahlreicher Bücher (u. a. Scheller/Schrömbges „Grenzüberschreitender Warenverkehr aus Sicht der Umsatzsteuer“) und Aufsätze mit Schwerpunkt in zoll-, verbrauchsteuer-, umsatzsteuer- und steuerstrafrechtlichen Fragestellungen (z. B. ZfZ, MwStR, AW-Prax, wistra, SWK). Er war von 1981 bis 1997 bei der deutschen Zollverwaltung tätig, seit 1990 als Referatsleiter in der Abteilung Zölle und Verbrauchsteuern des Bundesministeriums der Finanzen, unterbrochen von einer gut zweijährigen Tätigkeit als (parteiloser) Geschäftsführer der Arbeitsgruppe Finanzen der CDU/CSU-Bundestagsfraktion (v. a. zuständig für die Harmonisierung der Mehrwertsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern). 1997 trat Dr. Schrömbges als Partner in die Sozietät Graf von Westphalen (Hamburg) ein. 2006 bis 2008 war er Partner der Sozietät Pelka – Niemann – Hollerbaum – Rohde PNH Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater in Köln/Hamburg.

Dr. Ulrich Schrömbges hat folgende Kapitel bearbeitet:

Kapitel 3–7

Kapitel 16 (VI.–VIII.)

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer sowie besonderen Verbrauchsteuern

I. Einführung

Der nachfolgende Überblick stellt die wesentlichen Unterschiede zwischen dem Zoll- und Mehrwertsteuer- sowie dem besonderen Verbrauchsteuerrecht dar, allerdings in vereinfachter Form, da bei einer Darstellung sämtlicher Ausnahmen und Sonderregelungen das Verständnis für die allgemeinen Grundsätze verloren ginge.

Zölle sind Abgaben, die grundsätzlich bei der Einfuhr einer Ware in das Zollgebiet der EU entstehen. Ein unproblematischer Beispielsfall ist die Einfuhr einer Ware über eine EU-Außengrenze und die Überführung dieser Ware in den zollrechtlich freien Verkehr. Durch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erhält die Ware den Status einer „Unionsware“ und kann im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit zwischen den EU-Mitgliedstaaten ohne Zollförmlichkeiten bewegt werden. Die Zollerhebung kann jedoch auch aufgeschoben oder ganz vermieden werden, wenn die Waren in ein die Abgabenerhebung aussetzendes besonderes Verfahren (z. B. Zolllager-, externes Versandverfahren, aktive Veredelung) übergeführt oder in vorübergehender Verwahrung gelagert werden. In solchen Fällen sind bis zur Beendigung bzw. Erledigung solcher Regelungen Zollförmlichkeiten zu beachten.

Für die EU selbst hatte die Schaffung einer **Zollunion** (mit der Abschaffung von Zöllen zwischen den Mitgliedstaaten und der Einführung gemeinsamer Außenzölle) eine Vorreiterfunktion für die Errichtung des Europäischen Binnenmarktes.

Die **Mehrwert-** bzw. **Umsatzsteuer**¹ ist eine Abgabe, die ein Unternehmer² selbst auf der Grundlage des Entgelts für eine Lieferung oder sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer oder eine Privatperson errechnet, dem Kunden in Rechnung stellt und an das Finanzamt abführt. Da der Unternehmer die von ihm beim Einkauf der Waren bzw. Vorzeu­gnisse gezahlte Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen kann, wird ihm gegenüber nur der Wertzuwachs in der arbeitsteiligen Wirtschaft besteuert (deswegen der Begriff „Mehrwertsteuer“). Um eingeführte Waren wettbewerbsmäßig mit im Inland hergestellten bzw. verkauften Waren gleichzustellen, wird auf solche Waren die **Einfuhrumsatzsteuer** (EUST) erhoben, für die – da eine Einfuhr besteuert wird – teilweise besondere Kriterien gelten.

1 Der Begriff „Mehrwertsteuer“ wird im EU-Recht und der Begriff „Umsatzsteuer“ im deutschen und österreichischen Recht verwendet. Beide Begriffe sind deckungsgleich.

2 Im EU-Recht wird anstelle des Begriffs „Unternehmer“ der Begriff „Steuerpflichtiger“ verwendet.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

Auf europäischer Ebene – und damit für die EU-Mitgliedstaaten verbindlich – unterwirft die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie³ (MwStSystRL) folgende Transaktionen im Gebiet eines Mitgliedstaats der Mehrwertsteuer (Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL):

- a) Lieferungen von Gegenständen (im Zollrecht wird insoweit der Begriff „Waren“ verwendet) gegen Entgelt, die ein Steuerpflichtiger als solcher tätigt,
- b) den innergemeinschaftlichen⁴ Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt,
- c) die Bereitstellung von Dienstleistungen gegen Entgelt, die ein Steuerpflichtiger als solcher erbringt,
- d) die Einfuhr von Gegenständen.

Der Ansatzpunkt der Umsatzsteuer ist also entweder ein Leistungsaustausch oder die Einfuhr einer Ware. Der Umfang dessen, was der Mehrwertsteuer unterworfen wird, ist also erheblich größer als bei Zöllen, die nur auf Waren erhoben werden, die in die EU importiert werden. Allerdings wird die Mehrwertsteuer (abgesehen von der EUSt) nicht von Privatpersonen erhoben, außer wenn sie Verkäufe tätigen, die ihrer Natur nach auf einer wirtschaftlichen Aktivität beruhen (dann sind sie nämlich „Unternehmer“). Gemeinsam ist Zöllen, der Umsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern, dass sie auf Importe von außerhalb der EU erhoben werden. Dies gilt für alle Importe, unabhängig davon, ob sie aus privaten oder kommerziellen Gründen erfolgen.

Im Gegensatz zu den Zöllen und den besonderen Verbrauchsteuern wird die Mehrwertsteuer (mit einigen Ausnahmen) in allen Phasen *sukzessiver* Verkäufe erhoben, bis die Waren den Endverbraucher erreicht haben. Das gemeinsame MwSt-System wird nach Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL „bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt“. Allerdings kann ein Steuerpflichtiger (der Unternehmer) die an seine Lieferanten gezahlte Mehrwertsteuer abziehen, wenn diese Waren seine steuerpflichtigen Aktivitäten betreffen (sog. Vorsteuerabzug). Die Einfuhrumsatzsteuer ist – wie der Zoll – nur einmalig zu zahlen; der Steuerpflichtige kann sie aber in der Umsatzsteuererklärung, wie jede andere Form der für Zwecke des Unternehmens gezahlten Umsatzsteuer, abziehen. Im Ergebnis trägt daher der Endverbraucher die Last der Einfuhrumsatzsteuer. Das gilt, wegen des Steueraussetzungsverfahrens, auch für die besonderen Verbrauchsteuern. Hingegen ist der Zollschuldner auch Träger der Zolllast (nimmt die Zollbehörde bei mehreren Zollschuldnern nur einen von ihnen in Anspruch, so haben diese ggf. untereinander zu klären, ob und in welchem Maße nach dem Zivilrecht ein Ausgleich erfolgt).

Die Erhebung von Zöllen ist *nicht abhängig* von einem Verkauf. Wenn zollpflichtige Einfuhrwaren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden, entsteht eine Zollschuld (Art. 77 UZK), unabhängig davon, ob ein Vertrag mit einer Person im Ausfuhrland besteht. Das trifft auch für die besonderen Verbrauchsteuern sowie die Einfuhrumsatzsteuer zu. Die

3 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 Nr. L 347, 1.

4 Der Begriff „innergemeinschaftlich“ ist zwar veraltet, weil die Europäische Gemeinschaft seit dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon als „Europäische Union“ bezeichnet wird, aber die MwStSystRL und das UStG wurden noch nicht an die neue Terminologie angepasst.

Umsatzsteuer steht dagegen regelmäßig im Zusammenhang mit einem Verkauf von Waren oder mit Dienstleistungen.

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass für die Ausfuhr von Waren aus der EU normalerweise eine Umsatzsteuerbefreiung gewährt wird. Hingegen ist die Ausfuhr von Waren grundsätzlich keinen Zöllen unterworfen, eine Erstattung von bei der Einfuhr gezahlten Zöllen im Falle der Wiederausfuhr ist nur ausnahmsweise möglich.⁵ Deshalb ist es wichtig, in das Zollgebiet verbrachte Waren in ein Zollverfahren überzuführen, das die Zollerhebung aussetzt (also z. B. in ein Zolllager), oder sie in der – zeitlich befristeten – vorübergehenden Verwahrung zu belassen, wenn noch nicht bekannt ist, ob diese Waren in der EU verbleiben oder wieder ausgeführt werden sollen (vgl. Art. 237 Abs. 1 UZK). Diese Zollregelungen setzen gleichzeitig auch die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern aus (Art. 61, 156 MwStSystRL, Art. 6 Abs. 2, 3 VStSystRL).

Obwohl Zölle nur auf Waren erhoben werden, werden bestimmte darauf bezogene Leistungen (wie Transport und Versicherung) als Teil des Zollwertes angesehen und deren Wert geht damit ebenfalls in die Zollbemessungsgrundlage ein.

Die besonderen **Verbrauchsteuern** sind Abgaben, die nur auf bestimmte Waren (z. B. Tabak-, Alkohol- und Energieerzeugnisse) erhoben werden. Die Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie⁶ (VStSystRL 2020/262) knüpft die Entstehung einer Verbrauchsteuerschuld an folgende Vorgänge im Gebiet der Union bzw. des betreffenden Mitgliedstaats an (Art. 6 Abs. 1 VStSystRL 2020/262):

- a) die Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ggf. einschließlich ihrer Förderung,
- b) die Einfuhr und den unrechtmäßigen Eingang verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

Welche Waren einer auf EU-Ebene harmonisierten besonderen Verbrauchsteuer unterliegen, wird in Art. 1 Abs. 1 VStSystRL 2020/262 angegeben und in den sog. Strukturrichtlinien festgelegt; dabei handelt es sich um

- Alkohol und alkoholische Getränke,⁷
- Energieerzeugnisse und elektrischen Strom⁸ und
- Tabakwaren.⁹

Das sind die sog. harmonisierten Verbrauchsteuern; es gibt aber auch noch rein nationale Verbrauchsteuern (vgl. Art. 1 Abs. 2 VStSystRL 2020/262), in Deutschland z. B. auf Kaffee.

5 Rücksendung schadhafter Waren gem. Art. 118 UZK.

6 Richtlinie (EU) 2020/262, ABl. 2020 Nr. L 58, 4.

7 Richtlinie (EWG) Nr. 92/83, ABl. 1992 Nr. L 316, 21.

8 Richtlinie (EG) 2003/96, ABl. 2003 Nr. L 283, 51.

9 Richtlinie 2011/64/EU, ABl. 2011 Nr. L 176, 24.

II. Unterschiedliche Zwecke

Der Hauptzweck von **Zöllen** besteht in der EU darin, **eingeführte Waren zu verteuern** (sog. Schutzzölle) und dadurch den **EU-Herstellern gleicher Waren** einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen; gleichzeitig ermöglicht das Bestehen von Zöllen, mit anderen Ländern Vereinbarungen über einen gegenseitigen Zollabbau zu vereinbaren und dadurch die Exportchancen der EU-Hersteller zu verbessern (Freihandels- und Zollunionsabkommen). Eine solche Abgabe wird folglich nicht auf in der EU produzierte Waren erhoben. Die Zölle der Union sind in einem Gemeinsamen Zolltarif festgelegt.¹⁰ Zölle werden nur einmalig erhoben – im Rahmen einer Einfuhr von Waren aus nicht zur EU gehörenden Ländern. Der Zweck, Einnahmen zu erzielen (sog. Finanzzölle), ist dagegen – jedenfalls aus Sicht der EU-Mitgliedstaaten – zweitrangig, da 75 % der erhobenen Zölle an den EU-Haushalt fließen und 25 % vom jeweils erhebenden Mitgliedstaat einbehalten werden;¹¹ für die EU bedeutet ein Absinken der Zolleinnahmen nur, dass sich die anderen Quellen des EU-Haushalts erhöhen (ein Anteil der in den Mitgliedstaaten erhobenen Mehrwertsteuer und hauptsächlich ein Betrag, der anhand des Bruttonationaleinkommens der Mitgliedstaaten bemessen wird).¹² Der Umfang des EU-Haushalts wird politisch entschieden und beruht nicht auf der Höhe der erzielten Zolleinnahmen.

Abgesehen von den in Abkommen vereinbarten Präferenzzöllen verzichtet die Union auf eine Zollerhebung auch, soweit sie autonome Zollaussetzungen und Zollkontingente eröffnet für Güter, die von den EU-Produzenten benötigt werden (und die in der EU nicht oder nicht in ausreichender Menge zur Verfügung stehen), sowie autonome Zollpräferenzen festlegt für Entwicklungsländer, mit denen kein Präferenzabkommen besteht (Handel statt Hilfe). Dies wäre nicht möglich ohne die Existenz eines Zolltarifs für Waren aus Drittländern.

Ein weiterer, neu hinzugekommener Zweck des Zollrechts ist, die **Sicherheit** der internationalen Lieferkette zu **schützen**.¹³ Dazu wurden insbesondere für zuverlässige Beteiligte die Bewilligung als „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (Authorised Economic Operator – AEO) geschaffen sowie eine Risikoanalyse und ein Risikomanagement vorgeschrieben.

Im Übrigen sind die Zollbehörden für die **Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs** verantwortlich.¹⁴ Folglich haben sie sicherzustellen, dass Verbote und Beschränkungen beachtet werden, dass beim Import die Umsatzsteuer und eine etwaige Verbrauchsteuer erhoben und beim Export Ausfuhrbeschränkungen beachtet werden und der

¹⁰ Insbesondere VO (EWG) Nr. 2658/87, ABl. 1987 Nr. L 256, 1, in ihrer jeweiligen Fassung; für 2021 siehe VO (EU) 2020/1577, ABl. 2020 Nr. L 361, 1.

¹¹ Art. 9 Abs. 2 Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2020 Nr. L 424, 1.

¹² In 2019 betrug der Anteil der sog. traditionellen Eigenmittel (Zölle einschließlich der Produktionsabgabe auf Zucker) an den EU-Einnahmen 13 %, der anhand der von den Mitgliedstaaten erhobenen Mehrwertsteuer berechnete Anteil 11 % und der anhand des Bruttonationaleinkommens bemessene Beitrag 64 % des Unionshaushalts, vgl. Jahresbericht 2019 unter https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/annual-reports-2019/annualreports-2019_DE.pdf.

¹³ Vgl. dazu „WCO SAFE Framework of Standards“ und VO (EG) Nr. 648/2005, ABl. 2005 Nr. L 117, 13.

¹⁴ Vgl. Art. 3 UZK, VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. 2013 Nr. L 269, 1, und § 1 ZollVG.

Nachweis der Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen erstellt wird. Das Zollrecht verfolgt also nicht allein abgabenrechtliche, sondern auch handels- und ordnungspolitische Ziele.

Der Zweck der **Mehrwertsteuer** und der besonderen **Verbrauchssteuern** besteht dagegen allein darin, **Einnahmen** für die Haushalte der Mitgliedstaaten zu erzielen und Einfuhrwaren durch eine entsprechende Belastung wettbewerbsmäßig mit inländischen Erzeugnissen gleichzustellen. Da diese Steuern in den nationalen Haushalt fließen, kommt es allerdings – anders als bei der Erhebung von Zöllen – bei Einfuhren darauf an, in welchem Mitgliedstaat die Waren in den Wirtschaftskreislauf gelangen, also die Waren als „eingeführt“ bzw. „unrechtmäßig eingegangen“ gelten.

Gleichgültig für das allgemeine und besondere Verbrauchsteuerrecht ist der zollrechtliche Status der Ware als Unionsware oder Nicht-Unionsware. Belastet werden Waren – und im Falle der Umsatzsteuer auch Dienstleistungen – unabhängig davon, ob sie von **innerhalb** oder **außerhalb der EU** bereitgestellt werden. Die finanzielle **Belastung** der Mehrwertsteuer und der Verbrauchssteuern **trägt** letztlich der **Endverbraucher**. Formaler Steuerschuldner und Träger der Steuerlast sind – anders im Zollrecht – nicht identisch. Im Mehrwertsteuersystem sorgt dafür das Recht auf Abzug der Umsatzsteuer als Vorsteuer,¹⁵ das steuerpflichtigen Unternehmen in aller Regel zusteht, bei den besonderen Verbrauchssteuern das Zoll- bzw. Steueraussetzungsverfahren,¹⁶ das mit der Überführung in den freien Verkehr im Bestimmungsmitgliedstaat oder mit dem Ausgang aus dem Zoll- bzw. Verbrauchsteuergebiet endet.

Im Gegensatz dazu können bei einem Weiterverkauf importierter Waren die dafür gezahlten Zölle nicht erstattet oder von der Steuerschuld abgesetzt werden (siehe hierzu Kapitel 11).

III. Unterschiedliche Rechtsgrundlagen und Rechtsinstrumente

Die **Gesetzgebungskompetenz** im Bereich der **Zollunion** und der **gemeinsamen Handelspolitik** (zu der auch die Festlegung von Zöllen gehört) fällt unter die ausschließliche Zuständigkeit der **Europäischen Union** (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und e AEUV); dementsprechend gilt der Grundsatz der Subsidiarität (nach dem die Mitgliedstaaten alles regeln sollten, was keiner Regelung auf EU-Ebene bedarf) hier nicht. Das Zoll- und Zolltarifrecht beruht auf den Art. 31, 33, 114 und 207 AEUV. Diese Vorschriften erlauben es dem Rat der Europäischen Union zusammen mit (abgesehen von Art. 31 AEUV) dem Europäischen Parlament, mit qualifizierter Mehrheit Verordnungen zu erlassen. EU-Verordnungen binden sowohl die Mitgliedstaaten als auch die Wirtschaftsbeteiligten; sie sind unmittelbar anwendbar (Art. 288 Abs. 2 AEUV).

Im Gegensatz hierzu beschränkt Art. 113 AEUV für das **Mehrwertsteuerrecht** und das **Verbrauchsteuerrecht** die Gesetzgebung auf Unionsebene auf Situationen, in denen

¹⁵ Art. 1 Abs. 2 und Art. 168 Richtlinie 2006/112/EG, ABl. 2006 Nr. L 347, 1; siehe hierzu Kapitel 5.

¹⁶ Siehe hierzu Kapitel 2, VI.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

eine Harmonisierung notwendig ist, um das Bestehen und Funktionieren des Binnenmarktes zu sichern und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Eine solche Maßnahme erfordert eine einstimmige Entscheidung des Rates und wird in der Regel in Form einer Richtlinie verabschiedet, was grundsätzlich bedeutet, dass diese nur die Mitgliedstaaten bindet, die deren Vorgaben in ihrem nationalen Steuerrecht umsetzen müssen (Art. 288 AEUV).

Herzstück der europäischen Mehrwertsteuergesetzgebung ist die MwStSystRL, deren Vorgaben in das nationale Mehrwertsteuerrecht (in Deutschland: UStG) umgesetzt werden müssen. Somit wird die Mehrwertsteuer in jedem Mitgliedstaat durch nationale Gesetzgebung geregelt. Da die Verabschiedung von Mehrwertsteuerbestimmungen im Rat eine einstimmige Entscheidung erfordert, ist eine weitgehende Harmonisierung schwer zu erreichen, da jeder Mitgliedstaat auf die Beibehaltung der eigenen Sonderregelungen dringen kann. Ist allerdings auf Unionsebene eine Regelung im Rahmen der MwStSystRL getroffen worden, so können Durchführungsvorschriften hierzu im Rahmen einer unmittelbar geltenden Verordnung erlassen werden, was entsprechende nationale Vorschriften entbehrlich macht.¹⁷

Ähnliches gilt auch für die Gesetzgebung zu den harmonisierten besonderen **Verbrauchssteuern**. Den unionsrechtlichen Rahmen bilden die VStSystRL und die Struktur- und Steuersatzrichtlinien. Letztere regeln weitere Einzelheiten für die Warengruppen, für welche Verbrauchsteuern EU-weit harmonisiert worden sind. Die nationale Steuergesetzgebung hat diesen Rahmen durch Erlass der einzelnen Verbrauchsteuergesetze auszufüllen. Auch insoweit gibt es aber unmittelbar geltende Durchführungsvorschriften zur VStSystRL.¹⁸

Aus diesen Gründen ist die Vereinheitlichung im Bereich der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern auf einem weitaus geringeren Niveau als im Zollbereich.

IV. Verknüpfungen zwischen Zoll- und Mehrwertsteuer- bzw. Verbrauchsteuerrecht

Trotz der erkennbaren Unterschiede gibt es zahlreiche Berührungspunkte zwischen Zoll, Umsatz- und Verbrauchsteuer, teilweise sogar gesetzliche Verzahnungen.

Eine alle diese Abgaben betreffende Unionsregelung (sie erfasst sogar noch weitere Abgaben) ist enthalten in der Richtlinie über die gegenseitige Unterstützung der Mitgliedstaaten zur **Beitreibung von Forderungen**.¹⁹

Eine weitere einheitliche Regelung sieht Art. 41 **ZollbefreiungsVO**²⁰ vor, der für aus Drittländern einreisende Personen, die Waren für nicht gewerbliche Zwecke im Reisegepäck einführen, eine einheitliche Zoll-, Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerbefreiung dadurch

¹⁷ Vgl. VO (EU) Nr. 282/2011, ABl. 2011 Nr. L 77, 1.

¹⁸ Vgl. VO (EG) Nr. 684/2009, ABl. 2009 Nr. L 197, 24.

¹⁹ Richtlinie 2010/24/EU, ABl. 2010 Nr. L 84, 1.

²⁰ VO (EG) Nr. 1786/2009, ABl. 2009 Nr. L 324, 23.

erreicht, dass er auf die Richtlinie 2007/74/EG²¹ verweist, die sowohl die Mehrwertsteuer- als auch die Verbrauchsteuerbefreiung für solche Fälle regelt.

In Deutschland sieht § 29 Zollverordnung unter bestimmten Bedingungen pauschalierte Einfuhrabgabensätze für Reisende und private Kleinsendungen in Bezug auf alle drei Abgabenarten vor.

Im Übrigen hat man sich trotz der Abweichungen zwischen den drei Rechtsgebieten ständig bemüht, die materiellen Regeln sowie die Förmlichkeiten so weit wie möglich anzugleichen.

Hierfür lassen sich aufseiten des **Zollrechts** folgende Beispiele anführen:

- Der Zollkodex schreibt für die Einfuhr vor, dass bei der Überführung in den freien Verkehr alle für die betreffende Ware geltenden Einfuhrförmlichkeiten (einschließlich der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerförmlichkeiten) erfüllt und die gesetzlich geschuldeten Abgaben (einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern) erhoben werden müssen (Art. 201 Abs. 2 Buchst. b und d UZK). Allerdings weist er gleichzeitig darauf hin, dass für deren Erhebung nicht das Zollrecht, sondern die „einschlägigen geltenden Vorschriften“ maßgebend sind.
- In der Zollanmeldung zur Überführung in den freien Verkehr sind auch die Informationen enthalten, die zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer und einer etwaigen besonderen Verbrauchsteuer notwendig sind.²²
- Der Ausgangsnachweis, den der Ausführer oder Anmelder von der Ausfuhrzollstelle erhält (Art. 334 Abs. 1 UZK-IA), kann vom Ausführer gegenüber den Finanzbehörden als Nachweis einer gerechtfertigten Umsatzsteuerbefreiung verwendet werden (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4 UStDV). Im Verbrauchsteuerrecht wird das zollrechtliche IT-Verfahren AES (Automated Export System) mit dem verbrauchsteuerrechtlichen IT-Verfahren EMCS verzahnt.

Im Bereich der **Mehrwertsteuer** nimmt die MwStSystRL explizit oder implizit auf das Zollrecht Bezug u. a. im Hinblick auf:

- den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, der aufgeschoben ist, solange die Waren sich unter einer Zollregelung befinden, welche die Erhebung des Zolls aussetzt (Art. 61, 71 MwStSystRL);
- die Bestimmung des Wertes eingeführter Waren (Art. 85 MwStSystRL);
- die Wiedereinfuhr von Waren (Art. 143 Buchst. e MwStSystRL);
- Waren in vorübergehender Verwahrung, in einem Zolllager oder einer Freizone (Art. 156 MwStSystRL);

²¹ ABl. 2007 Nr. L 346, 6.

²² Anhang 9 UZK-TDA schreibt z. B. für Feld 37 der Zollanmeldung einige Codes vor, die auch für MwSt- und VSt-Zwecke relevant sind, beispielsweise Verfahrenscode 42 für die Überführung in den freien Verkehr mit anschließender Weiterlieferung unter Steueraussetzung in einen anderen Mitgliedstaat; siehe hierzu Kapitel 3.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

- Waren, die von, zu und zwischen den besonderen Steuergewebieten innerhalb des EU-Zollgebiets befördert werden (Art. 274–280 MwStSystRL);
- Waren, die sich in einem Versandverfahren befinden, wenn ein Staat der Union beitrifft (Art. 407 MwStSystRL).

Seitens des **deutschen Umsatzsteuerrechts** sind folgende Verknüpfungen hervorzuheben:²³

- § 21 Abs. 2 UStG sieht für die Einfuhrumsatzsteuer – abgesehen von einigen Ausnahmen – eine sinnmäßige Anwendung der Zollvorschriften vor.
- § 1 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung ordnet – abgesehen von einigen Ausnahmen – eine entsprechende Anwendung der EU-ZollbefreiungsVO an.
- § 11 Abs. 1 UStG verweist für die Ermittlung des Wertes eingeführter Waren auf die Zollwertvorschriften.
- Die gem. Anlage 2 UStG einem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Waren werden anhand der Warencodes des EU-Zolltarifs definiert. Das Gleiche gilt für Waren, die in eine Umsatzsteuerlagerung übergeführt werden können (Anlage 1 UStG), sowie sonstige Regelungen, die nur bestimmte Waren betreffen (z. B. § 8 Abs. 1 Nr. 1 und § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG).²⁴

Im **Verbrauchsteuerrecht** verweist die VStSystRL 2020/262 in folgendem Zusammenhang explizit oder implizit auf das Zollrecht:

Wenn Waren, die sich im Zollgebiet der Union befinden, aus einem Gebiet, das nicht zum Verbrauchsteuergewebiet gehört (wie z. B. die Kanarischen Inseln), in dieses Gebiet oder aus diesem Gebiet in ein nicht dazugehöriges Gebiet befördert werden, dann gelten die im UZK geregelten Formalitäten für den Eingang in bzw. den Ausgang aus dem Zollgebiet der Union (Art. 2 VStSystRL 2020/262).

Als „Einfuhr“ gilt die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr i. S. v. Art. 201 UZK (Art. 3 Nr. 7 VStSystRL 2020/262).

Als „unrechtmäßiger Eingang“ gilt die Erfüllung eines Tatbestands, der die Entstehung einer Zollschild gem. Art. 79 UZK zur Folge hat, sofern die Waren zollpflichtig sind (Art. 3 Nr. 8 VStSystRL 2020/262).

Erlischt eine Zollschild aufgrund bestimmter in Art. 124 Abs. 1 UZK geregelter Fälle, so liegt auch kein „unrechtmäßiger Eingang“ vor (Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262).

In Bezug auf in das Steuergewebiet verbrachte Waren sind Steuertatbestand und Steueranspruch erst mit Überführung der Waren in den freien Verkehr oder dem unrechtmäßigen Eingang gegeben (Art. 6 VStSystRL 2020/262).

²³ Siehe hierzu Weymüller, ZfZ 2014, 13.

²⁴ Zur Verknüpfung zwischen dem Zolltarif und der Umsatzsteuer siehe Polok/Urso, UR 2014, 305.

Dementsprechend ist der Ort der Einfuhr der Ort, an dem die Waren nach Art. 201 UZK in den zollrechtlich freien Verkehr gelangen (Art. 16 Abs. 1 UAbs. 2 VStSystRL 2020/262).²⁵

Da Art. 6 Abs. 1 Buchst. b VStSystRL die Entstehung der Verbrauchsteuerschuld mit der Einfuhr (im Sinne der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 201 UZK) bzw. einem unrechtmäßigen Eingang (im Sinne eines Verstoßes gegen Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Waren in das Zollgebiet gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK) verknüpft, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass die Entstehung der Verbrauchsteuerschuld ausgesetzt ist, solange sich in das Zollgebiet verbrachte Nicht-Unionswaren unter einer der Regelungen befinden, welche die Zollerhebung aussetzen (also externes Versand-, Zolllager- und Freizonenverfahren, aktive Veredelung, vorübergehende Verwendung, vorübergehende Verwahrung) einschließlich der Beförderung von der Grenze bis zur Gestellung bei der ersten Zollstelle in der Union. Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren unter einer derartigen Regelung, so kommen die Vorschriften des Verbrauchsteuerrechts erst zur Anwendung, wenn die Waren nicht mehr der betreffenden zollrechtlichen Abgabenaussetzungsregelung unterliegen. Also nicht jede körperliche Warenbewegung in das Steuergebiet ist im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne Einfuhr, sondern sie liegt – wie im Mehrwertsteuerrecht – erst dann vor, wenn die Ware nicht mehr einer zollrechtlichen Nichterhebungsregelung unterliegt. Solange die Einfuhr i. S. v. Art. 6 Abs. 1 Buchst. b VStSystRL 2020/262 nicht erfolgt ist, fehlt es für die verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen an einem Zugriffsobjekt. Damit ist auch eine Produktion von Steuergegenständen außerhalb des Verbrauchsteuerrechts zulässig, nämlich dann, wenn die Waren sich in der aktiven Veredelung befinden.

Der zollrechtlichen Nichterhebungsregelung kann sich übrigens – trotz einer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr – ein Verfahren der Steueraussetzung anschließen, so dass die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs weiterhin vermieden werden kann. Umgekehrt ist das allerdings nicht möglich, weil jede Entnahme aus einem Steueraussetzungsverfahren (z. B. Diebstahl) als eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angesehen wird (Art. 6 Abs. 3 VStSystRL 2020/262).

Auch der **EuGH** hat versucht, die unterschiedlichen Ansätze im Bereich des Mehrwertsteuer-, Verbrauchsteuer- und Zollrechts – wo auch immer es möglich ist und nicht gegen die unterschiedlichen Zwecke des Zolls gegenüber einer Verbrauchsteuer verstößt – in Einklang zu bringen.

In den Fällen, in denen z. B. das nationale Mehrwertsteuerrecht den Anwendungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf der Grundlage der Warencodes des EU-Zolltarifs definiert (wie in der Anlage 2 UStG), wird der Anwendungsbereich dieser Warencodes in gleicher Weise ausgelegt wie der Gemeinsame Zolltarif,²⁶ und der EuGH ist dafür zustän-

25 Im Gegensatz zum Zollrecht, das in Art. 179 UZK zulässt, dass Waren in einem anderen Mitgliedstaat zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden als demjenigen, in dem sich die Waren im Zeitpunkt der Gestellung befinden, entsteht die Steuerschuld nach dem Umsatz- und Verbrauchsteuerrecht stets in dem Mitgliedstaat, in dem sich die Waren im Zeitpunkt der Überlassung zum freien Verkehr befinden.

26 EuGH v. 27.10.2011, C-559/10, Deli Ostrich/Belgien, Slg. 2011, I-10873, ECLI:EU:C:2011:708; BFH v. 18.12.2008, V R 55/06.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

dig, den Anwendungsbereich solcher Warencodes auch für Mehrwertsteuerzwecke zu interpretieren.²⁷

Allerdings hat er in bestimmten Fällen entschieden, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zollrecht nicht auf die spezifische Situation eines Steuerpflichtigen im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem übertragbar ist, da zwischen diesem System und dem Zollerhebungssystem der Union Unterschiede bestehen im Hinblick auf deren Struktur, Gegenstand und Zweck.²⁸ Dies kann auch bei den besonderen Verbrauchsteuern der Fall sein.²⁹ Denn eine Verbrauchsteuer (hierzu gehört auch die Umsatzsteuer) soll den Verbrauch einer Ware in einem bestimmten EU-Mitgliedstaat besteuern; gelangt eine Ware gar nicht in den Wirtschaftskreislauf eines Mitgliedstaats (z. B. weil sie zerstört wurde oder das Steuergebiet der Union verlassen hat), dann ist der Grund für die Erhebung einer Verbrauchsteuer entfallen, was der Steuerpflichtige ggf. nachweisen muss. Im Übrigen soll der Verbrauch in demjenigen Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die Waren in den Wirtschaftskreislauf gelangen; der Ort der Entstehung einer Zollschuld und der einer Verbrauchsteuerschuld können also auseinanderfallen.³⁰

V. Unterschiedlicher territorialer Anwendungsbereich und Verfahren im Handel mit den Sondergebieten

Unterschiede zwischen Zoll-, Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerrecht bestehen auch im Hinblick auf ihren jeweiligen territorialen Anwendungsbereich.

Der Zolltarif der EU und **das Zollrecht** gelten für das gesamte Zollgebiet der Europäischen Union. Das EU-Zollgebiet umfasst die Gebiete der Mitgliedstaaten³¹ mit Ausnahme der folgenden Gebiete:

- die Färöer Inseln und Grönland (Dänemark);
- Helgoland und das Gebiet Büsingen (Deutschland);
- Ceuta und Melilla (Spanien);
- die französischen Überseegebiete (Neukaledonien, Französisch-Polynesien, die französischen Süd- und Antarktische Gebiete, Wallis und Futuna), Saint-Pierre und Miquelon;
- Livigno (Italien);
- Aruba und die niederländischen Antillen (Niederlande).

Die französischen Übersee-Départements (Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy, Saint Martin, Mayotte), die Azoren, Madeira und die Kanari-

27 EuGH v. 8.11.1990, C-231/89, Gmurzynska-Bscher/OFD Köln, Slg. 1990, I-4003, ECLI:EU:C:1990:386.

28 EuGH v. 21.2.2008, C-271/06, Netto Supermarkt/Finanzamt Malchin, Slg. 2008, I-771, ECLI:EU:C:2008:105.

29 Vgl. EuGH v. 8.3.2011, C-333/11, Febetra/Belgien, ECLI:EU:C:2012:134; Anm. Lux in AW-Prax 2012, 305.

30 EuGH v. 10.7.2019, C-26/18, Federal Express/HZA Frankfurt am Main, ECLI:EU:C:2019:579.

31 Art. 52 EUV, Art. 355 und Anhang II AEUV, Art. 4 UZK.

schen Inseln fallen in den Anwendungsbereich des EU-Vertrags und sind Teil des EU-Zollgebiets.³²

Monaco liegt außerhalb des Anwendungsbereichs des EU-Vertrags, ist aber kraft eines Zollabkommens zwischen Frankreich und Monaco³³ dennoch Teil des EU-Zollgebiets.

Das Gebiet von Nordirland wird aufgrund des Nordirland-Protokolls zum Austrittsabkommen des Vereinigten Königreichs mit der Union in zoll-, umsatzsteuer- und verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht weitgehend so behandelt, als ob es zum Zoll- und Steuergebiet der Union gehört.³⁴

Im Handel mit den nicht zum EU-Zollgebiet gehörenden Gebieten gelten die Zollvorschriften, wobei allerdings teilweise Sonderregeln bestehen (vgl. Art. 140 Abs. 2 UZK-DA in Bezug auf Helgoland).

Obwohl in der EU für die **Mehrwertsteuer** und die besonderen **Verbrauchssteuern** ein gemeinsamer Rechtsrahmen existiert, hat jeder Mitgliedstaat sein eigenes Steuergebiet, sodass Transaktionen innerhalb dieses Gebiets besteuert werden können. Es bedarf ferner spezieller Regelungen für Transaktionen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten.

Die gemeinsamen Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuervorschriften sind innerhalb des Gebiets der Mitgliedstaaten anzuwenden; einige Gebiete fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich der EU-Gesetzgebung (und damit auch nicht unter die MwStSystRL und VStSystRL). Über die Ausnahmen hinaus, die im Hinblick auf das EU-Zollgebiet gelten, wird die europäische Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuergesetzgebung auch in folgenden zur EU gehörenden Gebieten (sog. Drittgebieten) nicht angewendet (Art. 6 Abs. 1 MwStSystRL, Art. 4 Abs. 2, 3 VStSystRL):

- die Kanarischen Inseln (Spanien);
- die französischen Übersee-Départements (Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy, Saint Martin, Mayotte);
- der Berg Athos (Griechenland);
- die Ålandinseln (Finnland).

Die unterschiedlichen territorialen Anwendungsbereiche wirken sich auf die zu beachtenden **Förmlichkeiten** und **Verfahren** aus.

Von außerhalb der EU importierte Waren, die sich unter Nichterhebung des Zolls im externen Versandverfahren oder im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befinden, können ohne Einfuhrumsatzsteuer- und Verbrauchsteuerförmlichkeiten zu ihrem Bestimmungsort in einem anderen EU-Mitgliedstaat befördert werden (Art. 61 MwStSystRL). Das Gleiche gilt für Waren, die im Rahmen der aktiven Veredelung, des Zolllagerverfahrens oder der vorübergehenden Verwahrung befördert werden (Art. 71 MwStSystRL).

Im Verbrauchsteuerrecht können Waren (sofern keine zollrechtliche Nichterhebungsregelung anwendbar ist) in einen anderen Mitgliedstaat im Rahmen des besonderen Steueraus-

³² Art. 349 und 355 AEUV.

³³ Art. 3 Abs. 2 Buchst. a ZK.

³⁴ ABl. 2020 Nr. L 29, 7.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

setzungsverfahrens EMCS befördert werden (Art. 16–28 VStSystRL 2020/262), das in der Regel die Verwendung eines elektronisches Verwaltungsdokuments nach Art. 20 VStSystRL 2020/262 erfordert.

Aufgrund des unterschiedlichen territorialen Anwendungsbereichs des EU-Zollgebiets und des EU-Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuergebiets sind beim Eingang aus den besonderen Steuergebieten der Mitgliedstaaten (die von den europäischen Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerregeln ausgenommen sind) die Zollförmlichkeiten für Einfuhren anzuwenden (Art. 275 MwStSystRL, Art. 2 und 5 VStSystRL 2020/262, Art. 1 Abs. 3 UZK). Dies bedeutet, dass die Waren beim Eingang gestellt werden müssen (Art. 114 UZK-DA) und dass eine Zollanmeldung abgegeben werden muss (Art. 134 UZK-DA). Da diese Gebiete jedoch Teil des EU-Zollgebiets sind, sind nur die Einfuhrumsatzsteuer und ggf. eine besondere Verbrauchsteuer – aber kein Zoll – zu entrichten, wenn die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden. Falls aus diesen Gebieten kommende Waren auf dem Weg zu ihrem Bestimmungsort einen weiteren Mitgliedstaat durchqueren (z. B. von den Kanaren über das spanische Festland nach Frankreich), so ist das interne Unionsversandverfahren anzuwenden (Art. 276 MwStSystRL, Art. 188 UZK-DA).

Wenn Waren von einem Ort, der zum EU-Mehrwertsteuer- bzw. Verbrauchsteuergebiet gehört, zu einem der besonderen Steuergebiete innerhalb des EU-Zollgebiets verbracht werden sollen, ist eine Ausfuhranmeldung nach den zollrechtlichen Regeln abzugeben (Art. 279 MwStSystRL, Art. 2 Abs. 2 VStSystRL 2020/262, Art. 134 Abs. 1 Buchst. d UZK-DA). Dies ermöglicht eine Befreiung von der Mehrwertsteuer bzw. eine Beendigung der Beförderung im Verbrauchsteueraussetzungsverfahren in gleicher Weise wie eine Ausfuhr aus dem EU-Zollgebiet.

VI. Unterschiedliche Tragweite und Gegenstände der belasteten Transaktionen

Das **Zollrecht** erfasst nur den Handel mit **Waren** und auch nur mit solchen, die in das oder aus dem EU-Zollgebiet verbracht werden (Art. 1 UZK), mit Ausnahme der Ausweitung der zollrechtlichen Förmlichkeiten auf Güterbewegungen aus und nach bzw. zwischen den besonderen Steuergebieten (siehe oben V.). Folglich werden Warenbewegungen innerhalb eines Mitgliedstaats oder zwischen den Mitgliedstaaten vom Zollrecht grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, in die EU verbrachte Waren wurden noch nicht in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt oder in der EU befindliche Waren wurden zur Verbringung aus dem Zollgebiet angemeldet. Zölle werden normalerweise nur auf Importe erhoben. Die Zollbelastung trägt in der Regel der Importeur, der im Normalfall den Zoll auf seine Preise aufschlägt. Der Zoll wird unabhängig davon erhoben, ob die Güter von einer Privatperson oder von einem Unternehmer importiert werden (allerdings gibt es Unterschiede im Hinblick auf Vereinfachungen bei der Zollanmeldung, Zollbefreiungen und die Möglichkeit, einen pauschalen Zollsatz zu beantragen, siehe hierzu Kapitel 2).

Obwohl Zölle nur auf Waren erhoben werden, werden bestimmte darauf bezogene Dienstleistungen als Teil des **Zollwertes** angesehen und deren Wert geht damit in die Zollbemessungsgrundlage ein.³⁵

Auch die **VStSystRL** erfasst nur den Handel mit Waren, und zwar nur mit **bestimmten Waren** (Energie-, Alkohol- und Tabakerzeugnisse). Im Übrigen dürfen die Mitgliedstaaten weitere Waren einer Verbrauchsteuer unterwerfen, wie z. B. in Deutschland der Kaffeesteuer.

Die **Mehrwertsteuerregeln** erfassen sowohl den Handel mit **Waren** als auch mit **Dienstleistungen**. Ferner gelten sie für den Handel

- *innerhalb* eines Mitgliedstaats,
- *zwischen* den Mitgliedstaaten und
- gegenüber *Drittländern* (nur dieser Bereich wird – soweit es um Waren geht – auch vom Zollrecht erfasst).

Das Gleiche gilt, auf besondere Waren bezogen, auch für das besondere **Verbrauchsteuerrecht**.

Die Erhebung von **Zöllen** ist nicht abhängig von einem **Verkauf**. Wenn zollpflichtige Einfuhrwaren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, entsteht eine Zollschuld (Art. 77 UZK), unabhängig davon, ob ein Vertrag mit einer Person im Ausfuhrland besteht. Das trifft auch für die besonderen **Verbrauchssteuern** und die Einfuhrumsatzsteuer zu. Die **allgemeine Umsatzsteuer** steht dagegen regelmäßig im Zusammenhang mit einem Verkauf von Waren oder Dienstleistungen und erfasst grundsätzlich auch Verkäufe von Waren, die sich in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (z. B. in einem Zolllager) befinden (siehe hierzu Kapitel 2 IV. 1).

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass für die **Ausfuhr von Waren** aus der EU normalerweise eine **Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerbefreiung** gewährt wird. Hingegen ist die Ausfuhr von Waren grundsätzlich **keinen Zöllen** unterworfen, eine Erstattung von bei der Einfuhr gezahlten Zöllen im Falle der Wiederausfuhr ist nur ausnahmsweise möglich.³⁶ Deshalb ist es wichtig, in das Zollgebiet verbrachte Nicht-Unionswaren in eine Zollregelung zu überführen, welche die Zollerhebung aussetzt (z. B. Zolllager), oder sie in der – zeitlich befristeten – vorübergehenden Verwahrung zu belassen, wenn noch nicht bekannt ist, ob diese Waren in der EU verbleiben oder wieder ausgeführt werden sollen. Diese Zollregelungen setzen gleichzeitig auch die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer und einer etwaigen besonderen Verbrauchsteuer aus (Art. 61, 156 MwStSystRL, Umkehrschluss aus Art. 6 Abs. 1 Buchst. b VStSystRL 2020/262).

35 Siehe z. B. EuGH v. 23.2.2006, C-491/04, Dollond & Aitchison/Commissioners of Customs & Excise, Slg. 2006, I-2129, ECLI:EU:C:2006:144, sowie Kapitel 14 III. 1.1.

36 Insbesondere bei einer Wiederausfuhr schadhafter Waren gem. Art. 118 UZK.

VII. Unterschiedliche Definition der Steuerschuldentstehung und des Steuerschuldners im Falle der Einfuhr

Eine **Einfuhrzollschuld** entsteht normalerweise dann und dort, wenn und wo die Einfuhrwaren den Zollbehörden gestellt, zur Überlassung zum freien Verkehr angemeldet und – möglicherweise nach Überprüfung der Anmeldung, der beigefügten Unterlagen oder der Waren durch die Zollbehörden und der Entrichtung der Eingangsabgaben – dem Anmelder überlassen werden (Art. 77, 172, 188 und 194 UZK). Werden die Waren in der zollrechtlichen Buchführung des Anmelders zum freien Verkehr angemeldet (z. B. weil sie sich bereits in einem Zolllager befinden, sog. Anschreibeverfahren),³⁷ entsteht die Zollschuld dort, wo die Eintragung der Waren in die Bücher des Anmelders erfolgt (Art. 87 Abs. 1 UZK).

Eine Zollschuld kann auch durch eine Verletzung der Zollvorschriften – wie etwa eine vorschriftswidrige Einfuhr oder den Verlust von unverzollten Importwaren – entstehen (Art. 79 UZK, für weitere Details siehe Kapitel 4).

Zollschuldner ist bei einer Überführung in den freien Verkehr der Anmelder und bei indirekter Vertretung sowohl der Vertreter als auch der Vertretene sowie ggf. die Person, welche falsche Angaben für die Zollanmeldung gemacht hat (Art. 77 Abs. 3 UZK, siehe hierzu Kapitel 2, III.). Entsteht die Zollschuld aufgrund eines Verstoßes gegen die Zollvorschriften, so sind Zollschuldner insbesondere die Personen (Art. 79 Abs. 3, 4 UZK), die

- gegen eine zollrechtliche Pflicht verstoßen bzw. eine solche Pflicht nicht erfüllt haben,
- an dem Verstoß beteiligt waren oder von ihm profitiert haben oder
- eine Voraussetzung für die beantragte Zollbehandlung (z. B. Vorliegen einer Bewilligung) nicht erfüllt haben.

Die **Einfuhrumsatzsteuerschuld** und die **Verbrauchsteuerschuld** entstehen dann und dort, wenn und wo die Einfuhr der Waren erfolgt. Solange die Waren einer zollrechtlichen Regelung unterliegen, welche die Abgabenerhebung aussetzt, entsteht noch keine Einfuhrumsatzsteuer- und Verbrauchsteuerschuld (Art. 71 MwStSystRL, Art. 6 VStSystRL 2020/262). Darüber hinaus entsteht eine Steuerschuld, wenn Waren aus einem besonderen Steuergebiet innerhalb des EU-Zollgebiets (die den zollrechtlichen Status von Unionswaren haben) in das Steuergebiet eines Mitgliedstaats verbracht werden (für weitere Details siehe Kapitel 2).

Wer **Einfuhrumsatzsteuerschuldner** ist, wird durch den jeweils zuständigen Mitgliedstaat bestimmt (Art. 201, 202 MwStSystRL). In einigen Mitgliedstaaten (z. B. Deutschland und Österreich) ist der Zollschuldner grundsätzlich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (§ 21 Abs. 2 UStG, § 2 Abs. 1 österreichisches ZollR-DG, § 26 Abs. 1 österreichisches UStG). In anderen Mitgliedstaaten ist dagegen der Eigentümer oder der Empfänger der Waren oder sein Steuervertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Die Einfuhrumsatz-

³⁷ Art. 182 UZK.

steuer darf von dem Steuerpflichtigen abgezogen werden, der die Waren im Rahmen seiner steuerpflichtigen Aktivitäten verwendet (Vorsteuerabzug). Das ist, ausgehend von der jetzigen Praxis der meisten Mitgliedstaaten, der Eigentümer der Waren, obwohl die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer weder von dem Recht, über die Waren zu verfügen, noch von der Existenz eines Umsatzgeschäfts abhängt. Infolgedessen sind derzeit Vertreter des Steuerschuldners in den meisten Mitgliedstaaten nicht dazu berechtigt, die Einfuhrumsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuererklärung abzuziehen (für weitere Details siehe Kapitel 3–5).

Für den Vorsteuerabzug bzw. eine Umsatzsteuererstattung muss der Steuerpflichtige über ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument verfügen, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und die fällige Umsatzsteuer angibt oder ihre Berechnung ermöglicht (Art. 178 Buchst. e MwStSystRL). Entsprechend muss der Steuerpflichtige sorgsam auf die Einhaltung dieser Voraussetzungen achten. Dies gilt insbesondere, wenn der Auftragnehmer zur Reparatur oder Weiterverarbeitung Waren für einen außerhalb EU ansässigen Kunden importiert. Ist einer Wiederausfuhr beabsichtigt, kann die Einfuhrumsatzsteuerpflicht durch die Nutzung der aktiven Veredelung vermieden werden.

In Fällen einer **vorschriftswidrigen Einfuhr** bzw. eines Verstoßes gegen zollrechtliche Pflichten im Rahmen eines Zollverfahrens oder der vorübergehenden Verwahrung verweisen die MwStSystRL und die VStSystRL für die Entstehung der Steuerschuld indirekt auf die zollrechtlichen Vorgaben (Art. 71 MwStSystRL, Art. 3 Nr. 8 und Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262). Die Entstehung einer Zollschuld bedeutet jedoch nicht notwendigerweise, dass auch eine Einfuhrumsatzsteuer- bzw. Verbrauchsteuerschuld entstanden ist (für weitere Details siehe Kapitel 4).

Einfuhrumsatzsteuerschuldner ist gem. Art. 201, 202 MwStSystRL grundsätzlich die Person (es können auch mehrere sein), die im Recht der Mitgliedstaaten als Schuldner bestimmt wird (dies kann auch der Zollschuldner sein). In einigen Mitgliedstaaten (z. B. Deutschland und Österreich) ist der Zollschuldner auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (§ 21 Abs. 2 UStG, § 2 Abs. 1 österreichisches ZollR-DG, § 26 Abs. 1 österreichisches UStG). In anderen Mitgliedstaaten ist dagegen der Eigentümer oder der Empfänger der Waren oder sein Stellvertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Verbrauchsteuerschuldner ist bei einer Einfuhr die Person, die verbrauchsteuerpflichtige Waren anmeldet oder in deren Namen diese Waren bei der Einfuhr angemeldet werden, und – im Falle des unrechtmäßigen Eingangs – jede andere an dem Verstoß beteiligte Person (Art. 7 Abs. 1 Buchst. d VStSystRL 2020/262).

Bei der Frage des Abgabenschuldners zeigt sich das bereits angesprochene **unterschiedliche EU-weite Harmonisierungsniveau** der drei Rechtsgebiete: Art. 201 MwStSystRL überlässt es den Mitgliedstaaten weitgehend, die Person des **Steuerschuldners** für die **EUST** zu bestimmen, während die Art. 77–79 UZK für jede Art der Zollschuldentstehung auch die Person des **Zollschuldners** ohne Spielraum für die Mitgliedstaaten festlegen. Der **Verbrauchsteuerschuldner** wird nach Art. 7 VStSystRL 2020/262 wie im Zollrecht bestimmt: Hinsichtlich der Einfuhr (Abs. 1 Buchst. d) ist derjenige Steuerschuldner, der auch nach Art. 77 Abs. 3 Satz 1 UZK Zollschuldner ist; bei Unregelmäßigkeiten „jede andere an diesem unrechtmäßigen Eingang beteiligte Person“, auch das entspricht Art. 79 Abs. 3 UZK.

VIII. Unterschiedliche Erhebungsmechanismen und Träger der Abgabenlast

Der Betrag des **Zolls** wird grundsätzlich anhand der Angaben in der Zollanmeldung von den Zollbehörden berechnet, festgesetzt und dem Zollschuldner mit einer Zahlungsaufforderung mitgeteilt (Art. 101, 102 UZK). Eine Selbstberechnung durch den Zollschuldner ist insoweit die Ausnahme (Art. 102 Abs. 2 und Art. 185 Abs. 1 UZK). Die Belastung durch den Zoll trägt der Importeur unabhängig davon, ob er als Steuerpflichtiger auftritt oder nicht, da für Zölle keine Abzugsberechtigung gegenüber dem Staat besteht.

In anderen Fällen als der Einfuhr werden die **Umsatzsteuer** und die besonderen **Verbrauchsteuern** grundsätzlich vom Steuerschuldner berechnet und an die Steuerbehörde gezahlt, der die Waren an den Kunden liefert und der vom Abnehmer das Entgelt (einschließlich der Umsatzsteuer und Verbrauchsteuer) erhält. Die Steuerpflichtigen treten als Steuereintreiber für den Staat und im Interesse des nationalen Haushalts auf; sie sind für die Zahlung der Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuer verantwortlich, auch wenn diese als Verbrauchsteuer (wegen der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Steuerpflichtige bzw. des Steueraussetzungsverfahrens) letztlich den Konsumenten belastet.

Die **Einfuhrumsatzsteuer** und die bei der **Einfuhr** anfallenden besonderen **Verbrauchsteuern** werden allerdings in vielen Mitgliedstaaten (u. a. Deutschland, in Österreich ist dies hinsichtlich der EUSt eine von zwei Optionen) auch für Steuerpflichtige zusammen mit dem Zoll erhoben; die Abzugsberechtigung der EUSt durch den Steuerpflichtigen ist jedoch unabhängig von der Art der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer. Erforderlich ist eine Steueranmeldung, in der alle steuerpflichtigen Gegenstände nach Art, Menge und den sonstigen für die Bemessung erheblichen Merkmalen anzugeben sind. Diese Steueranmeldung steht einem Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.³⁸

Die Mitgliedstaaten sind dazu berechtigt und verpflichtet, die Einzelheiten für die Zahlung der **Einfuhrumsatzsteuer** festzulegen (Art. 211 MwStSystRL). In der Praxis bedeutet dies, dass die Mitgliedstaaten eine oder mehrere der folgenden Methoden für die Festlegung der rechtlichen Voraussetzungen anwenden können:

(1) *Zahlung anlässlich der Überlassung der Waren zum zollrechtlich freien Verkehr durch die Zollbehörde.*

(2) *Zahlungsaufschub* für die Einfuhrumsatzsteuer. In einem solchen Fall wird die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer für einen bestimmten Zeitraum aufgeschoben. In der Regel wird immer dann ein Zahlungsaufschub gewährt, wenn vereinfachte Zollanmeldungen oder das Anschreibeverfahren zur Überführung in den freien Verkehr verwendet werden. Denn die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer ist hier kaum möglich, da der Zollbetrag in die Besteuerungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer eingeht (Art. 78 Buchst. a MwStSystRL) und die Zölle zu diesem Zeitpunkt noch nicht berechnet sind.

(3) *Entkoppelung* der Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer von der Zollerhebung. Die Mitgliedstaaten können die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer auch auf die reguläre Um-

³⁸ Vgl. §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167, 168 i. V. m. § 164 Satz 1 AO.

satzsteueranmeldung verschieben. Diese Vereinfachung bedeutet, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht bei Überführung der Waren in den freien Verkehr an die Zollbehörden gezahlt wird, sondern sie zusammen mit allen Umsatzsteuerzahlungen und -abzügen in der (üblicherweise monatlichen) Umsatzsteuererklärung angemeldet wird. So wird die Einfuhrumsatzsteuer zum Gesamtbetrag der zu zahlenden Umsatzsteuer addiert. Ist die Einfuhrumsatzsteuer abzugsfähig (was bei Steuerpflichtigen in der Regel der Fall ist), so muss der Steuerpflichtige diesen Betrag nicht an die Steuerbehörden entrichten, da dieser Betrag mit dem Umsatzsteuerbetrag verrechnet wird, den der Steuerpflichtige für seine Verkäufe und innergemeinschaftlichen Erwerbe innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats zu zahlen hat (dies ist bei der ersten Alternative nicht der Fall, weil die Einfuhrumsatzsteuer zunächst gezahlt werden muss und erst dann in der regulären Umsatzsteuererklärung in Abzug gebracht werden kann; bei der zweiten Alternative kann diese Wirkung vermieden werden).³⁹

Die überwiegende Mehrheit der Mitgliedstaaten kombiniert die oben genannten Methoden. Die dritte Methode wird vor allem in Frankreich, der Tschechischen Republik, den Niederlanden und Dänemark verwendet, während andere Mitgliedstaaten die unverzügliche Zahlung (bzw. bei vereinfachten Verfahren den Zahlungsaufschub) als Grundregel für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer verwenden.

IX. Abzugsberechtigung, Steueraussetzungsverfahren

Im Gegensatz zu den Zöllen wird die **Mehrwertsteuer** (mit einigen Ausnahmen) in allen Phasen *sukzessiver Verkäufe* erhoben, bis die Waren den Endverbraucher erreicht haben. Das gemeinsame Mehrwertsteuer-System wird nach Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL „bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt“. Allerdings kann ein Steuerpflichtiger (der Unternehmer) die an seine Lieferanten gezahlte Mehrwertsteuer von seiner eigenen Mehrwertsteuerschuld gegenüber dem Fiskus abziehen, wenn diese Waren seine steuerpflichtigen Aktivitäten betreffen.⁴⁰

Werden der **Einfuhrumsatzsteuer** unterliegende Waren für die steuerpflichtige Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet, so kann dieser die Einfuhrumsatzsteuer in der regulären Umsatzsteuererklärung von dem seine Verkäufe im Inland und seine innergemeinschaftlichen Erwerbe im betreffenden Mitgliedstaat zu zahlenden Mehrwertsteuerbetrag abziehen. Die Einfuhrumsatzsteuer darf von dem Steuerpflichtigen abgezogen werden, der die Waren im Rahmen seiner steuerpflichtigen Aktivitäten verwendet. Das ist, ausgehend von der jetzigen Praxis der meisten Mitgliedstaaten, der Eigentümer der Waren, obwohl die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer weder von dem Recht, über die Waren zu verfügen,

39 Der EuGH v. 29.3.2012, C-414/10, Véleclair, Rn. 33, lässt den Vorsteuerabzug bereits dann zu, wenn die Einfuhrumsatzsteuer durch Bescheid festgesetzt, also noch nicht bezahlt ist. In Deutschland darf der Vorsteuerabzug bei Zahlungsaufschub bereits in dem Monat geltend gemacht werden, in dem die EUSt entstanden ist, siehe Kapitel 2 IV. 5.

40 Art. 1 Abs. 2 und Art. 168 MwStSystRL.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

noch von der Existenz eines Umsatzgeschäfts abhängt. Infolgedessen sind derzeit Vertreter in den meisten Mitgliedstaaten nicht dazu berechtigt, die Einfuhrumsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuererklärung abzuziehen (für weitere Details siehe Kapitel 11). Durch das Recht auf Vorsteuerabzug trägt im Ergebnis der Endverbraucher die Last der Einfuhrumsatzsteuer. Formaler Steuerschuldner und Träger der Steuerlast sind also nicht identisch.

Steuerpflichtige, die nicht im Einfuhrmitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke registriert sind, können eine Erstattung über das Mehrwertsteuererstattungsverfahren beantragen (dieser Antrag muss in der EU elektronisch gestellt werden).⁴¹ Besteht jedoch für den Steuerpflichtigen eine Verpflichtung zur Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke (z. B. weil er in dem betreffenden Mitgliedstaat innerstaatliche Umsätze tätigt), so braucht er keinen Antrag auf Erstattung zu stellen, weil er den Erstattungsbetrag nach der Registrierung in der regulären Umsatzsteuererklärung geltend machen kann.

Zu dem gleichen Ergebnis führt im Bereich der besonderen **Verbrauchsteuern** das Steueraussetzungsverfahren,⁴² das bei ordnungsgemäßem Ablauf mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder der Ausfuhr endet. Das § 54 EnergieStG sieht für bestimmte begünstigte Verwendungszwecke eine teilweise Steuerentlastung vor.

Hingegen ist der **Zollschuldner** auch Träger der Zolllast und muss diese in der Regel in seinen Preisen berücksichtigen (was ja auch der Zweck des Zolls ist, siehe oben II.).

Ein Abzugsverfahren wie bei der Einfuhrumsatzsteuer gibt es weder für Zölle noch für Verbrauchsteuern. Nach den zollrechtlichen Regeln bestehen nur die Möglichkeiten einer Zahlung innerhalb der im Zollbescheid festgesetzten Frist, eines Zahlungsaufschubs und sonstiger Zahlungserleichterungen (Art. 108, 110 und 112 UZK).

X. Unterschiedliche Registrierungs-, Melde- und Nachweispflichten

Ein Wirtschaftsbeteiligter, der **Zollanmeldungen** abgibt, muss sich bei den Zollbehörden des Mitgliedstaats seiner Niederlassung **registrieren** lassen (Art. 9 UZK). Er erhält eine **EORI-Nummer**,⁴³ die für den Zollbereich in der gesamten EU gültig ist und in einer Datenbank der Kommission gespeichert wird. Auch die Registrierungsnummern für zugelassene Wirtschaftsbeteiligte (AEO), denen bestimmte Erleichterungen gewährt werden, sind auf EU-Ebene gespeichert.⁴⁴

In Bezug auf die **EUSt** allein brauchen sich Steuerpflichtige nicht für steuerliche Zwecke in einem Mitgliedstaat registrieren zu lassen. Es besteht allerdings eine Registrierungspflicht in Bezug auf sonstige steuerpflichtige Transaktionen wie den Verkauf von Waren innerhalb des Mitgliedstaats, der von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferung in einen anderen Mit-

41 Richtlinie 2008/9/EG für in der EU ansässige Steuerpflichtige und Richtlinie 86/560/EWG für außerhalb der EU ansässige Steuerpflichtige; siehe hierzu Kapitel 11, III.

42 Art. 3 Nr. 7 und Art. 6 VStSystRL 2020/262.

43 Art. 3–6 UZK-DA, Art. 7 UZK-IA; EORI ist die Abkürzung für Economic Operator Registration Identification; siehe hierzu Kapitel 13, I.

44 https://ec.europa.eu/taxation_customs/online-services-and-databases-customs_de.

gliedstaat oder dem innergemeinschaftlichen Erwerb (Art. 214–216 MwStSystRL). Die insbesondere für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehene **Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer** wird in jedem Mitgliedstaat separat vergeben (in Deutschland besteht zusätzlich die vom zuständigen Finanzamt zugeteilte **Umsatzsteuernummer**).

Steuerpflichtige, die nicht im Einfuhrmitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke registriert sind, können eine Erstattung über das Mehrwertsteuererstattungsverfahren beantragen (dieses erfolgt für Steuerpflichtige in der EU elektronisch, siehe hierzu Kapitel 11).⁴⁵ Besteht jedoch für den Steuerpflichtigen eine Verpflichtung zur Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke in einem bestimmten Mitgliedstaat, so braucht er keinen Antrag auf Erstattung zu stellen, weil er den Erstattungsbetrag nach der Registrierung in der regulären Umsatzsteuererklärung geltend machen kann.

Das **Verbrauchssteuerrecht**⁴⁶ sieht eine **Registrierung** folgender Wirtschaftsbeteiligter vor:

- zugelassene Lagerinhaber,
- registrierte Empfänger und
- registrierte Versender.

Darüber hinaus sind auch alle Steuerlager zu registrieren. Zu diesem Zweck wird eine **Verbrauchssteuernummer** für den Wirtschaftsbeteiligten bzw. Lagerort erteilt. Diese Informationen werden von der Kommission in der Datenbank SEED (System for Exchange of Excise Data)⁴⁷ gespeichert und können dort abgerufen werden, z. B. um zu klären, ob der Käufer tatsächlich zum Empfang verbrauchssteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung berechtigt ist⁴⁸.

Sowohl im Zoll- als auch im Mehrwertsteuerrecht sind **Rechnungen** ein wichtiger Nachweis für die Berechnung des Zolls bzw. die berechnete, abgeführte und ggf. abzugsfähige Umsatzsteuer. Form und Inhalt einer Einfuhrrechnung sind im **EU-Zollrecht** nicht vorgegeben, da in den Ausfuhrländern unterschiedliche Regeln für Rechnungen gelten. Der internationale Handel wäre erschwert, wenn jedes Einfuhrland eigenständige Anforderungen für Einfuhrrechnungen stellen würde. Aus diesem Grunde bestehen UN-Empfehlungen über das Format und den wesentlichen Inhalt von Rechnungen (UN-Layout Key). Art. 226 MwStSystRL gibt dagegen für umsatzsteuerliche Zwecke Form und Inhalt einer Rechnung vor⁴⁹. Für Verbrauchssteuer- und Einfuhrumsatzsteuerzwecke bestehen insoweit keine besonderen Regeln.

Nach der Rechtsprechung des EuGH können die zuständigen Behörden **Beweise** dafür verlangen, dass ein Recht auf **Mehrwertsteuerbefreiung** für eine Ausfuhr oder innerge-

45 Richtlinie 2008/9/EG, ABl. 2008 Nr. L 44, 23, für in der EU ansässige Steuerpflichtige und Richtlinie 86/560/EWG, ABl. 1986 Nr. L 326, 40, für außerhalb der EU ansässige Steuerpflichtige.

46 Art. 19 VO (EU) Nr. 389/2012, ABl. 2012 Nr. L 121, 1.

47 https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/seed/seed_home.jsp.

48 Für weitere Details zur Registrierung und Erteilung einer EORI- bzw. Steuernummer siehe Kapitel 13.

49 Für weitere Details siehe Kapitel 14.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

meinschaftliche Lieferung besteht.⁵⁰ Soweit keine Regelung auf EU-Ebene vorliegt, ergeben sich aus dem nationalen Recht unterschiedliche Anforderungen.

In Bezug auf die **Ausfuhr**

- lassen einige Mitgliedstaaten (z. B. Italien) nur den Ausgangsnachweis zu, den die Zollbehörden im Rahmen des Ausfuhrverfahrens ausstellen, während
- andere Mitgliedstaaten (z. B. Österreich, Luxemburg) auch andere Nachweise gegenüber den Finanzbehörden (z. B. Transportdokumente) zulassen.

Darüber hinaus fordern einige Mitgliedstaaten für jeden Ausfuhrvorgang einen Nachweis an. Andere Mitgliedstaaten verlangen die Vorlage entsprechender Nachweise nur gelegentlich.

In Deutschland ist der Ausfuhrnachweis in §§ 8 ff. UStDV geregelt. Im Regelfall des elektronischen Ausfuhrverfahrens wird der Belegnachweis, sowohl bei Versendung als auch bei Beförderung, über den von der Ausfuhrzollstelle vermittelten „Ausgangsvermerk“ oder „Alternativ-Ausgangsvermerk“ geführt.⁵¹

Auch für die steuerbefreite **Lieferung** in einen **anderen Mitgliedstaat** werden von den Mitgliedstaaten teilweise unterschiedliche Nachweise verlangt, obwohl Art. 45a MwStDVO⁵² eine unionsweite Regelung hierzu enthält.

Auch **verbrauchsteuerpflichtige** Waren können – unter Steueraussetzung – aus einem Steuerlager oder von dem Ort der Einfuhr zu einem Ort befördert werden, an dem sie das Gebiet der Union verlassen (Art. 16 Abs. 1 Buchst. a Ziff. iii und Buchst. b VStSystRL 2020/262). Dabei ist in der Regel zwingend das IT-Verfahren EMCS (Excise Movement and Control System) anzuwenden (Art. 20 ff. VStSystRL 2020/262), das im Falle der Ausfuhr mit dem zollrechtlichen IT-Verfahren ATLAS-Ausfuhr verknüpft ist.⁵³

Die Melde- und **Berichtspflichten** beschränken sich nach dem **Zollrecht** bei einer Einfuhr im Wesentlichen auf die Abgabe einer Zollanmeldung, ggf. in Form einer vereinfachten und einer ergänzenden Anmeldung. Die Zollanmeldung deckt in der Regel auch die Anforderungen für Zwecke der Einfuhrumsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern ab. Die Nutzung bestimmter Zollverfahren und Vereinfachungen erfordert eine Bewilligung. Im Falle der aktiven Veredelung und ggf. auch der Endverwendung ist zusätzlich eine Abrechnung erforderlich (Art. 175 UZK-DA) und bei den besonderen Verfahren (außer Versand) sowie bei der vorübergehenden Verwahrung sind in der Regel **Aufzeichnungen** zu führen (Art. 148 Abs. 4 bzw. Art. 215 UZK, Art. 116 bzw. 178 UZK-DA). Ein zugelassener Wirtschaftsbeteiligter (Authorised Economic Operator – AEO) sowie sonstige Bewilligungsinhaber müssen die Zollbehörde außerdem unterrichten, wenn Schwierigkeiten bei der Einhaltung der Vorschriften auftreten oder wenn Umstände eingetreten sind, die sich auf

50 Vgl. EuGH v. 27.9.2007, C-146/05, Collée/Finanzamt Limburg an der Lahn, Slg. 2007, I-7861, ECLI:EU:C:2007:549.

51 Vgl. ausführlich Scheller/Schrömbges, Grenzüberschreitender Warenverkehr aus Sicht der Umsatzsteuer, 2011, 127 ff.

52 Eingefügt durch VO (EU) 2018/1912, ABl. EU 2018 Nr. L 311, 10.

53 Vgl. dazu ausführlich Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, 70 ff.; dies., ZfZ 2009, 161 ff.

die Aufrechterhaltung oder den Inhalt ihrer Bewilligung auswirken können (Art. 23 Abs. 2 UZK).

Im Hinblick auf die **Mehrwertsteuer** sind insbesondere eine Mehrwertsteuererklärung (Art. 250–261 MwStSystRL) und für Lieferungen in andere Mitgliedstaaten eine zusammenfassende Meldung (Art. 262–271 MwStSystRL) abzugeben. Dabei müssen folgende Transaktionen den Finanzbehörden gemeldet werden:

- Verkäufe innerhalb des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist,
- Lieferungen in andere Mitgliedstaaten,
- Erwerbe aus anderen Mitgliedstaaten sowie
- innergemeinschaftliche Lieferungen, die im Rahmen des MwSt-Informationsaustauschsystems (MIAS)⁵⁴ an die betroffenen Mitgliedstaaten weitergeleitet werden.

Die Anforderungen für die EUSt werden im Rahmen der Zollanmeldung berücksichtigt, aber der Vorsteuerabzug erfolgt im Rahmen der Mehrwertsteuererklärung bzw. der periodischen Voranmeldung, soweit der Steuerpflichtige im betreffenden Mitgliedstaat registriert ist.

Für den Vorsteuerabzug bzw. eine Umsatzsteuervergütung muss der Steuerpflichtige über ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument (insbesondere den Abgabenbescheid) verfügen, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und die fällige Umsatzsteuer angibt oder ihre Berechnung ermöglicht (Art. 178 Buchst. e MwStSystRL). Entsprechend muss der Steuerpflichtige sorgsam auf die Einhaltung dieser Voraussetzungen achten. Dies gilt insbesondere, wenn der Auftragnehmer zur Reparatur oder Weiterverarbeitung Waren für einen außerhalb der EU ansässigen Kunden importiert. In solchen Fällen bietet das Zollverfahren der aktiven Veredelung die Möglichkeit einer zoll-, einfuhrumsatzsteuer- und verbrauchsteuerfreien Einfuhr, die durch die Wiederausfuhr der reparierten Waren erledigt wird (Art. 256 UZK).

Die **besonderen Verbrauchsteuern** sind, wenn sie nicht bei der Einfuhr durch die Zollbehörden zusammen mit dem Zoll und der Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt werden, ebenfalls Selbstveranlagungssteuern. Erforderlich ist eine Steueranmeldung, in der alle steuerpflichtigen Waren nach Art, Menge und den sonstigen für die Bemessung erheblichen Merkmalen anzugeben sind. Diese Steueranmeldung steht einem Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.⁵⁵ Auch für eine Beförderung unter Steueraussetzung ist eine Steueranmeldung vorgesehen (Art. 20 VStSystRL 2020/262).

54 VO (EU) Nr. 904/2010, ABl. 2010 Nr. L 268, 1; http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?locale=de; siehe hierzu Kapitel 9 unter I. 3.2.

55 Vgl. §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167, 168 i. V. m. § 164 Satz 1 AO.

XI. Unterschiedliche Bemessungsgrundlage

Zölle werden in der Regel auf den tatsächlichen Preis der eingeführten Waren erhoben, zu dem sie zur Ausfuhr in die EU verkauft wurden (Art. 70 UZK). Bestimmte Kosten werden hinzugerechnet, wenn sie nicht in diesem Preis enthalten sind. Dabei handelt es sich um (Art. 71 UZK):

- Provisionen und Maklerlöhne, ausgenommen Einkaufsprovisionen;
- die Kosten für Container und Verpackung;
- die Kosten für Transport und Versicherung bis zur EU-Grenze;
- den Wert bestimmter Waren und Dienstleistungen, die dem Käufer unentgeltlich oder zu einem ermäßigten Preis geliefert oder erbracht wurden, wie etwa in den Einfuhrwaren enthaltene Teile, bei der Herstellung der Einfuhrwaren verwendete Werkzeuge und Matrizen sowie außerhalb der EU erarbeitete Techniken und Entwürfe;
- Lizenzgebühren (z. B. für Patente oder Markenrechte), die der Käufer als Bedingung für das Kaufgeschäft zu zahlen hat.

Bestimmte in der Rechnung enthaltene Kostenelemente sind dagegen nicht Teil des Zollwerts, sofern sie spezifiziert werden können (Art. 71 UZK).⁵⁶ Dabei handelt es sich um:

- Beförderungskosten für die Waren nach ihrer Ankunft in der EU;
- Zahlungen für nach der Einfuhr vorgenommene Bau-, Errichtungs-, Montage- und Instandhaltungstätigkeit einschließlich technischer Unterstützung;
- Zinsen im Rahmen einer Finanzierungsvereinbarung;
- Kosten für das Recht, die eingeführten Waren in der EU zu vervielfältigen;
- Einkaufsprovisionen;
- Einfuhrabgaben, Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern, die in der EU zu zahlen sind.

Bei der **Einfuhrumsatzsteuer** wird der im Rahmen des Zollrechts festgestellte Wert der Waren als Steuerbemessungsgrundlage verwendet (Art. 85 MwStSystRL). Allerdings sind zusätzlich folgende Kosten einzubeziehen (Art. 86 MwStSystRL):

- Einfuhrzölle, besondere Verbrauchsteuern und andere Abgaben (wie etwa Kraftfahrzeugsteuer⁵⁷) und
- die Kosten für Verpackung, Beförderung, Provision und Versicherung sowie gleichartige Nebenkosten, die die Beförderung der Waren von der EU-Grenze zum Bestimmungsort betreffen.

Beförderungskosten, die im Zusammenhang mit der Einfuhr der Waren stehen, müssen also in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Allerdings werden Beförderungsleistungen nach der in Art. 44 MwStSystRL festgelegten Grundregel über den

⁵⁶ Zur Spezifizierung im Fall einer Lieferung „delivered duty paid“ siehe EuGH v. 15.7.2010, C-354/09, Gaston Schul/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 2010, I-7449, ECLI:EU:C:2010:439.

⁵⁷ Vgl. EuGH v. 28.7.2011, C-106/10, Lidl & Companhia/Fazenda Pública, Slg. 2011, I-7235, ECLI:EU:C:2011:526.

Ort von Dienstleistungen dort besteuert, wo der Kunde – falls es sich um einen Steuerpflichtigen handelt – ansässig ist. Es könnte daher eine Doppelbesteuerung in solchen Fällen entstehen, in denen die Transportkosten in dem zu besteuernenden Warenwert enthalten sind und gleichzeitig die Dienstleistung gesondert besteuert wird. Um dies zu vermeiden, sieht Art. 144 MwStSystRL vor, dass solche Dienstleistungen von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn sie im zu besteuernenden Wert der eingeführten Waren enthalten sind.

In den übrigen Fällen ermittelt der Lieferer den Mehrwertsteuerbetrag anhand des vereinbarten Entgelts und des – ermäßigten oder regulären – Steuersatzes und weist die Steuer in seiner Rechnung aus, soweit keine steuerbefreite Lieferung vorliegt.

Verbrauchssteuern werden grundsätzlich nach Mengeneinheiten erhoben. So ordnet die Strukturrichtlinie Nr. 92/83/EWG⁵⁸ für Alkohol und alkoholische Getränke für die Bierbesteuerung an, dass die Biersteuer „nach Anzahl Hektoliter/Grad Plato oder nach Anzahl Hektoliter/Grad vorhandener Alkoholgehalt“ festgesetzt wird. Allein für die Tabakbesteuerung lässt die Richtlinie 2011/64/EU⁵⁹ eine Wertbesteuerung zu, indem Hersteller und Einführer verpflichtet sind, spätestens im Besteuerungszeitpunkt einen für jede Marke einheitlichen Kleinverkaufspreis zu bestimmen. Der Kleinverkaufspreis ist der effektive Preis, zu dem der Verbraucher die Tabakware ohne jegliche Zu- oder Abschläge auf der letzten Handelsstufe erwerben soll; er umfasst damit auch die Tabaksteuer und die Umsatzsteuer, bei Einfuhren auch den etwaigen Zoll (§ 3 TabStG).

XII. Unterschiedliche Steuersätze und -befreiungen

Die **Zollsätze** sind im Gemeinsamen Zolltarif der Europäischen Union festgelegt und gelten daher einheitlich im gesamten EU-Zollgebiet. Der Gemeinsame Zolltarif beruht auf einer detaillierten Warenliste, die jeder Warengruppe einen Zollsatz zuweist. Dieser kann entweder die Zollfreiheit vorsehen oder der Zoll wird anhand des Warenwertes oder anderer warenbezogener Kriterien berechnet (z. B. Gewicht, Abmessung oder Alkoholgehalt).

Im Gegensatz hierzu unterscheiden sich die **Mehrwertsteuersätze** (die entweder die Steuerfreiheit vorsehen oder anhand des Wertes der Waren bemessen werden) der einzelnen Mitgliedstaaten, beziehen sich aber stets auf den Preis der Waren, der in der Rechnung ausgewiesen wird. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gibt folgenden Rahmen vor:

- In allen Mitgliedstaaten muss der Mehrwertsteuer-Normalsatz für Waren und Dienstleistungen mindestens 15 % betragen (Art. 96, 97 MwStSystRL).⁶⁰
- Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei reduzierte Steuersätze in Höhe von mindestens 5 % für bestimmte Kategorien von Waren und Dienstleistungen vorsehen, wie Lebensmittel, Wasser, Medizin, Bücher, Zeitungen und Waren für die landwirtschaftli-

58 ABl. 1992 Nr. L 316, 21.

59 ABl. 2011 Nr. L 176, 24.

60 Einige Ausnahmen sind in den Art. 102–130 MwStSystRL festgelegt.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

che Erzeugung (Art. 98, 99 und Anhang III MwStSystRL).⁶¹ Für die Kennzeichnung der Waren, die solchen ermäßigten Steuersätzen unterliegen, können die dem Zollrecht zugehörigen Warencodes der Kombinierten Nomenklatur verwendet werden (Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL).

- In bestimmten Mitgliedstaaten existieren darüber hinaus weitere niedrigere Steuersätze; diese beruhen auf der fortgesetzten Anwendung von Steuersätzen, die in diesen Mitgliedstaaten bereits vor dem 1. Januar 1991 in Kraft waren, oder auf Sondervorschriften im Zusammenhang mit dem EU-Beitritt.

Tabelle 1: MwSt-Sätze in den Mitgliedstaaten der EU (Stand: 1. Januar 2020)⁶²

Mitgliedstaaten	Abk.	Stark ermäßigter Satz	Ermäßigter Satz	Normalsatz	Zwischensatz
Belgien	BE	–	6/12	21	12
Bulgarien	BG	–	9	20	–
Tschechische Republik	CZ	–	10/15	21	–
Dänemark	DK	–	–	25	–
Deutschland	DE	–	7	19	–
Estland	EE	–	9	20	–
Griechenland	EL	–	6/13	24	–
Spanien	ES	4	10	21	–
Frankreich	FR	2,1	5,5/10	20	–
Kroatien	HR	–	5/13	25	–
Irland	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italien	IT	4	5/10	22	–
Zypern	CY	–	5/9	19	–
Lettland	LV	–	5/12	21	–
Litauen	LT	–	5/9	21	–
Luxemburg	LU	3	8	17	14
Ungarn	HU	–	5/18	27	–
Malta	MT	–	5/7	18	–

⁶¹ Einige Ausnahmen sind in den Art. 102–130 MwStSystRL festgelegt; siehe in Bezug auf die Pflicht zur Einhaltung des festgelegten Rahmens EuGH v. 8.3.2012, C-596/10, Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2012:130.

⁶² Quelle: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

Mitgliedstaaten	Abk.	Stark ermäßigter Satz	Ermäßigter Satz	Normalsatz	Zwischensatz
Niederlande	NL	–	9	21	–
Österreich	AT	–	10/13	20	13
Polen	PL	–	5/8	23	–
Portugal	PT	–	6/13	23	13
Rumänien	RO	–	5/9	19	–
Slowenien	SI	–	5/9,5	22	–
Slowakische Republik	SK	–	10	20	–
Finnland	FI	–	10/14	24	–
Schweden	SE	–	6/12	25	–
Vereinigtes Königreich ⁶³	UK	–	5	20	–

Hinweis: Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsrecht (Nullsatz) sind hier nicht aufgeführt.

Befreit ein Mitgliedstaat bestimmte Warenlieferungen von der Mehrwertsteuer, so ist der Import dieser Waren auch von der **Einfuhrumsatzsteuer** befreit. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie enthält eine Liste von Waren, die in allen Mitgliedstaaten mehrwertsteuerbefreit sind (wie etwa menschliche Organe, Blut und Muttermilch);⁶⁴ einige Mitgliedstaaten sehen darüber hinaus Befreiungen für andere Güter vor (aufgrund von Sondervorschriften zum EU-Beitritt).⁶⁵

Sowohl das Zoll- als auch das Mehrwertsteuerrecht sieht Befreiungen von der Abgabepflicht vor; der Anwendungsbereich dieser Vorschriften ist jedoch nicht identisch (siehe hierzu Kapitel 12 II.).

Auch bei den besonderen **Verbrauchssteuern** unterscheiden sich die Steuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten. Jedoch geben die sog. Steuersatzrichtlinien Mindestverbrauchssteuersätze vor.⁶⁶ Diese Struktur- und Steuersatzrichtlinien sehen auch gewisse Befreiungen von der Verbrauchbesteuerung vor;⁶⁷ die besonderen Verbrauchssteuern stellen dabei hauptsächlich auf bestimmte (begünstigte) Verwendungszwecke ab (sog. verwendungs-

63 Seit 1. Januar 2021 gelten die EU-MwSt-Regeln nur noch in Nordirland.

64 Anhang X MwStSystRL.

65 Art. 110, 111 MwStSystRL.

66 Richtlinie (EWG) Nr. 92/84 des Rates über die Annäherung der Verbrauchssteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke v. 19.10.1992, ABl. 1992 Nr. L 316, 29; die Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschrift zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom v. 27.10.2003, ABl. 2003 Nr. L 283, 51, sowie die Richtlinie 2011/64/EU des Rates über die Struktur und die Sätze der Verbrauchssteuern auf Tabakwaren v. 21.6.2011, ABl. 2011 Nr. L 176, 24.

67 Vgl. dazu Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, 137 ff.

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

orientierte Steuern). So müssen Tabakwaren als solche oder unmittelbar zum Rauchen geeignet sein (§ 2 TabStG), Energieerzeugnisse müssen zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sein (§ 1 Abs. 3 EnergieStG).

XIII. Fazit

In der nachfolgenden Tabelle sind die wesentlichen Unterschiede zwischen dem Zoll-, Mehrwertsteuer- sowie Verbrauchsteuerrecht in vereinfachter Form zusammengefasst.

Tabelle 2: Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen dem Zoll-, Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuerrecht

Regelungsgegenstand	Zollrecht	MwSt-Recht	VSt-Recht
Geografischer Anwendungsbereich	Das EU-Gebiet, ausgenommen bestimmte Gebiete sowie zusätzlich bestimmte Gebiete (sog. EU-Zollgebiet)	Das Gebiet der Mitgliedstaaten, beruhend auf dem EU-Zollgebiet mit Ausnahme der besonderen Steuergebiete	Das Gebiet der Mitgliedstaaten, beruhend auf dem EU-Zollgebiet mit Ausnahme der besonderen Steuergebiete (deckungsgleich mit dem MwSt-Recht)
Art der Gesetzgebung	EU-Verordnung, die unmittelbar anwendbar ist	Grundsätzlich EU-Richtlinie, die durch nationale Gesetzgebung umgesetzt wird	Grundsätzlich EU-Richtlinien, die durch nationale Gesetzgebung umgesetzt werden
Erfasste Transaktionen	Einfuhr und Ausfuhr von Waren in das bzw. aus dem EU-Zollgebiet sowie Warenverkehr mit den steuerlichen Sondergebieten; Zölle werden nur bei der Einfuhr erhoben	Waren und Dienstleistungen; besteuert werden Transaktionen im betreffenden Mitgliedstaat, innergemeinschaftliche Erwerbe und die Einfuhr von Waren	Gesetzlich bestimmte, sog. verbrauchsteuerpflichtige Waren; besteuert werden die Verwendung, der Erwerb durch Privatpersonen, der gewerbliche Warenbesitz und die Einfuhr bzw. der unrechtmäßige Eingang

Regelungsgegenstand	Zollrecht	MwSt-Recht	VSt-Recht
Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld im Falle der Einfuhr	Überführung in den freien Verkehr, Verletzung einer zollrechtlichen Pflicht bzw. Fehlen einer zollrechtlichen Voraussetzung	Eingang in den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Mitgliedstaats (auf ordnungsgemäße oder unregelmäßige Weise)	Überführung in den freien Verkehr bzw. unrechtmäßiger Eingang in den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Mitgliedstaats
Ort der Entstehung der Abgabenschuld im Falle der Einfuhr	Wo die Waren dem Zoll gestellt, zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet und überlassen wurden bzw. wo die Zollvorschriften verletzt wurden	Mitgliedstaat des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf (auf ordnungsgemäße oder unregelmäßige Weise)	Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr bzw. des unrechtmäßigen Eingangs in den Wirtschaftskreislauf
Schuldner bei der Überführung in den freien Verkehr bzw. bei Unregelmäßigkeiten	Der Zollanmelder und bei indirekter Vertretung auch der Vertretene sowie die Personen, die gegen Zollvorschriften verstoßen oder für die Waren haften	Abhängig von der Gesetzgebung der Mitgliedstaaten am Ort der Entstehung der Steuerschuld (z. B. Importeur, Empfänger, Zollschuldner)	Zollanmelder, bei indirekter Vertretung auch der Vertretene sowie jede Person, die an einem unrechtmäßigen Eingang beteiligt ist
Zahlungsmodalitäten	Bei Überlassung oder innerhalb der Frist für Zahlungsaufschub	Bei Überlassung oder innerhalb der Frist für Zahlungsaufschub oder im Rahmen der allgemeinen periodischen MwSt-Erklärung (zusammen mit den anderen Arten der MwSt)	Im Falle der Einfuhr nach Zollrecht; im Übrigen nach nationalem Recht
Abzugsberechtigung	Keine Abzugsberechtigung	Abzugsberechtigung für Steuerpflichtige	Keine Abzugsberechtigung

Kapitel 1 Unterschiede zwischen Zöllen, Umsatzsteuer, besonderen Verbrauchsteuern

Regelungsgegenstand	Zollrecht	MwSt-Recht	VSt-Recht
Anmelde- und Meldepflichten	Zollanmeldung bei der Einfuhr und Ausfuhr	Zollanmeldung für EUSt; im Übrigen allgemeine periodische MwSt-Erklärung und zusammenfassende Meldung für innergemeinschaftliche Lieferungen	Abgabe einer Steueranmeldung (einschließlich Anmeldung zur Beförderung unter Steueraussetzung), Zollanmeldung bei Einfuhr und Ausfuhr
Art der Regelung	EU-Verordnungen mit unmittelbarer Geltung, die mit qualifizierter Mehrheit beschlossen werden	EU-Richtlinien, die nur einstimmig beschlossen werden können und in nationales Recht umgesetzt werden müssen	EU-Richtlinien, die nur einstimmig beschlossen werden können und in nationales Recht umgesetzt werden müssen

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

I. Einführung

Der Titel dieses Kapitels spiegelt die unterschiedlichen Bezeichnungen (und teilweise auch unterschiedlichen Bedeutungen) wider, die für den Vorgang verwendet werden, mit dem aus Drittländern kommende Waren auf den Markt der Union bzw. eines Mitgliedstaats für die Zwecke einer Nutzung oder eines Verbrauchs gebracht werden:

- Im Umsatzsteuerrecht heißt dieser Vorgang „Einfuhr“ (vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG); dieser Begriff wird auch in Art. 6 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 Buchst. d der VStSystRL 2020/262 verwendet.
- Im Zollrecht und der VStSystRL 2020/262 wird dieser Vorgang als „Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 201 UZK) bzw. „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“ bezeichnet (Art. 6 Abs. 3 VStSystRL 2020/262).
- In Art. 3 Nr. 7 VStSystRL 2020/262 werden beide Begriffe sogar gleichgesetzt („Die ‚Einfuhr‘ ist die Überlassung von Waren zum zollrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 201 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013“).⁶⁸

Die Ausgangslage ist für das Zoll- und das Umsatzsteuer- bzw. Verbrauchsteuerrecht aus folgenden Gründen unterschiedlich:

Die **EU** ist ein Binnenmarkt und eine **Zollunion** (Art. 26–37 AEUV). Dies bedeutet, dass

- zwischen den EU-Mitgliedstaaten weder Zölle noch Abgaben gleicher Wirkung erhoben werden dürfen,
- zwischen den EU-Mitgliedstaaten weder mengenmäßige Beschränkungen noch Maßnahmen gleicher Wirkung angewendet werden dürfen (Art. 36 AEUV lässt in Ausnahmefällen Maßnahmen zum Schutz der Ordnung und Sicherheit, der Gesundheit, des nationalen Kulturguts und des gewerblichen Eigentums zu),⁶⁹
- die so definierte Freiheit des Warenverkehrs zwischen den EU-Mitgliedstaaten sowohl für in der EU hergestellte als auch für aus Drittländern eingeführte Waren gilt; allerdings besteht die Warenverkehrsfreiheit für Einfuhrwaren gem. Art. 29 AEUV nur dann, wenn

⁶⁸ Zu einer Kritik dieser Formulierungen siehe Kapitel 3.

⁶⁹ Zum Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung im Warenverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten siehe VO (EU) 2019/515 über die gegenseitige Anerkennung von Waren, die in einem anderen Mitgliedstaat rechtmäßig in Verkehr gebracht worden sind, ABl. 2019 Nr. L 91, 1.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

die Einfuhrförmlichkeiten erfüllt und die vorgeschriebenen Zölle und Abgaben gleicher Wirkung erhoben und nicht rückvergütet wurden,⁷⁰

- die Warenverkehrsfreiheit schließt nicht aus, dass für Waren, die von einem Mitgliedstaat in einen anderen gelangen, im Bestimmungsmitgliedstaat eine Umsatz- bzw. Verbrauchsteuer erhoben wird;⁷¹ allerdings verbieten die Grundsätze des Binnenmarkts, dass zur Sicherstellung der Erhebung nationaler Abgaben mit dem Überschreiten der Grenze zwischen den Mitgliedstaaten Formalitäten verbunden sind (Art. 26 Abs. 2 AEUV, Art. 1 Abs. 3 UAbs. 2 VStSysRL 2020/262),
- gegenüber Drittländern ein gemeinsamer Zolltarif angewendet wird, d. h., dass in allen EU-Mitgliedstaaten für eine bestimmte Art von Waren derselbe Zollsatz anzuwenden ist (der bei einer Einfuhr angewendete Einfuhrumsatz- und Verbrauchsteuersatz ist dagegen je nach Mitgliedstaat unterschiedlich).

Die Zolleinnahmen fließen – abzüglich einer Erhebungskostenpauschale von 25 % – in den EU-Haushalt.

Die EU ist dagegen **keine Fiskalunion**. Vielmehr sieht Art. 113 AEUV lediglich vor, dass der Rat einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der Vorschriften über die Umsatz- und Verbrauchsteuern erlässt, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich ist. Folglich unterscheiden sich die Vorschriften der Mitgliedstaaten (einschließlich der Abgabensätze) voneinander und die Steuereinnahmen fließen grundsätzlich jeweils dem Mitgliedstaat zu, in dem die Waren verwendet oder verbraucht werden.⁷² Diese teilweise gegenläufigen Zielsetzungen schaffen ein Spannungsverhältnis zwischen dem Zollrecht einerseits und dem Umsatz- und Verbrauchsteuerrecht andererseits.

In diesem Kapitel sollen folgende Fragen unter Berücksichtigung dieser drei Rechtsgebiete behandelt werden:

1. Was geschieht in dem Zeitraum bevor und zwischen der Ankunft der Waren im Gebiet der EU und deren Einfuhr bzw. Überlassung zum freien Verkehr (siehe II.)?
2. Wie werden Waren vorschriftsmäßig eingeführt bzw. zum freien Verkehr überlassen (siehe III., IV. und VI.)?

70 Der UZK weicht in mehrfacher Hinsicht von dieser Vorschrift ab: Zum einen lässt er zu, dass zum freien Verkehr angemeldete Waren auch ohne Zahlung des Zolls zum freien Verkehr überlassen werden können, wenn eine Sicherheit in Höhe des Abgabensbetrags (oder sogar für einen niedrigeren Betrag) geleistet wird (Art. 95 Abs. 3, Art. 195 UZK). Zum anderen verlangt er zusätzlich, dass die Waren nicht zum freien Verkehr überlassen werden dürfen, wenn dem handelspolitische Maßnahmen, Verbote oder Beschränkungen entgegenstehen (Art. 194 Abs. 1, Art. 201 Abs. 2 Buchst. c UZK). Drittens gilt das Verbot der Zollrückvergütung nicht, wenn die Zollbemessung fehlerhaft war oder wenn der Zoll wegen eines Irrtums der Zollbehörden oder besonderer Umstände erstattet wird (Art. 117, 119, 120 UZK).

71 Dies kann man damit begründen, dass die Vorschriften über den freien Warenverkehr und die Zollunion (Art. 28–32 AEUV) nicht die Steuern erfassen, die in den Art. 110–113 AEUV gesondert geregelt sind. Allerdings dürfen steuerliche Vorschriften nicht so abgefasst werden, dass sie mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten erfordern.

72 Ein Teil der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer fließt allerdings in den EU-Haushalt; in 2019 waren dies 11 % der Eigenmittel der Union, ABl. 2019 Nr. C 340, 113.

3. Welche Konsequenzen hat eine Nichtbeachtung der Regeln für das Verbringen von Waren in das Gebiet der EU (dies wird auch als „Eingang“ der Waren in die EU bezeichnet) oder ein Verstoß gegen sonstige zollrechtliche Pflichten (siehe III., IV. und VI.)?
4. Welche Regelungen ermöglichen es, eine Einfuhr bzw. Überlassung zum freien Verkehr und die damit verbundene Erhebung des Zolls, der Einfuhrumsatzsteuer sowie der regulären Umsatzsteuer und ggf. einer besonderen Verbrauchsteuer aufzuschieben bzw. zu vermeiden (siehe II., IV. und VI.)
5. Welche Besonderheiten sind bei Einfuhr-Reihengeschäften zu beachten (siehe VII)?
6. Welche Fristen gelten für die Festsetzung bzw. Verjährung solcher Abgaben und wie wirken sich in diesem Zusammenhang begangene Straftaten auf diese Fristen aus (siehe VIII.)?

Die Besonderheiten kommerzieller Einfuhren im E-Commerce über eine elektronische Schnittstelle werden im Kapitel 15 dargestellt.

Waren, die sich (z. B. nach ihrem Verbringen in die Union) in der EU im freien Verkehr befinden, werden im Zollrecht als „Unionswaren“ und die sonstigen Waren als „Nicht-Unionswaren“ bezeichnet (vgl. Art. 5 Nr. 23 und 24 UZK). Die MwStSystRL (die anstelle der Bezeichnung „Union“ noch den früheren Begriff „Gemeinschaft“ verwendet) und die VStSystRL verzichten auf die Unterscheidung nach dem zollrechtlichen Status der Waren.⁷³

II. Der Zeitraum bis zur Erfüllung der Einfuhrförmlichkeiten

Bevor in das EU-Zollgebiet verbrachte Nicht-Unionswaren den Status von Unionswaren erhalten (und sich damit im freien Verkehr befinden), geschieht grundsätzlich Folgendes:

1. Vor ihrem Eingang in das EU-Zollgebiet sind die Waren bei der ersten Eingangszollstelle (bei der sie im EU-Zollgebiet eintreffen sollen, Art. 1 Nr. 15 UZK-DA) mit einer **summarischen Eingangsanmeldung** anzumelden (Art. 127 UZK; die Beschränkung auf die „erste“ Eingangszollstelle entlastet Beförderungen mit Schiffen und Flugzeugen, die noch weitere Häfen bzw. Flughäfen in der EU anlaufen und dabei jedes Mal das EU-Zollgebiet vorübergehend verlassen). Bei Seeschiffen und Flugzeugen muss zusätzlich deren Ankunft gemeldet werden (Art. 133 UZK).
2. Die **Waren** sind ab dem Zeitpunkt ihres Eingangs auf einem zulässigen Verkehrsweg zur ersten Zollstelle im Zollgebiet zu befördern, wo sie der Zollstelle **gestellt** (Definition in Art. 5 Nr. 33 UZK) – d. h. gemeldet und für eine Überprüfung zur Verfügung gehalten – werden müssen (Art. 134–139 UZK). Werden die Vorschriften über das ordnungs-

⁷³ Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL verweist bei der Definition der Einfuhr allerdings indirekt darauf, indem er auf die „Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr ... befindet“ abstellt. Im folgenden Absatz werden dann aber auch bestimmte Waren (nämlich solche aus Drittgebieten) der Einfuhr zugeordnet, obwohl sie sich im Zollgebiet der Union im freien Verkehr befinden. Art. 2 neue VStSystRL regelt u. a. den Eingang von Waren aus den nicht zum Steuergebiet gehörenden Gebieten des Zollgebiets in das Steuergebiet, ohne sie als „Unionswaren“ zu bezeichnen.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

gemäß Verbringen und die ordnungsgemäße Gestellung der Waren beachtet, so entsteht keine Zoll- und Steuerschuld (Umkehrschluss aus Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK; Art. 2 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262; die MwStSystRL geht auf diese Phase nicht ein; in Deutschland führt aber § 21 Abs. 2 UStG zum selben Ergebnis).

Liegt eine Freizone direkt an einer EU-Außengrenze (das kann auch ein Flughafen sein), so verhindert die Freizonenregelung die Entstehung einer Zoll- und Steuerschuld (siehe II.).

3. Mit der Gestellung befinden sich korrekt angemeldete Waren in **vorübergehender Verwahrung** (Art. 144 UZK). Für Waren in vorübergehender Verwahrung entsteht keine Zoll- und Steuerschuld, da sie noch nicht als eingeführt gelten (Umkehrschluss aus Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK; Aufschub der Steuerentstehung in Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL und Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262). Waren können bis zu 90 Tage in vorübergehender Verwahrung verbleiben (Art. 149 UZK).

Die Waren können auch im Rahmen des externen gemeinsamen Versandverfahrens (also aus oder über Großbritannien, Island, Liechtenstein, Nordmazedonien, Norwegen, die Schweiz, Serbien oder die Türkei) in die EU verbracht werden. In solchen Fällen beginnt die vorübergehende Verwahrung dann und dort, wenn und wo das Versandverfahren endet (Art. 141 UZK). Nach der Beendigung des Versandverfahrens befinden sich Nicht-Unionswaren gleichfalls in vorübergehender Verwahrung (Art. 145 Abs. 11 UZK).

4. Die Entstehung einer Zollscheuld kann über diese Fristen hinaus aufgeschoben werden durch die Überführung der Nicht-Unionswaren in ein **Nichterhebungsverfahren**,⁷⁴ also
- externes Versandverfahren (Art. 226 UZK),
 - Zolllager- und Freizonenverfahren (Art. 237, 240, 243 UZK),
 - aktive Veredelung (Art. 256 UZK),
 - vorübergehende Verwendung (Art. 250 UZK).

In diesen Fällen liegt – zumindest bis zur Beendigung dieser Verfahren – im steuerrechtlichen Sinne auch noch keine Einfuhr vor mit der Folge, dass einer Einfuhrumsatzsteuer- bzw. Verbrauchsteuerschuld entsteht (Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL, Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262).

5. Im Anschluss an diese Verfahren bzw. den Aufenthalt in vorübergehender Verwahrung können die Nicht-Unionswaren **wiederausgeführt, zerstört** oder zugunsten der Staatskasse **aufgegeben** werden (Art. 199, 256, 270 UZK, Art. 6 Abs. 5 VStSystRL 2020/262) mit der Folge, dass die Entstehung einer Zoll- und Steuerschuld vermieden wird.
6. Sollen die Nicht-Unionswaren dagegen in der EU vermarktet oder verwendet werden, so sind sie zur Überlassung zum **freien Verkehr** anzumelden (Art. 201 UZK). Da in der

⁷⁴ Dieser aus Art. 84 Abs. 1 Buchst. a ZK übernommene Begriff wird in der Gesetzgebung nicht mehr verwendet, er ist aber gut geeignet, diejenigen Zollverfahren zusammenzufassen, bei denen die Erhebung von Zöllen und Steuern im Falle der Einfuhr ausgesetzt ist.

EU in der Regel die Zölle nicht erstattet werden, wenn in den freien Verkehr übergeführte Waren wieder ausgeführt werden, ist darauf zu achten, Einfuhrwaren in einem Nichterhebungsverfahren bzw. in vorübergehender Verwahrung zu belassen, solange noch nicht klar ist, ob sie innerhalb oder außerhalb der EU vermarktet werden sollen. Dagegen kommt es in zollrechtlicher Hinsicht grundsätzlich nicht darauf an, in welchem EU-Mitgliedstaat die Waren vermarktet werden sollen, da die Erfüllung der Einfuhrförmlichkeiten und die Verzollung in einem Mitgliedstaat für die gesamte EU gelten (Art. 29 AEUV); lediglich für die Umsatzsteuer und eine etwaige Verbrauchsteuer ist dies von Bedeutung (siehe unten IV. und VI.). Gelangt eine Nicht-Unionware ohne eine vorherige Überlassung zum freien Verkehr in der EU auf den Markt oder wird gegen die Zollvorschriften auf andere Weise verstoßen, so entsteht eine unregelmäßige Zoll- und ggf. auch Steuerschuld (siehe Kapitel 4).

Für die Frage, in welchem Verfahren sich die Waren jeweils befinden, kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt an, in dem die Waren von der Zollstelle zu dem angemeldeten Verfahren überlassen worden sind;⁷⁵ im Falle der vorübergehenden Verwahrung und der unmittelbar von einem Drittland erfolgenden Verbringung in eine Freizone ist dagegen der Zeitpunkt der Gestellung maßgebend für den Eingang der Waren in die betreffende Zollregelung, weil insoweit keine Überlassung vorgesehen ist (Art. 144 und 245 Abs. 1 Buchst. a UZK).

III. Einfuhr im Zollrecht

Das Zollrecht der Union verwendet zwar die Begriffe „Einfuhrabgeben“ (Art. 5 Nr. 20 UZK) und „Einfuhrzollschuld“ (Art. 77, 79 UZK), nicht aber den Begriff „Einfuhr“; vielmehr bezeichnet es die für den Fall einer Einfuhr zum Zwecke des Marktzugangs vorgeschriebenen Förmlichkeiten und den Akt, mit dem Nicht-Unionswaren den Status von Unionswaren erhalten, – in Anlehnung an Art. 29 AEUV – als „Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr“ (vgl. Art. 77 Abs. 1 Buchst. a und Art. 201 UZK). Werden die vorgesehenen Förmlichkeiten nicht eingehalten, so führt dies in der Regel zur Entstehung einer Zollschuld (Art. 79 UZK), aber nicht notwendigerweise zu einem Wechsel des Status der Waren.

Soweit die Union – wie z. B. mit der Türkei – ein Abkommen über eine Zollunion vereinbart hat, bedeutet dies nicht, dass dadurch das EU-Zollgebiet auf das Gebiet des Partnerlandes erweitert wird.⁷⁶ Waren aus dem freien Verkehr der Türkei gelten also bei ihrer Ankunft nicht automatisch als Unionswaren, sondern sie müssen zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und überlassen werden. Dabei wird für die von der Zollunionsregelung erfassten Waren (ausgenommen sind Agrar- und EGKS-Waren) von einer Erhebung des Regelzolls abgesehen, wenn

- die Waren sich in der Türkei im freien Verkehr befunden haben (also entweder dort hergestellt oder dort eingeführt und bereits verzollt worden sind) und

⁷⁵ EuGH v. 27.6.2013, C-542/11, Staatssecretaris van Financiën/Codirex Expeditie, ECLI:EU:C:2013:429.

⁷⁶ Ausnahme: das Nordirland-Protokoll der Austrittsvereinbarung mit dem Vereinigten Königreich.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

- der Status einer Freiverkehrsware mittels der Warenverkehrsbescheinigung A.TR⁷⁷ nachgewiesen wird (für den Warenverkehr innerhalb der EU gilt dagegen – abgesehen von den in Art. 119 Abs. 1 UZK-DA festgelegten Ausnahmen – die Vermutung, dass es sich um Unionswaren handelt, d. h., es ist grundsätzlich kein besonderer Nachweis über den zollrechtlichen Status erforderlich).

Im Übrigen stellt der Freiverkehrsnachweis den Importeur nicht von etwaigen Antidumping-, Ausgleichs- und Schutzzöllen für Waren mit Ursprung in der Türkei oder einem sonstigen Drittland frei (die Warenverkehrsbescheinigung A.TR enthält keine Aussage darüber, in welchem Land die Ware ihren Ursprung hat, da sie ja in die Türkei eingeführt worden sein könnte).

1. Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr

Das Zollrecht enthält detaillierte Vorschriften darüber, wie aus Drittländern eingeführte Waren in der EU zum „zollrechtlich freien Verkehr“ überlassen werden. Art. 201 UZK legt fest, dass

- dieses Verfahren dazu dient, in das Zollgebiet verbrachten Waren den Status einer im „freien Verkehr“ befindlichen Ware zu verschaffen (Art. 201 Abs. 3 UZK), damit die Waren in der Union vermarktet oder hier genutzt oder verbraucht werden können,
- solche Waren vor der Erfüllung dieser Förmlichkeiten als „Nicht-Unionswaren“ und nach ihrer Überlassung als „Unionswaren“ bezeichnet werden (Abs. 1),
- die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr voraussetzt (Abs. 2):
 - die Erhebung der fälligen Einfuhrabgaben (damit sind die Zölle – einschließlich Antidumping- und anderer Sonderzölle – gemeint),⁷⁸
 - ggf. die Erhebung sonstiger Abgaben nach den einschlägigen geltenden Vorschriften,
 - die Anwendung handelspolitischer Maßnahmen (dieser Begriff wird in Art. 5 Nr. 36 UZK dahingehend definiert, dass es sich um „nichttarifäre“ Maßnahmen handelt, also Einfuhrbeschränkungen oder -verbote) sowie von (sonstigen) Verboten und Beschränkungen, soweit solche Maßnahmen nicht bereits beim Eingang in das Zollgebiet anzuwenden waren und angewendet wurden, und
 - die Erfüllung sonstiger vorgeschriebener Einfuhrförmlichkeiten.

Soweit das Zollrecht auf die „Erhebung sonstiger Abgaben“ Bezug nimmt, verweist es indirekt auf die bei der Einfuhr geschuldete Umsatzsteuer und eine etwaige Verbrauchsteuer bzw. die zu deren Erhebung vorgeschriebenen Förmlichkeiten. Gleichzeitig ergibt sich aus dem Hinweis auf die „einschlägigen geltenden Vorschriften“, dass insoweit nicht das Zoll-

⁷⁷ Zu den Einzelheiten siehe Art. 5 ff. des Beschlusses Nr. 1/2006 des Ausschusses für Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei, ABl. EU 2006 Nr. L 265, 18.

⁷⁸ 80% der von den Mitgliedstaaten erhobenen Zölle fließen in den EU-Haushalt; dies waren in 2018 13% des EU-Haushalts, vgl. ABl. 2019 Nr. C 340, 113; die verbleibenden 20% werden von den Mitgliedstaaten zur Deckung der Erhebungskosten einbehalten.

recht, sondern die einschlägigen Steuerregelungen anzuwenden sind (die allerdings wiederum auf das Zollrecht verweisen können).

Die Überführung in ein Zollverfahren – und damit auch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr – setzt grundsätzlich eine Gestellung der Waren (Art. 172 Abs. 1 UZK, Definition in Art. 5 Nr. 33 UZK)⁷⁹ und die Abgabe einer Zollanmeldung unter Angabe des gewünschten Zollverfahrens voraus (Art. 158 Abs. 1 UZK). Für eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr kommen folgende Arten der Zollanmeldung in Betracht:

- mündliche Anmeldung (Art. 135 UZK-DA),
- stillschweigende Anmeldung (Art. 138, 141 UZK-DA),
- schriftliche Anmeldung (Art. 143 UZK-DA, Art. 14, 15 UZK-TDA),
- elektronische Anmeldung – dies ist das Standardverfahren (vgl. Art. 6, 158 Abs. 2 UZK), wobei für eine Zollbefreiung (bis zu einem Wert von 45 bzw. 150 €) unterliegende Einfuhren sowie für Postsendungen (bis zu einem Wert von 1.000 €) eine Anmeldung mit einem reduzierten Datensatz zulässig ist (Art. 143a, 144 UZK-DA).

Der UZK sieht folgende Vereinfachungen bei der Abgabe von Zollanmeldungen vor:

- Abgabe einer vereinfachten Anmeldung und spätere Abgabe einer zusammenfassenden (sog. ergänzenden) Anmeldung (Art. 166, 167 UZK),
- Zusammenfassung mehrerer Warenarten in einer Position (Art. 177 UZK) – d. h. die Abgabe nur einer Zollanmeldung, obwohl grundsätzlich für jede in eine unterschiedliche Position einzureihende Ware eine gesonderte Anmeldung erforderlich ist (vgl. Art. 222 UZK-IA),
- zentrale Zollabwicklung – d. h. die Anmeldung von Waren bei der für den Sitz des Anmelders zuständigen Zollstelle, obwohl die Waren an einem anderen Ort (ggf. in einem anderen EU-Mitgliedstaat) gestellt werden (Art. 179 UZK),
- Anschreibung in der Buchhaltung des Anmelders und Abgabe einer zusammenfassenden (sog. ergänzenden) Anmeldung gegenüber der Überwachungs Zollstelle (Art. 182, 167 UZK); diese Vereinfachung kann mit einer Gestellungsbefreiung kombiniert werden mit der Folge, dass die Waren mit der Anschreibung als zum freien Verkehr überlassen gelten (Art. 182 Abs. 3 UZK); im Übrigen kann bei entsprechender Bewilligung eine Überlassung auch dadurch erfolgen, dass nach der Unterrichtung der Überwachungs Zollstelle die für die Ankündigung etwaiger Kontrollen festgelegte Frist verstrichen ist (vgl. Art. 235 UZK-IA),
- Eigenkontrolle – d. h. Selbstberechnung und Zahlung der Abgaben ohne einen Abgabenbescheid (Art. 185 UZK).

Darauf, ob die Einfuhrabgaben korrekt festgesetzt (und gezahlt) worden sind, kommt es nicht an; mit der Überlassung befinden sich die Waren im freien Verkehr (vgl. Art. 195 UZK, der bei zollpflichtigen Waren eine Überlassung gegen Sicherheitsleistung zulässt).

⁷⁹ Wird die Anmeldung zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr schon anlässlich der Gestellung beim Eingang in das Zollgebiet gem. Art. 139 UZK abgegeben, so ist eine zweimalige Gestellung entbehrlich, d. h., dies gilt auch als Gestellung i. S. v. Art. 172 UZK.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Etwaige Fehler bei der Anmeldung und sonstige Irrtümer können wie folgt korrigiert werden:

- Antrag auf Änderung der Zollanmeldung (Art. 173 UZK) – Beispiele: Es wurde eine falsche Warenposition, ein falscher Warenursprung oder ein falscher Zollwert angemeldet;
- Antrag auf Ungültigerklärung der Zollanmeldung (Art. 174 UZK, Art. 148 UZK-DA) – Beispiel: Es wurden im Internet von einem außerhalb der EU ansässigen Lieferanten Schuhe bestellt, die innerhalb von 90 Tagen zurückgesandt wurden (Art. 148 Abs. 3 UZK-DA);
- Angabe eines Grundes für, bzw. Antrag auf, eine Zollbegünstigung (Art. 56 Abs. 3, Art. 86 UZK) – Beispiel: Bei der Abgabe der Zollanmeldung lag noch kein Präferenznachweis vor und deshalb wurde die Anwendung der Zollpräferenz nicht beantragt; dieser Antrag wird nach Eingang des Präferenznachweises gestellt (Art. 56 Abs. 3 UZK);
- Antrag auf Erlass bzw. Erstattung des Zolls (Art. 116–121 UZK) – Beispiel: Die eingeführte Ware war schadhaft und wurde wieder aus dem Zollgebiet verbracht (Art. 118 UZK).

Wurden die Waren nicht zum freien Verkehr überlassen, sondern ist die Zollschuld aufgrund von Art. 79 UZK entstanden, kommen folgende Abhilfemöglichkeiten in Betracht:

- Angabe eines Grundes für, bzw. Antrag auf, eine günstigere Behandlung (Art. 56 Abs. 3, Art. 86 UZK) – Beispiel: Der Zollschuldner hat keinen Täuschungsversuch begangen und kann für die Ware einen Präferenznachweis vorlegen mit der Folge, dass wegen der Zollpräferenz keine Zollschuld besteht (Art. 86 Abs. 6 UZK);
- Angabe eines Grundes für ein Erlöschen der Zollschuld, einschließlich Selbstanzeige (Art. 124 UZK, Art. 103 UZK-DA) – Beispiel: Die Waren sind wieder aus dem Zollgebiet verbracht worden und der Zollschuldner hat keinen Täuschungsversuch begangen (Art. 124 Abs. 1 Buchst. k und Abs. 6 UZK);
- Antrag auf Erlass bzw. Erstattung (Art. 116–121 UZK) – Beispiel: Bei der Erstellung des Abgabenbescheids wegen der Verletzung zollrechtlicher Pflichten hat die Zollbehörde übersehen, dass der Zollschuldner Inhaber einer verbindlichen Zolltarifauskunft ist, die ihn zur Anwendung eines günstigeren Zollsatzes berechtigt (Art. 117 i. V. m. Art. 103 UAbs. 2 Buchst. b UZK).

Zur Frage, ob und wann solche Waren – soweit sie nicht wieder aus dem Zollgebiet verbracht oder zerstört worden sind – den Status von Unionswaren erhalten, siehe folgend 2.

2. Erlangen und Verlust des Status als Unionsware


Werden Nicht-Unionswaren zum zollrechtlich freien Verkehr (einschließlich der Überlassung zur Endverwendung unter Anwendung eines günstigeren Zollsatzes bzw. der Zollfreiheit) überlassen, so erhalten sie den Status von Unionswaren. Darüber hinaus enthält das Unionszollrecht einige Regelungen, nach denen Nicht-Unionswaren automatisch (d. h.

ohne eine ausdrückliche Überlassung durch die Zollstelle) in den freien Verkehr gelangen, z. B.

- durch die Benutzung des grünen Ausgangs „Anmeldefreie Waren“ oder das einfache Überschreiten der Grenze, soweit dies nach den Zollvorschriften zulässig ist (Art. 141 Abs. 1 UZK-DA),
- wenn Waren vom Inhaber einer Bewilligung zur Anschreibung unter Gestellungsbefreiung (Art. 182 UZK) durch eine Anschreibung in der Buchführung in den freien Verkehr übergeführt werden,
- durch den Ablauf der Frist für die Erledigung der aktiven Veredelung, soweit eine entsprechende Bewilligung vorliegt (Art. 170 UZK-DA),
- wenn Tiere, deren Wert 100 € nicht übersteigt (z. B. Hühnerküken, nicht aber ein Pferdfohlen), geboren werden von Tieren, die dem Verfahren der Zolllagerung, Freizone, aktiven Veredelung oder vorübergehenden Verwendung unterliegen (Art. 182 UZK-DA),⁸⁰
- wenn Waren innerhalb des Ausbeutesatzes (Art. 255 UZK) verbleiben und insoweit das Verfahren der aktiven Veredelung nicht erledigt zu werden braucht (Art. 215 UZK),
- wenn im Rahmen der aktiven Veredelung Ersatzwaren (d. h. Unionswaren) eingesetzt und die daraus hergestellten Veredelungserzeugnisse aus dem Zollgebiet verbracht werden, weil dann die sie ersetzenden Nicht-Unionswaren den Status von Unionswaren erhalten (Art. 269 Abs. 2 UAbs. 1 UZK-IA).

Nicht geregelt ist dagegen die Frage, welchen zollrechtlichen Status Nicht-Unionswaren haben, für die gem. Art. 79 UZK eine Zollsuld wegen eines Verstoßes gegen die Zollvorschriften entstanden und für die aufgrund eines Zollbescheids der Zoll entrichtet worden ist, sofern sie sich im Zollgebiet befinden.

Beispiel 1:⁸¹ Zollsuld wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung von Waren, die im Zollgebiet verbleiben

 Der Einführer meldet die auf seinem Betriebsgelände im Rahmen des externen Versandverfahrens angekommenen Nicht-Unionswaren zum zollrechtlich freien Verkehr an. Nach Annahme der Anmeldung informiert die Zollstelle den Einführer, dass sie am Verwahrungsort eine Beschau der Waren (Art. 189 UZK) durchführen wird. Aufgrund eines Versehens sind die Waren beim Eintreffen der Zollbeamten bereits vom Betriebsgelände entfernt worden.

80 Die Tiere wurden zwar im Zollgebiet der Union vorständig gewonnen, sodass die erste Voraussetzung von Art. 5 Nr. 23 Buchst. a UZK (der den Begriff „Unionswaren“ definiert) erfüllt ist, nicht aber die zweite Voraussetzung, dass dabei keine von außerhalb des Zollgebiets eingeführten (und nicht zum zollrechtlich freien Verkehr überlassenen) Waren verwendet wurden.

81 In Anlehnung an EuGH v. 1.2.2001, C-66/99, D. Wandel GmbH/HZA Bremen, ECLI:EU:C:2001:69.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Rechtsfolge: *Die Waren sind der zollamtlichen Überwachung entzogen worden und es ist eine Zollschuld gem. Art. 79 UZK entstanden. Zahlt nun der Zollschuldner die geschuldeten Einfuhrabgaben, so ist strittig (auch unter den Autoren dieses Buchs, siehe Kapitel 3), ob die Waren dadurch den Status von Unionswaren erhalten oder ob sie weiterhin Nicht-Unionswaren bleiben.*

Man kann mit Recht die Auffassung vertreten, dass Art. 79 UZK und die anschließende Abgabentrachtung gem. den Art. 108 ff. UZK nicht die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und damit den Statuswechsel der Waren regeln. Die Konsequenz daraus ist, dass die Waren dann weiterhin gem. 134 Abs. 1 UZK der zollamtlichen Überwachung unterliegen und keinen Anspruch auf die Warenverkehrsfreiheit im Rahmen des Binnenmarkts haben.

Die zollamtliche Überwachung im Zusammenhang mit in das Zollgebiet verbrachten Waren dient folgenden Zwecken (vgl. Art. 5 Nr. 27, Art. 124 und 201 UZK):

- zum einen dazu, die Abgabenerhebung (und zwar auch in Bezug auf eine ggf. geschuldete Umsatz- und Verbrauchsteuer) sicherzustellen für Nicht-Unionswaren, die auf den Markt der Union gelangen, bzw. die Feststellung zu ermöglichen, dass es sich um Unionswaren handelt, und
- zum anderen dazu, die Einhaltung der handelspolitischen Maßnahmen und Verbote und Beschränkungen zu gewährleisten (die Rolle des Zolls als Wächter an der Grenze für andere als zollrechtliche bzw. steuerliche Vorschriften).

Die erste dieser beiden Aufgaben ist mit der Entrichtung der Einfuhrabgaben erfüllt. Denn für dieselben Waren kann der Zoll nicht ein zweites Mal erhoben werden.⁸² Bei der Festsetzung des Abgabenbescheids wurde auch geprüft, ob die Einfuhrumsatzsteuer und eine etwaige Verbrauchsteuer zu erheben sind. Wurde bei der Festsetzung ein Fehler begangen, kann dieser ebenso wie bei einer Abgabenerhebung gem. Art. 77 UZK innerhalb der Verjährungsfrist berichtet werden (vgl. Art. 105 Abs. 3 und 4 UZK).

Problematischer ist die Erfüllung der zweiten Aufgabe (Prüfung, ob die Einfuhr Beschränkungen unterliegt), insbesondere wenn die Waren für eine Beschau nicht zur Verfügung stehen. Die Zollbehörde kann sich dann nur noch auf bei dem Zollschuldner bzw. Einführer vorhandene Unterlagen und öffentlich zugängliche Informationen (z. B. Webseite des Ausführers) stützen. Dieses Problem besteht aber auch, wenn die Waren – was in den meisten Fällen geschieht – ohne eine Überprüfung zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden, obwohl eine Beschränkung oder ein Verbot entgegensteht.

Ein weiteres Problem besteht darin, dass die Grundsätze des Binnenmarktes in Bezug auf aus Drittländern kommende Waren nur dann gelten, wenn diese Waren sich „im freien Verkehr“ befinden (Art. 28 Abs. 2 AEUV). Solche Waren befinden sich insbesondere dann „im freien Verkehr“, wenn für sie „die vorgeschriebenen Zölle ... erhoben ... worden sind“ (Art. 29 AEUV).

⁸² Vgl. EuGH v. 20.9.1988, 252/87, Hauptzollamt Hamburg-St. Annen/Wilhelm Kiwall KG, ECLI:EU:C:1988:426.

Das Fehlen einer Regelung über den Statuswechsel von Waren, die nicht förmlich zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen worden sind, aber für die der Zoll im Anschluss an einen Verstoß gegen zollrechtliche Pflichten gezahlt wurde, lässt sich auf zweierlei Weise bereinigen:

- Entweder man wendet Art. 201 UZK strikt an und verzichtet auf eine strikte Anwendung des Art. 137 UZK (Verpflichtung der Zollbehörden, Nicht-Unionswaren zollamtlich zu überwachen) sowie der Art. 28, 29 AEUV, d. h., man gewährt auch nicht zum zollrechtlich freien Verkehr überlassenen Waren, für die aber der Zoll gezahlt wurde, die Vorteile des freien Warenverkehrs innerhalb der Union.
- Oder man geht den umgekehrten Weg, d. h., man stellt die Zahlung der Abgaben aufgrund des vom Zollamt erlassenen Abgabenbescheids der Überlassung zum zollrechtlichen Verkehr rechtlich gleich (Analogie) mit der Folge, dass die Zollbehörde nicht mehr zur zollamtlichen Überwachung der Waren verpflichtet ist und den Waren die Vorteile des Binnenmarktes schon deshalb zustehen, weil sie sich „im freien Verkehr“ im Sinne des AEUV befinden.

Angesichts dieses Dilemmas vertrete ich die Auffassung, dass sich bei in das Zollgebiet verbrachten Nicht-Unionswaren, für die gem. Art. 79 UZK eine Zollschuld entstanden und anschließend entrichtet worden ist, auch der Status der Waren ändert, sofern sie auf den Markt der Union gelangt sind.⁸³ Zur Unterstützung dieser Auffassung kann man anführen, dass für im Zollgebiet befindliche Waren gem. Art. 153 Abs. 1 UZK die Vermutung gilt, dass es sich um Unionswaren handelt, wenn keiner der in Art. 119 Abs. 1 UZK-DA festgelegten Ausnahmefälle vorliegt.⁸⁴ Denn die Beibehaltung des Status von Nicht-Unionswaren würde die Zollbehörden verpflichten, diese Waren – obwohl für sie der Zoll entrichtet wurde – weiterhin zollamtlich zu überwachen, bis sie aus dem Zollgebiet verbracht oder zerstört werden (vgl. Art. 134 Abs. 1 UAbs. 4 UZK), und dies für unbegrenzte Zeit, wenn man auch die Verjährungsregelung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK nicht für anwendbar hält, die ja nur das Erlöschen der Zollschuld – und nicht einen automatischen Statuswechsel nach Ablauf von drei Jahren – regelt. Insoweit vertrete ich die Auffassung, dass selbst eine Ware, die nicht zum freien Verkehr überlassen wurde und für die kein Zoll entrichtet wurde, mit Ablauf der Verjährungsfrist für die Zollerhebung nicht mehr der zollamtlichen Überwachung unterliegt und als Unionsware anzusehen ist.⁸⁵

83 Art. 866 ZK-DVO sah für solche Fälle einen Statuswechsel vor; Reuter/Fuchs, Das neue Zollrecht der Europäischen Union, 2. Aufl. 2016, Rn. 510.6.2, sehen bei vorschriftswidrig eingeführten Waren die Entrichtung des Zolls – und damit das Erlöschen der Zollschuld gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK – im Hinblick auf Art. 29 AEUV als das entscheidende Kriterium dafür an, dass die Waren in den legalen Wirtschaftskreislauf gelangen können.

84 Man kann natürlich argumentieren, dass die Waren – da ihr zollrechtlicher Status nicht festgestellt wurde (vgl. Art. 119 Abs. 1 Buchst. a UZK-DA) – weiterhin der zollamtlichen Überwachung unterliegen. Art. 134 UZK verlangt für die Beendigung der zollamtlichen Überwachung nicht eine Überlassung zum freien Verkehr, sondern nur den Statuswechsel (der aber für solche Fälle nicht geregelt ist). Siehe hierzu auch Lux in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO, Art. 201 UZK, Rn. 29a.

85 Ebenso Schulmeister in Witte, UZK, 7. Aufl., Art. 201 Rn. 4, 5, sowie Witte a. a. O., Vor Art. 77 Rn. 24; a. A. Schrömbges, ZfZ 2009, 4, der dieses Ergebnis ohne gesetzliche Grundlage für unzulässig hält.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Allerdings dürfte der Meinungsstreit über diese Fragen in der Praxis kaum Auswirkungen haben,⁸⁶ da auch die gegenteilige Meinung von den Zollbehörden nicht verlangt, Nicht-Unionswaren, für die kein Statuswechsel eingetreten ist, nach der Zahlung des Zolls bzw. nach Eintritt der Erhebungsverjährung „nachzulaufen“, da ohnehin kein Zoll mehr erhoben werden kann. Besser wäre es natürlich, wenn der Gesetzgeber diese Fragen ausdrücklich regeln würde.

Beispiel 2:⁸⁷ Zollschild wegen eines Verstoßes gegen die Bedingungen für die vorübergehende Verwendung mit anschließender Wiederausfuhr



Der Eigentümer eines in der Schweiz zugelassenen Pkw überquert die Grenze nach Deutschland, ohne ihn anzumelden (was für Zwecke der vorübergehenden Verwendung zulässig ist, vgl. Art. 139 Abs. 1 UZK-DA). Er bringt den Pkw – wie von vornherein geplant – zu einer Werkstatt in Deutschland zum Austausch des Fahrwerks (Tuning). Anschließend verbringt er den Pkw mit dem neuen Fahrwerk wieder in die Schweiz.

Rechtsfolge: *Der Pkw wurde zum Zweck der aktiven Veredelung in das Zollgebiet verbracht, sodass eine Anmeldung zur vorübergehenden Verwendung mittels des Überquerens der Grenze nicht zulässig war. Damit gilt der Pkw als vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht und es ist eine Zollschild gem. Art. 79 UZK entstanden. Zahlt nun der Eigentümer des Pkw den Zoll (und die Einfuhrumsatzsteuer), so wird der Pkw gleichwohl nicht zur Unionsware, denn er ist ja nicht auf den Markt der Union gelangt, sondern wiederausgeführt worden.*

Das Verbringen von Unionswaren aus dem EU-Zollgebiet hat grundsätzlich einen Verlust des Unionsstatus zur Folge, sodass diese den Status von Nicht-Unionswaren erhalten (Art. 154 Buchst. a UZK). Art. 119 Abs. 2 und 3 UZK-DA enthält jedoch zahlreiche Ausnahmeregelungen, die bei einer vorübergehenden Beförderung von Unionswaren über ein Drittland (z. B. Schweiz) oder über das Meer (z. B. Beförderung von Italien nach Griechenland) die Beibehaltung des Unionsstatus ermöglichen (zur Art der Nachweise siehe Art. 199–215 UZK-IA). Dies bedeutet, dass bei einem Wiedereintreffen solcher Waren im EU-Zollgebiet keine Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erforderlich ist, sondern der **Nachweis** des **Unionsstatus** genügt (oder in bestimmten Fällen sogar entbehrlich ist). Wird ein erforderlicher Nachweis spätestens bei der Gestellung der Waren nach ihrer Ankunft im Zollgebiet erbracht, so unterliegen die Waren nicht den Regeln über die vorübergehende Verwahrung (vgl. Art. 145 Abs. 9 UZK). Der Unionsstatus wird auch beibehalten, wenn Unionswaren im Rahmen des internen Versandverfahrens (Art. 227 UZK) vorübergehend das EU-Zollgebiet verlassen.

⁸⁶ Ein Fall, bei dem es auf den Meinungsunterschied ankommen könnte, sind eingeschmuggelte Waren, die anschließend aus dem Zollgebiet verbracht und dann wieder eingeführt werden. Hier kann m. E. die Rückwarenregelung (Art. 203 UZK) angewendet werden, wenn der Zoll im Zusammenhang mit der ersten Einfuhr gezahlt wurde, aber nicht dann, wenn kein Zoll gezahlt wurde; denn Ziel dieser Regelung ist ja bei ursprünglich eingeführten Waren, eine doppelte Abgabenträchtigung zu vermeiden.

⁸⁷ In Anlehnung an Österr. VwGH v. 22.10.2018, Ra 2018/16/0044.

Weitere Gründe für den Verlust des Unionsstatus sind (Art. 154, 249 Abs. 1 UZK):

- die Überführung der Unionswaren in das externe Versandverfahren, das Zolllager- bzw. Freizonenverfahren oder die aktive Veredelung, soweit dies zulässig oder unter bestimmten Bedingungen vorgeschrieben ist (in Bezug auf das Versandverfahren siehe hierzu Art. 189 UZK-DA),
- die Beendigung der Endverwendung durch eine Aufgabe zugunsten der Staatskasse oder – soweit Abfälle übrig bleiben – die Zerstörung der Endverwendungswaren,
- die Ungültigerklärung der Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 174 UZK, Art. 148 UZK-DA),
- das Verbringen von Unionswaren aus einer Freizone in das übrige Zollgebiet, ohne dass ihr zollrechtlicher Status nachgewiesen wird (Art. 249 Abs. 1 UZK).

Art. 269 UZK-IA enthält weitere Regeln über den Statuswechsel bei der Verwendung von Ersatzwaren.

3. Ort und Zeitpunkt des Übergangs in den freien Verkehr

Eine Ware gelangt grundsätzlich an dem **Ort** in den zollrechtlich freien Verkehr, an dem die Waren der Zollstelle gestellt und zum Zollverfahren der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden (vgl. Art. 87, 172 UZK). Da die EU eine Zollunion ist, deren Zolleinnahmen – unter Abzug der sog. Verwaltungskostenpauschale – in den Unionshaushalt fließen, können Einführer grundsätzlich frei wählen, in welchem Mitgliedstaat sie Nicht-Unionswaren für Zwecke der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr stellen und anmelden (in Bezug auf die Wahl des Verfahrens ist dies in Art. 150 UZK ausdrücklich so festgelegt). Da das Umsatzsteuerrecht aber verlangt, dass bei zollbefreiten Fernverkäufen an Privatpersonen, die nicht über den Import One Stop Shop (siehe hierzu Kapitel 7) abgewickelt werden, die Umsatzsteuer in demjenigen Mitgliedstaat erhoben wird, in dem der Käufer ansässig ist (weil diesem die Einnahmen aus der Umsatzsteuer zustehen), schreibt auch das Zollrecht für solche Fälle vor, dass eine Zollstelle in demjenigen Mitgliedstaat zuständig ist, in dem die Versendung oder Beförderung der Waren endet (Art. 221 Abs. 4 UZK-IA). Diese Regel gilt auch für Päckchen, die von Privatperson an Privatperson gesendet werden, damit die ggf. geschuldete Umsatzsteuer erhoben werden kann.

Bei der zentralen Zollanmeldung (Art. 179 UZK) fallen der Ort der Anmeldung und der Ort der Gestellung auseinander. Insoweit

- entsteht die Zollschuld am Ort der Anmeldung und
- gelangen die Waren nach ihrer Überlassung am Ort der Gestellung in den freien Verkehr.

Eine zur Überführung in den freien Verkehr angemeldete Ware gelangt im **Zeitpunkt** der Überlassung durch die Zollbehörde in den freien Verkehr.⁸⁸

⁸⁸ EuGH v. 1.2.2001, C-66/99, Wandel/HZA Bremen, Slg. 2001, I-873, ECLI:EU:C:2001:69.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Bei einem Verstoß gegen die Zollvorschriften entsteht die Zollschuld grundsätzlich an dem Ort und zu dem Zeitpunkt, an dem der Verstoß begangen wurde (Art. 87 UZK).⁸⁹ Die für diesen Ort zuständige Zollbehörde erhebt dann den Zoll (Ausnahme: Abgabebeträge von weniger als 10.000 €, die von derjenigen Behörde erhoben werden, die den Verstoß feststellt).

4. Zollsatz und Bemessung der Zollschuld

Anders als im Umsatz- und Verbrauchsteuerrecht (bei dem es in der Regel nur einen oder zwei Steuersätze gibt), werden den Codenummern des Gemeinsamen Zolltarifs unterschiedliche Zollsätze zugeordnet, deren Anwendung teilweise von besonderen Bedingungen abhängt. Art. 56 UZK unterscheidet folgende Arten von Zollsätzen:

- vertragliche und autonome Zölle auf die von der Kombinierten Nomenklatur erfassten Waren,
- in Übereinkünften der Union mit bestimmten Ländern oder Gebieten außerhalb des Zollgebiets der Union oder mit Gruppen solcher Länder und Gebiete enthaltene Zollpräferenzmaßnahmen,
- einseitig von der Union festgelegte Zollpräferenzmaßnahmen für bestimmte Länder oder Gebiete außerhalb des Zollgebiets der Union oder für Gruppen solcher Länder und Gebiete,
- autonome Maßnahmen zur Senkung oder Befreiung von Zöllen auf bestimmte Waren,
- zolltarifliche Abgabenbegünstigungen aufgrund der Beschaffenheit oder Endverwendung bestimmter Waren,
- sonstige zolltarifliche Maßnahmen nach landwirtschaftlichen, gewerblichen oder sonstigen Unionsvorschriften.

Wegen der Einzelheiten zolltariflicher Maßnahmen und der für deren Anwendung erforderlichen zolltariflichen Einreihung der Waren (Art. 57 UZK) muss auf die Spezialliteratur verwiesen werden.⁹⁰

Soweit der Zoll nicht anhand des Gewichts (z. B. Hafer: 89 €/t) oder anderer Eigenschaften der Ware (z. B. Schaumwein: 32 €/hl) bemessen wird, wird grundsätzlich der **Zollwert** als Bemessungsgrundlage verwendet. Dies ist grundsätzlich der Preis der Ware, dem bestimmte Kosten – soweit sie nicht im Preis enthalten sind – hinzugerechnet werden (z. B. Transportkosten bis zum Ort des Eingangs in die EU) und für den bestimmte Kosten (z. B. Einkaufsprovision, Zahlung für die Montage der eingeführten Ware in der Union) nicht einzurechnen sind (Art. 70–74 UZK). Bestandteil des Zollwerts können auch bestimmte Kostenelemente sein, die für geistige Leistungen oder Lizenzen gezahlt werden (Art. 71 UZK).

⁸⁹ Zur Frage, ob, wo und wann die Waren in den zollrechtlich freien Verkehr gelangen, siehe oben 2.

⁹⁰ Zum Beispiel Lux in Dorsch, Kommentar Zollrecht, Art. 56, 57 UZK, A 4 Kombinierte Nomenklatur, A 5 VO Zollpräferenzen, C 6 AntidumpingVO.

Praxisfall 1:⁹¹ Ist auch der Wert der in der Ware enthaltenen Software zu verzollen?

▶ *BMW stellt Fahrzeuge her, die Steuergeräte enthalten. Diese Geräte kommen aus verschiedenen Drittstaaten und ähneln einem bordeigenen System, das in den Fahrzeugen Steuerungsfunktionen übernimmt.*

BMW entwickelt selbst eine Software – oder lässt sie von beauftragten Unternehmen in der Europäischen Union entwickeln –, die eine reibungslose Kommunikation der Anwendungen und Systeme in einem Fahrzeug sicherstellt und notwendig ist, um verschiedene technische Vorgänge durchzuführen, die das Steuergerät im Fahrzeug übernehmen soll. Als Eigentümer der Software hat BMW dafür keine Lizenzgebühren zu entrichten.

Die Software wird den Herstellern von Steuergeräten kostenlos zur Verfügung gestellt. Diese benutzen sie, um vor der Auslieferung der Steuergeräte Funktionstests durchzuführen. Das Testprotokoll dokumentiert, dass die Zusammenarbeit von Steuergerät und Software reibungslos funktioniert. Mit ihm lässt sich auch feststellen, ob auftretende Fehler bei der Auslieferung, beim Transport oder im Zuge der Implementierung der Software verursacht werden. Die gesamte Verfahrensweise ist Gegenstand von Verträgen zwischen BMW und den Herstellern der Steuergeräte.

BMW führt die Steuergeräte, auf die der Hersteller außerhalb der Union die Software aufspielt, ein und lässt sie zum freien Verkehr abfertigen.

Ist der Wert der Software in den Zollwert einzubeziehen?

Als Erstes ist festzustellen, dass nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert bestimmter Gegenstände oder Leistungen hinzuzurechnen ist, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung oder dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sind, soweit dieser Wert nicht in diesem Preis enthalten ist. Folglich ist zu klären, ob der wirtschaftliche Wert der Software dem Transaktionswert der Steuergeräte hinzuzurechnen ist, um deren Zollwert widerzuspiegeln. Es ist also zu klären, ob die Tatsache, dass diese Software es ermöglicht, zum einen die Funktionsfähigkeit der Steuergeräte zu prüfen und zum anderen festzustellen, ob Fehler bei der Auslieferung, beim Transport oder im Zuge der Implementierung der Software aufgetreten sind, geeignet ist, den Steuergeräten einen tatsächlichen Wert zu verleihen, der höher ist als ihr Transaktionswert.

Als Zweites ist das Argument zurückzuweisen, dass Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK deshalb nicht zur Anwendung komme, weil Software hier nicht genannt sei und Art. 71 Abs. 3 UZK die Möglichkeiten, den Zollwert zu berichtigen, allein auf die in diesem Artikel genannten Elemente beschränke.

Insoweit hat der EuGH das Argument, dass Software zu keiner der Gruppen gehöre, bei denen der Zollwert berichtigt werden könne, bereits mit der Erwägung zurückge-

91 EuGH v. 10.9.2020, C-509/19, BMW/HZA München, ECLI:EU:C:2020:694.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

wiesen, dass bei der Einfuhr von Computern, die vom Verkäufer mit einer ihm vom Käufer kostenlos zur Verfügung gestellten Software ausgestattet wurden, die ein oder mehrere Betriebssysteme enthält, im Rahmen der Bestimmung des Zollwerts dieser Computer zu deren Transaktionswert der Wert der Software hinzugerechnet werden muss, wenn dieser nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, Rn. 23, 24 und 37).⁹²

Für die Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Ware ist es daher unerheblich, dass das Erzeugnis, dessen Wert hinzuzurechnen ist, ein immaterielles Gut wie Software ist. Aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung, die ausdrücklich auf „Gegenstände“ oder auf „Leistungen“ verweist, ergibt sich nämlich, dass ihr Anwendungsbereich nicht auf materielle Güter beschränkt ist.

Somit kann Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK, der die **„in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“** erfasst, nicht dahin ausgelegt werden, dass er immaterielle Güter ausschließt. Ein solcher Ausschluss ergibt sich weder aus dem Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK noch aus dessen Systematik. Nach dieser Bestimmung ist dem Zollwert der eingeführten Waren der Wert der Gegenstände, aber auch der Leistungen, die die darin genannten Bedingungen erfüllen, hinzuzurechnen. Eine andere Auslegung liefe nicht nur darauf hinaus, etwaige Berichtigungen des Zollwerts allein auf den in Ziff. iv der Bestimmung genannten Fall zu beschränken, wenn es um die Hinzurechnung des Wertes einer Leistung geht, sondern auch darauf, dass nur Leistungen erfasst würden, die zum einen zu **„Techniken, Entwicklungen, Entwürfen, Plänen und Skizzen“** gehören und zum anderen **„für die Herstellung der eingeführten Waren [notwendig]“** sind. Dieser Auslegung ist nicht zu folgen, da immaterielle Güter sowohl unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i als auch unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK fallen können.

Liegt ein Reihengeschäft vor, so ist zu klären, welcher der vereinbarten Preise für die Bemessung des Zollwerts maßgebend ist (siehe unten VII.). Im Übrigen wird für die Ermittlung des Zollwerts auf die Spezialliteratur verwiesen.⁹³

Grundsätzlich ist für die Bemessung des Zolls die Bemessungsgrundlagen maßgebend, die in dem Zeitpunkt vorliegen, in dem die Zollschuld entstanden ist (Art. 85 UZK). Ausnahmen bestehen aber in Bezug auf

- Kosten, die für die Lagerung oder übliche Behandlungen im EU-Zollgebiet vor der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr entstehen (Art. 86 Abs. 1 UZK),
- die aktive Veredelung, bei der beantragt werden kann, für die Bemessung des Zolls nicht die Veredelungserzeugnisse, sondern die zolltarifliche Einreihung, Menge, Beschaffenheit sowie den Zollwert und Ursprung der in die aktive Veredelung übergeführten Waren heranzuziehen (Art. 86 Abs. 3 UZK), es sei denn, das Wahlrecht wurde gem.

⁹² Hier dargestellt in Kapitel 14 als Praxisfall 3.

⁹³ Zum Beispiel Müller-Eiselt/Vonderbank, EU Zollrecht/Zollwert.

Art. 76 UZK-DA ausgeschlossen und es werden in jedem Falle die Bemessungsgrundlagen für die in die aktive Veredelung übergeführten Waren verwendet,⁹⁴

- die Wiedereinfuhr von Veredelungserzeugnissen, die im Anschluss an eine aktive Veredelung zur Erledigung des Verfahrens aus dem Zollgebiet verbracht wurden (Art. 215 Abs. 1 UZK) und die als Rückwaren zurückkehren; für sie kann der Anmelder beantragen, dass der Zoll – wie im vorhergehenden Anstrich beschrieben – anhand der Bemessungsgrundlagen für die ursprünglich in die aktive Veredelung übergeführte Waren berechnet wird (Art. 205 Abs. 2 UZK), soweit nicht eine solche Bemessung kraft Gesetzes vorgeschrieben ist (Art. 76 UZK-DA),
- die Wiedereinfuhr nach passiver Veredelung, bei der nicht der gesamte Wert der Ware verzollt wird, sondern nur der außerhalb des Zollgebiets eingetretene Mehrwert (Art. 86 Abs. 5 UZK); anders als im Umsatzsteuerrecht kann aber auch eine andere Person als diejenige, welche die Waren im Rahmen der passiven Veredelung ausgeführt hat, mit Zustimmung des Bewilligungsinhabers diese Abgabenbegünstigung geltend machen (Art. 259 Abs. 1 UZK).

5. Zollschuldner

Zollschuldner ist – sofern die Zollschuld als Folge einer Anmeldung zum freien Verkehr entsteht – der **Anmelder**; dies ist im Falle der direkten Vertretung der Vertretene (vgl. Art. 5 Nr. 15 UZK); im Falle der indirekten Vertretung wird der Vertreter als Anmelder Zollschuldner, daneben aber auch die vertretene Person (Art. 77 Abs. 3 UZK).

Entsteht die Zollschuld aufgrund eines Verstoßes gegen die Zollvorschriften, so sind Zollschuldner insbesondere diejenigen Personen, die an dem Verstoß beteiligt waren, sowie diejenigen, die als Inhaber einer Bewilligung dafür haften, dass die Waren nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden (Art. 79 Abs. 3 und 4 UZK); sind zu verschiedenen Zeitpunkten Verstöße begangen worden, kommt es grundsätzlich auf die erste Pflichtverletzung an.

Insbesondere bei Zollrechtsverstößen kommt es häufig vor, dass mehrere Personen Zollschuldner werden, bei einem Diebstahl von Waren im Versandverfahren z. B. der Dieb, der Beförderer und der Inhaber des Verfahrens (vgl. Art. 233 UZK). Alle Zollschuldner haften dann als Gesamtschuldner (Art. 84 UZK). Um zu erreichen, dass möglichst der Hauptverantwortliche für die Entstehung der Zollschuld in Anspruch genommen wird, gestattet es Art. 102 Abs. 3 UAbs. 2 UZK, die Mitteilung der Zollschuld während strafrechtlicher Ermittlungen aufzuschieben. Leider hat der EuGH es aber nicht beanstandet, dass die Zollbehörde den Inhaber des Verfahrens in Anspruch nimmt, obwohl der Beförderer für den Ver-

⁹⁴ Diese Regelung soll verhindern, dass Antidumpingzölle und sonstige Schutzzölle dadurch umgangen werden, dass antidumpingzollpflichtige Waren im Rahmen der aktiven Veredelung eingeführt und erst nach einer Be- oder Verarbeitung zu einem Erzeugnis, das nicht mehr dem Antidumpingzoll unterliegt, in den freien Verkehr übergeführt werden. Dabei wird aber übersehen, dass diese Ausnahme einen Anreiz bietet, die Veredelungsvorgänge außerhalb der Union durchzuführen, weil dann der Antidumpingzoll nicht erhoben werden kann.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

lust der Waren verantwortlich war.⁹⁵ Der BFH vertritt die Auffassung, dass bei vorsätzlich begangenen Straftaten die Zollbehörde ihr Auswahlermessen zwischen verschiedenen Gesamtschuldern in der Weise ausüben sollte, dass sie den bzw. die Straftäter in Anspruch nimmt.⁹⁶

6. Erlöschen der Zollschuld, sonstige Heilungsmöglichkeiten

Der UZK unterscheidet bei seinen Heilungsmöglichkeiten grundsätzlich zwischen Fällen, in denen eine Zollschuld auf reguläre Weise entstanden ist (also auf der Grundlage von Art. 77 UZK), und Fällen, in denen die Entstehung der Zollschuld auf einem Verstoß gegen zollrechtliche Pflichten beruht (Art. 79 UZK).

Bestimmte Heilungsmöglichkeiten bestehen aber für beide Fallgruppen, und zwar

- gerichtlich festgestellte Insolvenz des Zollschuldners (Einleitungssatz von Art. 124 Abs. 1 UZK);
- Antrag auf rückwirkende Anwendung einer Zollbegünstigung – ggf. im Rahmen eines Erstattungsantrags (Art. 56 Abs. 3 Satz 2 UZK); ist für die Anwendung der Begünstigung eine Bewilligung erforderlich (Endverwendung, passive Veredelung), die im Zeitpunkt der Zollschuldentstehung nicht vorlag, so kann diese auch noch rückwirkend beantragt werden (Art. 211 Abs. 2 UZK);
- Erlöschen der Zollschuld aufgrund Fristablaufs (Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK);
- bei mehreren Zollschuldern die Zahlung durch einen anderen Zollschuldner (Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK);
- ein Erlass des Zolls (Art. 116–121, 124 Abs. 1 Buchst. c UZK);
- Zerstörung der Waren unter zollamtlicher Überwachung oder Aufgabe zugunsten der Staatskasse (Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK);
- Verschwinden der Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt, Zerstörung auf Anweisung der Zollbehörden (Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK).

Hat ein Verstoß gegen zollrechtliche Pflichten zu einer Zollschuld geführt, die im Falle einer Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr nicht oder nicht in dieser Höhe entstanden wäre, so sieht das Zollrecht folgende Heilungsmöglichkeiten vor:

- Anwendung einer Zollbegünstigung, sofern trotz des Verstoßes gegen die Zollvorschriften kein Täuschungsversuch begangen wurde – ggf. im Rahmen eines Erstattungsantrags (Art. 86 Abs. 6 UZK);

⁹⁵ EuGH v. 18.5.2017, C-154/16, *Latvijas Dzelceļš VAS/Valsts ieņēmumu dienests*, ECLI:EU:C:2017:392, Rn. 83 ff.; ähnlich in Bezug auf den Inhaber einer Zolllagerbewilligung und den Beförderer EuGH v. 4.3.2020, C-655/18, *Teritorialna direksija „Severna morska“ kam Agentisja Mitnitsi/Schenker EOOD*, ECLI:EU:C:2020:157, Rn. 29 ff.

⁹⁶ BFH v. 2.12.2003, VII R 17/03. Bei den vorgenannten EuGH-Urteilen war der Straftäter nicht bekannt, sodass zwischen diesen Urteilen nicht notwendigerweise ein Widerspruch besteht.

- nachträgliche Erfüllung der vorgeschriebenen Förmlichkeiten, sofern der Verstoß von Art. 103 UZK-DA erfasst ist und kein Täuschungsversuch begangen wurde (Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK);
- im Falle eines Verstoßes gegen Verpflichtungen aus einem Nichterhebungsverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung eine nachfolgende Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 103 Buchst. b UZK-DA);
- Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet, sofern trotz des Verstoßes gegen die Zollvorschriften kein Täuschungsversuch begangen wurde (Art. 124 Abs. 1 Buchst. k und Abs. 6 UZK).

Soweit nationales Recht für die Einfuhrumsatzsteuer das Zollrecht für anwendbar erklärt (§ 21 UStG), kommt eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über das Erlöschen der Zollschild auf die Einfuhrumsatzsteuerschuld in Betracht, auch wenn logisch vorrangig die Frage ist, ob überhaupt eine Einfuhr im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt; das ist z. B. dann nicht der Fall, wenn zwar ein Zollrechtsverstoß vorliegt, die Ware aber nicht die betreffende zollrechtliche Nichterhebungsregelung verlassen hat bzw. nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist, sondern das Zoll- bzw. Steuergebiet wieder verlassen hat.

Art. 6 Abs. 3 Buchst. d VStSystRL 2020/262 erklärt bestimmte Gründe für das Erlöschen einer Zollschild gem. Art. 124 Abs. 1 UZK ausdrücklich auch auf die Verbrauchsteuerschuld für anwendbar.

IV. Einfuhr im Umsatzsteuerrecht

Die Einfuhr von Waren (im Umsatzsteuerrecht wird stattdessen der Begriff „Gegenstände“ verwendet) unterliegt der Umsatzsteuer (Art. 2 Abs. Buchst. d MwStSystRL, § 1 Nr. 4 UStG, der zusätzlich eine Einfuhr „im Inland“ verlangt).

Einer der Unterschiede zwischen dem Zoll- und dem Umsatzsteuerrecht liegt darin, dass die Einfuhr

- im zollrechtlichen Sinne nur Nicht-Unionswaren betrifft, die in das Zollgebiet verbracht worden sind (dieser Fall wird durch Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL erfasst),
- im umsatzsteuerrechtlichen Sinne auch Unionswaren betrifft, die aus einem sog. Drittgebiet (das zwar zum Zollgebiet, aber nicht zum Steuergebiet der Union gehört) in das Steuergebiet verbracht worden sind (dieser Fall wird durch Art. 30 Abs. 2 MwStSystRL erfasst).

Die Art. 275 ff. MwStSystRL erklären für Einfuhren aus Drittgebieten die Zollförmlichkeiten für anwendbar (eine Zollschild kann in solchen Fällen aber nicht entstehen, weil es sich um Unionswaren im Zollgebiet handelt). Das Unionszollrecht regelt die anwendbaren Zollförmlichkeiten in Art. 1 Abs. 3 UZK und den Art. 114, 134, 188 UZK-DA.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Ein weiterer Unterschied gegenüber dem Zollrecht besteht darin, dass umsatzsteuerrechtlich neben der Einfuhr⁹⁷ auch andere Vorgänge einen Abgabensanspruch begründen können, ggf. sogar im Zusammenhang mit einer Einfuhr. Deswegen werden im Folgenden erst einmal die verschiedenen Steuertatbestände des Umsatzsteuerrechts kurz dargestellt.

1. Steuertatbestände im Umsatzsteuerrecht

Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL (und ihm folgend das UStG) enthält – vereinfacht dargestellt – vier Tatbestände, die eine Steuerschuld auslösen, soweit die Umsätze steuerbar sind:

- Lieferungen von Waren, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines EU-Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
- den innergemeinschaftlichen Erwerb von Waren im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a UStG), und zwar in der Regel durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt (die korrespondierende innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerbefreit, § 6a UStG),
- Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), und
- die Einfuhr von Waren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Die ersten drei Steuerentstehungstatbestände weisen folgende gemeinsame Merkmale auf:

- Ein Steuerpflichtiger handelt für sein Unternehmen (also nicht für private Zwecke).
- Der Steuerpflichtige handelt gegen Entgelt.
- Es liegt die Lieferung oder sonstige Leistung eines Steuerpflichtigen vor (bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. sonstigen Leistung an einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat ist anstelle des Lieferers grundsätzlich der Erwerber steuerpflichtig – sog. Reverse-Charge-Verfahren gem. Art. 196 bzw. 197 MwStSystRL).
- Es handelt sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung in einem EU-Mitgliedstaat (und nicht außerhalb des Steuergebiets; solche Lieferungen sind nämlich steuerbefreit gem. Art. 146 MwStSystRL; für sonstige Leistungen ist die Steuerbefreiung auf zahlreiche Artikel verstreut).

Als Lieferung von Waren gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand (in der Terminologie des Zollrechts: eine Ware) zu verfügen (Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL). Dies wird in § 3 Abs. 1 UStG als „Verschaffung der Verfügungsmacht“ bezeichnet.

⁹⁷ Sonderfälle, in denen auch im Zollrecht Ausfuhren bzw. Wiederausfuhren abgabenrechtlich relevant sind – wie z. B. die Wiederausfuhr von in Veredelungserzeugnissen, für die ein Präferenznachweis ausgestellt wird (Art. 78 UZK –, bleiben hier zur Vereinfachung der Darstellung unberücksichtigt.

In Bezug auf die Besteuerung der Einfuhr von Waren aus Drittländern gelten diese Kriterien nicht. In diesen Fällen kommt es also nicht darauf an, ob

- ein Steuerpflichtiger die Waren einführt (allerdings können nur Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug für die bei der Einfuhr geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer geltend machen, Art. 168 Buchst. e MwStSystRL),
- ein Entgelt vereinbart wurde oder nicht (z. B. Geschenk, kostenloses Muster),
- ein Vertrag zwischen dem Exporteur und einer Person im Inland vorliegt,
- eine Lieferung vorliegt, d. h. die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen oder nicht (z. B. Verbringen in ein in der EU befindliches Lager des Ausführers).

§ 1 Abs. 1 UStG fasst die der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätze wie folgt zusammen:

- Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt;
- die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (Einfuhrumsatzsteuer);
- der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Inland im Sinne des UStG ist gem. § 1 Abs. 2 UStG das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme von

- Büsingen,
- Helgoland,
- Freizonen (im deutschen Recht als „Freihäfen“ bezeichnet; ein Freihafen existiert nur noch in Bremerhaven),
- Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie,
- deutschen Schiffen und Luftfahrzeugen in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören.

Bestimmte Umsätze in Freizonen und in den oben genannten Gewässern und Watten sind jedoch wie Umsätze im Inland zu behandeln (§ 1 Abs. 3 UStG), insbesondere

- Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen, die zum Ge- oder Verbrauch in diesen Gebieten oder zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind, wenn die Gegenstände nicht für das Unternehmen des Abnehmers erworben oder für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet werden,
- Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung in einer Freihafen-Veredelung, Freihafen-Lagerung oder im einfuhrumsatzsteuerrechtlich freien Verkehr befinden.

Zweck dieser Regelung ist es, den un versteuerten Verbrauch in diesen Gebieten zu verhindern.

Selbst wenn eine Ware in Deutschland grundsätzlich steuerbar ist (was voraussetzt, dass der Ort der Leistung im Inland liegt), muss zusätzlich geprüft werden, ob der Umsatz auch steuerpflichtig ist, d. h., dass kein Steuerbefreiungstatbestand erfüllt ist. Im Zusammenhang mit einer Einfuhr in Deutschland ist ein typisches Beispiel für eine Steuerbefreiung die

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

innergemeinschaftliche Beförderung bzw. Versendung im Anschluss an die Einfuhr, z. B. nach Österreich.

Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es zwar nicht darauf an, ob der Einführer ein Unternehmer ist, der die Waren für sein Unternehmen einsetzt oder nicht. In Bezug auf bestimmte Aspekte ist dieses Kriterium gleichwohl von Bedeutung, und zwar für

- die Steuerbefreiung von der Einfuhrumsatzsteuer und für eine an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Verbringung der Waren in einen anderen Mitgliedstaat (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 und § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG),
- die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG),
- den Zahlungsaufschub ohne Sicherheitsleistung (§ 21 Abs. 3 UStG),
- den Verzicht auf eine weitere Einfuhrumsatzsteuerschuld (§ 21 Abs. 4 Satz 5 UStG),
- die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit für die vorübergehende Verwendung, wenn der Verwender nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 EUStBV),
- die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit für Sammlungsstücke und Kunstgegenstände für den Fall, dass diese nicht von einem Unternehmer geliefert werden (§ 4 Satz 2 EUStBV).

Außerdem lässt die Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuer (VSF Z 81 01) zahlreiche Erleichterungen für zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer zu (z. B. wenn der Zollwert nur für Zwecke der Einfuhrumsatzsteuer zu ermitteln ist).

Im Zusammenhang mit der Einfuhr ist weiterhin relevant, dass in die Bemessungsgrundlage auch ein etwaiger Zoll sowie – falls auch eine besondere Verbrauchsteuer geschuldet ist – auch die Verbrauchsteuer einbezogen wird (Art. 86 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL). Ferner sind bestimmte innerhalb des Zollgebiets entstandene Nebenkosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (Art. 86 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL). Dies bedeutet, dass die für die Berechnung des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer maßgebenden Bemessungsgrundlagen sich unterscheiden. Steuerpflichtige Unternehmer können die entrichtete bzw. geschuldete Umsatzsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzugs von ihrer Steuerschuld abziehen (was in Bezug auf den Zoll und eine etwaige Verbrauchsteuer nicht möglich ist).

Beispiel 3: Diebstahl von Waren – Unterschied zwischen Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuer



Wenn einem Unternehmer im Steuergebiet Waren gestohlen werden, liegt keine Lieferung gegen Entgelt vor, sodass insoweit keine reguläre Umsatzsteuer geschuldet ist.⁹⁸

Werden dagegen Nicht-Unionswaren aus einem Zolllager gestohlen, so gilt dies als Einfuhr, weil die Waren nicht mehr einem die Erhebung des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer aussetzenden Zollverfahren unterliegen.⁹⁹ Die Frage, ob eine Lieferung gegen Entgelt vorliegt oder nicht, ist insoweit irrelevant.

⁹⁸ Vgl. EuGH v. 14.7.2011, C-435/03, British American Tobacco International Ltd und Newman Shipping & Agency Company NV/Belgien, ECLI:EU:C:2005:464, Rn. 31 ff.

⁹⁹ Vgl. EuGH v. 11.7.2013, C-273/12, Directeur général des douanes et droits indirects/Harry Winston SARL, ECLI:EU:C:2013:466, Rn. 43–45.

2. Zeitpunkt und Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

Für den Zeitpunkt und Ort der Steuerentstehung sind – unter Weglassung besonderer Fallgestaltungen¹⁰⁰ – grundsätzlich zwei Alternativen zu unterscheiden:

1. Die Steuer entsteht in dem Mitgliedstaat und zu dem Zeitpunkt, zu dem die in das (nationale) Steuergebiet verbrachten Waren in das Steuergebiet und den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Mitgliedstaats gelangt sind (Art. 60 bzw. 70).
2. Die Steuer entsteht in dem Mitgliedstaat und zu dem Zeitpunkt, zu dem die in das Steuergebiet verbrachten Waren nicht mehr der vorübergehenden Verwahrung oder einem besonderen Verfahren unterliegen, welches die Zollerhebung aussetzt, und die Waren damit in den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Mitgliedstaats gelangt sind (Art. 61 bzw. 71 MwStSystRL).

Das in der MwStSystRL nicht genannte zusätzliche Erfordernis, dass die Waren neben einem Eingang in das Steuergebiet auch in den Wirtschaftskreislauf des betreffenden EU-Mitgliedstaats gelangt sein müssen, ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH.¹⁰¹ Wird die Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, so entsteht damit in der Regel (zu einer der Ausnahmen siehe unten 6.) zugleich am gleichen Ort und zum gleichen Zeitpunkt eine Einfuhrumsatzsteuerschuld (vgl. Art. 201 Buchst. b UZK). Eine solche Automatik besteht aber in denjenigen Fällen nicht, in denen eine zollrechtliche Pflichtverletzung begangen wurde, die zur Entstehung einer Zollschuld führt (Art. 79 UZK). In solchen Fällen muss anhand der Kriterien des Umsatzsteuerrechts geprüft werden, ob – und, wenn ja, in welchem Mitgliedstaat – eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden ist.

Leider hat sich in der Praxis von Zollbehörden und Gerichten in Deutschland und Österreich die Neuinterpretation des Begriffs „Einfuhr“ durch den EuGH noch nicht bzw. nicht vollständig durchgesetzt. Diese gehen weitgehend noch davon aus, dass mit einer zollrechtlichen Pflichtverletzung, welche die Entstehung einer Zollschuld zur Folge hat, auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, selbst wenn die Waren gar nicht in den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Mitgliedstaats gelangt sind. Dies wird vor allem damit begründet, dass das nationale Recht insoweit das Zollrecht für anwendbar erklärt (§ 21 Abs. 2 UStG). In einem Standardwerk für Praktiker wird diesen angesichts dieser unbefriedigenden Situation deshalb geraten: *„Klagen Sie jedoch dagegen, werden Sie wahrscheinlich Recht bekommen.“*¹⁰²

Die zweite Alternative betrifft die Entstehung der Steuerschuld für Nicht-Unionswaren, die im Anschluss an ihr Verbringen in das Steuergebiet zunächst einer der folgenden Zollregelungen unterliegen haben und ihr dann aber nicht mehr unterliegen, und zwar (vgl. Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL):

¹⁰⁰ Diese werden in Kapitel 3 und für E-Commerce in Kapitel 15 behandelt.

¹⁰¹ Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3.

¹⁰² Schick u. a., Zollrecht für Praktiker, 2. Aufl. 2020; Kapitel VII.2.1.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

- externes Versandverfahren,
- vorübergehende Verwendung,¹⁰³
- vorübergehende Verwahrung,
- Freizone,
- Zolllager,
- aktive Veredelung.

Auch insoweit ist der Unterschied zwischen einer regulären bzw. irregulären Beendigung der vorübergehenden Verwahrung oder der Erledigung eines besonderen Verfahrens, das die Entstehung einer Einfuhrabgabenschuld aussetzt, zu beachten:

- Bei einer regulären Einfuhr unterliegen Waren nicht mehr einer dieser Nichterhebungsregelungen, wenn die Waren als Folge einer Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zum freien Verkehr überlassen werden oder aufgrund einer besonderen Regelung automatisch in den freien Verkehr übergehen (siehe oben III.). Auf die Zahlung der Einfuhrabgaben (dies schon deshalb, weil die Ware zollfrei sein könnte und dann gar keine Zollschuld entstehen kann) und den Wechsel des zollrechtlichen Status der Waren kommt es im Umsatzsteuerrecht nicht an (siehe Kapitel 3), wohl aber darauf, ob die Waren sich bei der Beendigung/Erledigung der Nichterhebungsregelung (noch) im Steuergebiet eines bestimmten Mitgliedstaats befinden und damit dort ge- oder verbraucht werden können. Ebenso wie bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr ist auch im Umsatzsteuerrecht die Frage, ob eine Einfuhr vorliegt (Steueratbestand), zu trennen von der Frage, ob die Einfuhr steuerpflichtig ist (Steueranspruch).¹⁰⁴
- Bei einer irregulären Einfuhr (insbesondere vorschriftswidriges Verbringen, Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung oder Verletzung einer zollrechtlichen Pflicht) ist zu berücksichtigen, ob und ggf. wo die Waren in den Wirtschaftskreislauf gelangt – also für einen Verbrauch im betreffenden Steuergebiet zugänglich – sind.¹⁰⁵

Wurden die Waren nach ihrer Ankunft vollständig zerstört, so sind sie nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union bzw. eines Mitgliedstaats gelangt.

103 Die Einschränkung in den Art. 61 und 71 MwStSystRL, dass eine Einfuhr nur bei vorübergehender Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben aufgeschoben ist, berücksichtigt nicht, dass bei beiden Varianten der vorübergehenden Verwendung die Zollerhebung ausgesetzt wird und im Falle der teilweisen Befreiung erst anlässlich der Erledigung des Verfahrens ein Abgabenbescheid erlassen wird, aufgrund dessen ein anhand der Verwendungsdauer bemessener Anteilzoll zu zahlen ist (vgl. Art. 105 Abs. 3, Art. 252 UZK und Art. 206 Abs. 3 UZK-DA); das Umsatzsteuerrecht sieht aber weder eine teilweise Erhebung der Umsatzsteuer nach Abschluss dieses Zollverfahrens vor noch eine gesonderte Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Zeitpunkt der Einfuhr (das wäre nach dem Wortlaut der MwStSystRL ja der Zeitpunkt der Überführung in die vorübergehende Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben). Werden die Waren nach der vorübergehenden Verwendung in den freien Verkehr übergeführt, so läge ggf. eine zweite Einfuhr vor, was aber nach der Logik der MwStSystRL nicht möglich ist; siehe hierzu auch Kapitel 3 und Kapitel 9, IV.

104 Siehe hierzu Kapitel 11.


105 Zur Beweislast siehe Kapitel 3.

Wurde in einem Mitgliedstaat gegen zollrechtliche Pflichten verstoßen, aber die Waren sind nachweislich in einem anderen Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf gelangt, so fallen der Ort der Zoll- und der Ort der Umsatzsteuerschuld auseinander.


Wurden Waren, die sich in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (z. B. externer Versand, Zolllagerverfahren) befunden haben, gestohlen und wird der Dieb nicht gefunden, so wird (neben dem Dieb, der vorrangig heranzuziehen ist, vgl. Art. 108 Abs. 3 Buchst. c UZK) der Inhaber des Verfahrens Zollsschuldner, weil er im Versandverfahren seine Pflicht zur Gestellung der Waren bei der Bestimmungszollstelle (Art. 233 Abs. 1 Buchst. a UZK) und im Zolllagerverfahren seine Pflicht, eine Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung zu vermeiden (Art. 242 Abs. 1 Buchst. a UZK), verletzt hat; gleichzeitig kann man davon ausgehen, dass die Waren im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dort in den Wirtschaftskreislauf gelangt – also eingeführt worden – sind, wo sie gestohlen wurden, sofern Informationen über das tatsächliche Land des Verbrauchs nicht vorliegen.

Wurde in einem Mitgliedstaat gegen zollrechtliche Pflichten verstoßen, aber die Waren sind in der Union nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangt (z. B. weil sie wiederausgeführt wurden), so kann zwar eine Zoll-, nicht aber eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstehen.

Beispiel 4: Einfuhrort und -zeitpunkt bei ordnungsgemäßer Erledigung eines Versandverfahrens

 Wenn Waren, die in den Niederlanden in die EU verbracht wurden, im externen Unionsversandverfahren (Art. 226 Abs. 3 Buchst. a UZK) nach Deutschland verbracht werden, so ist der Einfuhrort Deutschland, wenn sich keine weitere der oben genannten Regelungen anschließt, d. h., wenn die Waren im Anschluss an das Versandverfahren in Deutschland in den freien Verkehr übergeführt werden oder auf irreguläre Weise auf den Markt gelangen.


Beispiel 5:¹⁰⁶ Einfuhrort und -zeitpunkt bei nicht ordnungsgemäßer Erledigung eines Versandverfahrens

 Die in die EU verbrachten Waren werden in den Niederlanden in das externe Versandverfahren übergeführt. Der Bestimmungsort ist Österreich. Bevor die Waren dort ankommen, werden sie in Deutschland an Käufer abgegeben, ohne dass das Versandverfahren ordnungsgemäß durch eine Gestellung der Waren bei einer Zollstelle erledigt wird. In diesem Falle wurden die Waren in Deutschland der zollamtlichen Überwachung entzogen (bzw. es wurde gegen eine Pflicht aus dem Versandverfahren verstoßen) und die Waren unterliegen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr einer der in Art. 61 MwStSystRL angesprochenen Regelungen. Der Einfuhrort liegt damit in Deutschland.

¹⁰⁶ Nach Langer in Reiß/Krausel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Art. 60–61 MwStSystRL, Rn. 8.


Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

Beispiel 6: An ein Versandverfahren anschließende aktive Veredelung in einem anderen Mitgliedstaat

 Wie im obigen Beispiel 3 kommen die Waren im Rahmen des externen Versandverfahrens in Deutschland an, werden dann in die aktive Veredelung übergeführt und im Rahmen dieses Verfahrens nach Österreich verbracht. Österreich ist nur dann Einfuhrmitgliedstaat, wenn die Waren dort in den freien Verkehr übergeführt werden oder auf irreguläre Weise auf den Markt gelangen. Werden die in der aktiven Veredelung befindlichen Waren oder die daraus hergestellten Veredelungserzeugnisse wieder ausgeführt (und verlassen somit die EU), so gibt es keinen Einfuhrmitgliedstaat und es kann keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstehen.


Die Entstehung einer Einfuhrumsatzsteuerschuld kann – neben den bzw. anstelle der zollrechtlichen Einfuhrabgabenaussetzungsregeln – in bestimmten Fällen auch durch eine Lagerung in einem Steuerlager aufgeschoben werden, sodass noch keine Einfuhr im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt (Art. 157 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, siehe hierzu Kapitel 9).

Beispiel 7:¹⁰⁷ Auseinanderfallen von zollrechtlichem und umsatzsteuerrechtlichem Einfuhrort bei Unregelmäßigkeiten in einem Versandverfahren

 Im externen Versandverfahren ankommende Nicht-Unionswaren werden am Flughafen Frankfurt nicht gestellt und auf ein anderes Flugzeug geladen, das sie nach Griechenland verbringt. Hier ist die Zollschuld gem. Art. 79 UZK in Deutschland entstanden. Die Waren sind aber erst in Griechenland auf den Markt gelangt, sodass dort der Einfuhrort liegt, an dem die Einfuhrumsatzsteuer geschuldet ist.

Bei der zentralen Zollabwicklung unter Beteiligung von zwei Mitgliedstaaten entstehen die Zoll- und die Einfuhrumsatzsteuerschuld stets in unterschiedlichen Mitgliedstaaten, da zwar die Zollschuldentstehung am Ort der Abgabe der Zollanmeldung zentralisiert werden kann (Art. 179 UZK), aber eine entsprechende Regelung in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer fehlt, sodass es insoweit auf den Mitgliedstaat ankommt, in dem die Waren sich zu dem Zeitpunkt befinden, zu dem sie (in der Regel aus der vorübergehenden Verwahrung) zum freien Verkehr überlassen werden.

Beispiel 8:¹⁰⁸ Auseinanderfallen von zollrechtlichem und umsatzsteuerrechtlichem Einfuhrort bei zentraler Zollabwicklung

 Wenn eine Ware, die in Deutschland zum freien Verkehr angemeldet und überlassen wird, sich aber im Zeitpunkt der Anmeldung und Überlassung in Griechenland befindet (und die Bewilligung den Gestellungsort in Griechenland zulässt), dann entsteht die Zollschuld in Deutschland und die Einfuhrumsatzsteuerschuld in Griechenland.

107 EuGH v. 10.7.2019, C-26/18, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung/HZA Frankfurt am Main, ECLI:EU:C:2019:579.

108 Vgl. Harksen, AW-Prax 2020, 183; Lux in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Art. 179 UZK, Rn. 31 ff.

3. Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer

Die Ermittlung des zutreffenden Steuersatzes ist nur in wenigen Fällen ein Problem, da in Deutschland und Österreich je nach Ware nur zwischen zwei Steuersätzen unterschieden wird und für die Einreihung einer Ware in eine Position innerhalb dieser beiden Gruppen auf die zolltariflichen Regeln zurückgegriffen wird.

Steuerbemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Zollwert (Art. 85 MwStSystRL, § 11 Abs. 1 UStG), dem folgende Kostenelemente hinzugerechnet werden (Art. 86 MwStSystRL, § 11 Abs. 3 UStG):

- etwaige Zölle,
- etwaige Steuern wie z. B. eine wegen der Einfuhr geschuldete Verbrauchsteuer,
- die Nebenkosten – wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten – bis zum Bestimmungsort, soweit er im Zeitpunkt der Steuerentstehung bekannt ist und soweit diese Kosten nicht bereits im Zollwert enthalten sind.

Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen sowie Rabatte und Rückvergütungen, die im Einfuhrzeitpunkt feststehen, sind nicht einzubeziehen (Art. 87 MwStSystRL, § 11 Abs. 4 UStG).

Wurden die Waren vom Unternehmer vorübergehend ausgeführt und außerhalb des EU-Steuergebiets be- oder verarbeitet (dies geschieht zollrechtlich im Rahmen der passiven Veredelung), so sollen bei der Wiedereinfuhr nur die Kosten besteuert werden, die geschuldet wären, wenn diese Arbeiten innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats vorgenommen worden wären – also anhand der Wertsteigerung oder des Entgelts (Art. 87 MwStSystRL, § 11 Abs. 2 Satz 1 UStG). Dies gilt auch dann, wenn bei einer Ausbesserung anstelle der ausgeführten Ware eine Ersatzware wieder eingeführt wird (§ 11 Abs. 2 Satz 2 UStG).

4. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer

Im Hinblick auf die **Person**, die zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer verpflichtet ist, legt die Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich fest, *„die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet wird, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt“* (Art. 201 MwStSystRL). Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten ermächtigt sind, den Kreis der Steuerschuldner für den in Art. 30 MwStSystRL geregelten Fall der Einfuhr zu regeln. Andere Vorschriften der MwStSystRL verwenden insoweit den Begriff *„Importeur, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde“* (Art. 20 und Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL), d. h., nur Personen, die als „Importeur“ angesehen werden können, dürfen von den Mitgliedstaaten als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt werden.¹⁰⁹ Im Zollrecht gilt als „Einführer“ (der im Zusammenhang mit bestimmten Anmeldungen anzugeben ist) die Partei, die eine Einfuhranmeldung abgibt oder in deren Namen eine Einfuhranmeldung abgegeben wird (Datenele-

¹⁰⁹ Killmann in Summersberger, Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung, 2014, 144 ff.

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

ment 3/15, Anhang B UZK-DA). Im Umsatzsteuerrecht kommen folgende Auslegungsmöglichkeiten in Betracht:¹¹⁰

1. Entweder handelt es sich um die Person, welche die physische Verbringung der Waren in das Steuergebiet der Union veranlasst, bzw. im Falle der Nutzung einer Nichterhebungsregelung i. S. d. Art. 156, 157, 158, 160 und 161 MwStSystRL die Person, welche veranlasst, dass die Waren nicht mehr einer solchen Regelung unterliegen – Art. 202 MwStSystRL (dies kann auch ein Dieb sein, wobei in einem solchen Falle der Verfahrens- bzw. Bewilligungsinhaber als zusätzlicher Schuldner in Betracht kommt).
2. Oder es handelt sich um die Person, welche im Zeitpunkt der Einfuhr die Befähigung besitzt, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen.
3. Ferner könnte der Empfänger der Waren als Importeur gelten.
4. Schließlich kommt auch diejenige Person in Betracht, welche nach den Zollvorschriften eine Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr abgibt oder abgeben lässt und die damit Zollschnldner wird. Diese Lösung ist bei direkter Vertretung unproblematisch, weil der vertretene Unternehmer Einfuhrumsatzsteuerschuldner wird und damit das Vorsteuerabzugsrecht geltend machen kann. Die indirekte Vertretung ist dagegen ein spezifisch zollrechtliches Konstrukt, das zu dem Zweck geschaffen wurde, außerhalb der EU ansässigen Personen die Abgabe einer Zollanmeldung dadurch zu ermöglichen, dass der – in der EU ansässige – Vertreter als Zollanmelder gilt. Im Umsatzsteuerrecht kommt es aber nicht auf die Ansässigkeit, sondern die umsatzsteuerliche Registrierung an, weil hiervon die Anmeldepflichten und das Vorsteuerabzugsrecht abhängen.

Bei einer regulären Einfuhr unterliegen Waren nicht mehr einem Nichterhebungsverfahren, wenn sie zum freien Verkehr überlassen, zerstört oder wieder ausgeführt werden (in den beiden letzteren Fällen entsteht keine Einfuhrumsatzsteuer). Wenn die Waren nach einem Nichterhebungsverfahren in den freien Verkehr übergeführt werden, sollte der Mehrwertsteuerpflichtige derselbe sein wie in den Fällen, in denen die Waren unmittelbar nach ihrer Verbringung in die EU in den freien Verkehr übergeführt werden, zumal einer Überführung in den freien Verkehr praktisch stets eine vorübergehende Verwahrung – und damit eine der in Art. 71 i. V. m. Art. 156 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL genannten Nichterhebungsregelungen – vorausgeht.

Bei einer irregulären Einfuhr schuldet diejenige Person die Einfuhrumsatzsteuer, die „veranlasst“ hat, dass die Waren nicht mehr der betreffenden zollrechtlichen Nichterhebungsregelung unterliegen. Das Gleiche muss für den Fall gelten, dass die Waren gar nicht erst unter eine solche Regelung gelangt sind, weil sie nicht ordnungsgemäß bei der ersten Zollstelle in der Union gestellt wurden und sich damit nicht in der vorübergehenden Verwahrung befunden haben. Zwar erwähnt Art. 202 MwStSystRL nur eine Person, aber es können auch mehrere Personen Einfuhrumsatzsteuerschuldner werden, wenn sie an der irregulären Einfuhr beteiligt waren.¹¹¹ Welche Personen als Einfuhrumsatzsteuerschuldner herangezogen werden können, weil sie unter Verstoß gegen die Zollvorschriften veranlasst haben, dass die Waren nicht bzw. nicht mehr einer zollrechtlichen Nichterhebungsrege-

¹¹⁰ Erste beiden Alternativen bei Killmann, a. a. O., 147; siehe hierzu auch Kapitel 3, II. sowie Kapitel 5, V.

¹¹¹ Killmann, a. a. O., 147.

lung unterliegen, ist nicht in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie – zumindest nicht ausdrücklich – geregelt. Die Mitgliedstaaten dürfen deshalb diejenigen Personen als Einfuhrumsatzsteuerschuldner bestimmen, die wegen des zollrechtlichen Verstoßes Zollschuldner werden, sofern aufgrund des Verstoßes gleichzeitig eine Einfuhr im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten für Fälle einer unregelmäßigen Einfuhrumsatzsteuerschuld¹¹² bestimmen, dass eine **andere Person** als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat (Art. 205 MwStSystRL). Macht ein Mitgliedstaat von dieser Ermächtigung Gebrauch, so besteht allerdings die Gefahr, dass die für die Einfuhrumsatzsteuer haftende Person (z. B. indirekter Vertreter oder Spediteur) nicht gem. Art. 168 MwStSystRL den Vorsteuerabzug geltend machen kann, weil sie nicht den Umsatz „Einfuhr von Gegenständen“ bewirkt hat.¹¹³ Problematisch an der automatischen Anwendung des Zollrechts für die Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer ist außerdem, dass das Umsatzsteuerrecht die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Vertretung gar nicht kennt. Eine solche Lösung führt dazu, dass der indirekte Vertreter nicht nur Zoll-, sondern auch Einfuhrumsatzschuldner wird, obwohl er nicht Importeur im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist und ihm kein Vorsteuerabzugsrecht zusteht. Dies verstößt gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer.

Da die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie – jedenfalls bei ordnungsgemäßen Einfuhren – nicht den Einfuhrumsatzsteuerpflichtigen festlegt, nutzen die Mitgliedstaaten vor allem eine der beiden folgenden Alternativen:

- Entweder sie folgen den zollrechtlichen Regelungen im Hinblick auf den Zollschuldner (vgl. § 13a Abs. 2 und § 21 Abs. 2 UStG), wonach der **Anmelder** und – bei indirekter Stellvertretung – sowohl der Vertreter als auch der Vertretene **Einfuhrumsatzsteuerschuldner** sind (z. B. Deutschland, Österreich), ohne zu unterscheiden, ob der Schuldner ein Unternehmer ist und als solcher handelt oder nicht; oder
- sie machen den in der Zollanmeldung genannten **Empfänger der Waren** zum **Einfuhrumsatzsteuerschuldner** (z. B. Frankreich, der Zollvertreter wird weiterer Schuldner nur dann, wenn er in indirekter Vertretung auftritt¹¹⁴), auch hier jedoch, ohne zu unterscheiden, ob es sich um einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen handelt

112 Der Fall einer regelmäßigen Zollschuldentstehung gem. Art. 201 MwStSystRL wird in Art. 205 MwStSystRL nicht erwähnt. Sollte allerdings die Tatsache, dass die Waren sich vor der Überführung in den freien Verkehr in einem Nichterhebungsverfahren befinden haben, bereits eine zusätzliche Steuerschuldnerschaft des betreffenden Verfahrensinhabers bzw. des Inhabers des Verwahrungslagers ermöglichen, so wäre der Ausschluss des Art. 201 MwStSystRL von der Tragweite des Art. 205 MwStSystRL ohne große praktische Bedeutung, weil Einfuhrwaren fast immer zunächst in die vorübergehende Verwahrung gelangen. Deswegen wird hier die Auffassung vertreten, dass Art. 201 MwStSystRL den Fall der regelmäßigen Entstehung einer Steuerschuld erfasst und Art. 202 MwStSystRL denjenigen einer unregelmäßigen Entstehung. Ebenso Killmann, a. a. O., 147 ff.

113 Zu der Frage, ob der Spediteur, der in Vertretung eine Zollanmeldung zur Überführung in den freien Verkehr abgibt, im Sinne der MwStSystRL Importeur oder haftende Person sein und das Vorsteuerabzugsrecht geltend machen kann, siehe Kapitel 6, V. und Kapitel 9, II., sowie Killmann in Summersberger, Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung, 2014, 144 ff.; Harsen/Pichler, UStB 2014, 26; Bieber, Der Einfuhrumsatz, 2019, Ziff. 9.2.3.2.2.3; Kuhr/Schrömbges, MwStR 2016, 14 (19).

114 <https://www.douane.gouv.fr/fiche/tva-limportation-les-essentiels>: La taxe doit être acquittée par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Cette taxe est solidairement due par le déclarant en douane qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte, tel que défini par le code des douanes de l'Union (CDU).

Kapitel 2 Die Einfuhr bzw. Überführung in den freien Verkehr

oder nicht (der Unternehmer kann aber in Frankreich den Vorsteuerabzug im Rahmen der allgemeinen Mehrwertsteuererklärung geltend machen¹¹⁵ oder bei einer bewilligten „Autoliquidation“ die Einfuhrumsatzsteuer in der allgemeinen Mehrwertsteuererklärung zusammen mit dem Vorsteuerabzug anmelden¹¹⁶).

Bei der zweiten Alternative kann es sich bei dem Zoll- und den Einfuhrumsatzsteuerschuldner um unterschiedliche Personen handeln. Das Gleiche gilt für Fälle der unregelmäßigen Entstehung einer Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld.

§ 13a Abs. 2 UStG verweist für die Bestimmung des Einfuhrumsatzsteuerschuldners auf § 21 Abs. 2 UStG, der für die Einfuhrumsatzsteuer eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften anordnet; ausgenommen ist lediglich die passive Veredelung.¹¹⁷ Das UStG berücksichtigt damit noch nicht die neuere Rechtsprechung des EuGH, nach der für die Entstehung einer Zoll- oder Einfuhrumsatzsteuerschuld unterschiedliche Kriterien gelten und damit auch der Zoll- und der Einfuhrumsatzsteuerschuldner unterschiedliche Personen sein können.

Die vorgeschriebene „sinngemäße Anwendung“ ermöglicht es aber, der Anwendung des Zollrechts insoweit Schranken zu setzen, als es dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer widersprechen würde.¹¹⁸ Bei einer ordnungsgemäßen Einfuhr (d. h. einer Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr) durch den über die Ware Verfügungsberechtigten ist es in der Regel mit dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer zu vereinbaren, dass der Importeur bzw. Anmelder nicht nur Zollschedner, sondern auch Einfuhrumsatzsteuerschuldner wird, soweit nicht einer der Steuerbefreiungstatbestände (wie z. B. Verfahren 42) erfüllt ist. Handelt aber ein Dienstleister für den Verfügungsberechtigten und wird dabei zum Zollschedner (z. B. weil er in indirekter Vertretung eine Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr abgegeben hat, vgl. Art. 77 Abs. 3 Satz 2 UZK), so bedarf es zumindest einer Prüfung, ob er damit auch Einfuhrumsatzsteuerschuldner geworden ist.

Bei einer unregelmäßigen Zollschednentstehung (Art. 79 UZK) gibt es eine größere Zahl von Fallgestaltungen, bei denen es nicht dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer entspricht, dass eine Zollschedn automatisch auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld zur Folge hat, insbesondere dann, wenn

- die Ware gar nicht in den Mitgliedstaat gelangt ist, der die Einfuhrumsatzsteuer geltend macht;

115 <https://www.douane.gouv.fr/fiche/tva-limportation-les-essentiels>: L'assujetti qui figure comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation peut déduire la TVA qu'il a acquittée lors de l'importation dès lors qu'il remplit les conditions de forme et de fond de l'exercice du droit à déduction.

116 <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F33167>: Pour l'importation en France de biens provenant de pays hors Union européenne, la TVA est perçue par le service des douanes lors du dédouanement. Une entreprise peut ne pas payer immédiatement la TVA grâce à l'autoliquidation de la TVA due à l'importation (TVAI). Soumise à autorisation préalable, l'autoliquidation de la TVA permet de ne plus acquitter la TVA à l'appui de la déclaration en douane d'importation, mais de porter le montant de la taxe sur sa déclaration périodique CA3.

117 Das außerdem genannte „Zollrückvergütungsverfahren im Rahmen der aktiven Veredelung“ gibt es nicht mehr.

118 Vgl. Bieber in Achatz/Summersberger/Tumpel, 48; Müller-Eiselt in Reiß/Kraeusel/Langer, § 21 UStG, Rn. 12; BFH v. 3.5.1990, VII R 71/88.