

Der Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuldner und die Relevanz des § 21 (2) UStG unter Berücksichti- gung des EuGH Urteils C-714/20

**Diplomarbeit an der
Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung
Fachbereich Finanzen**

im Fach: Allgemeines Zollrecht

vorgelegt von: Emely Dettmering

Erstprüfer/-in: Markus Böhne
Zweitprüfer/-in: Prof. Dr. Lothar Gellert

Themenstellung am: 10.06.2022
Bearbeitungsbeginn: 27.06.2022
vorgelegt am: 05.08.2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
1 Einleitung.....	1
2 Die Zollschuld.....	2
2.1 Einfuhrzollschuld bei der Überlassung zum zollrechtlichen freien Verkehr	4
2.1.1 Entstehungstatbestand.....	4
2.1.2 Entstehungszeitpunkt	7
2.1.3 Zollschuldner	7
3 Die Einfuhrumsatzsteuerschuld.....	9
3.1 Steuerbarer Umsatz	11
3.1.1 Gegenstand.....	11
3.1.2 Einfuhr im Inland.....	11
3.2 Einfuhrumsatzsteuerschuld bei Überlassung zum zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr.....	13
3.2.1 Entstehungstatbestand.....	14
3.2.2 Entstehungszeitpunkt	15
3.2.3 Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer	16
4 EuGH Urteil vom 12.05.2022, C-714/20 „U.I. (indirekter Zollvertreter)“	18
4.1 Sachverhalt	18
4.2 Entscheidung und Begründung	20
4.3 Relevanz des Urteils (insbesondere in Bezug auf § 21 (2) UstG)	22
4.3.1 Grundsätzliche Auswirkungen des Urteils.....	22
4.3.2 Nationale Umsetzung in der Bundesrepublik Deutschland	23
4.3.3 Relevanz für die nationale Umsetzung und eigene Auffassung der Rechtslage	24
4.3.4 Verschiedene Auffassungen zu der nationalen Regelung.....	26
5 Schluss/Fazit	29
Literaturverzeichnis.....	31
Anlagen.....	35

Erklärung.....	36
-----------------------	-----------

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
EF-VO	Einreise-Freimengen-Verordnung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSTBV	Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung
EUV	Vertrag über die Europäische Union
FG	Finanzgericht
Gem.	Gemäß
GG	Grundgesetz
i. S. v.	im Sinne von
i. S. d.	im Sinne des
Kap.	Kapitel
Mrd.	Milliarden
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie (RL 2006/112/EG)
Rn.	Randnummer

RL	Richtlinie
S.	Seite
UAbs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuerrundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
UZK	Unionszollkodex
UZK-DA	Delegierte Verordnung zum UZK
Vgl.	Vergleiche
ZK	Zollkodex
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

1 Einleitung

„Vergleichbar [...] [,] jedoch nicht identisch [...]“. So beschreibt der Generalanwalt am EuGH Manuel Campos Sánchez-Bordona in seinen Schlussanträgen in den Rechtssachen Eurogate und DHL im Jahr 2016 das Verhältnis zwischen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuerschuld.¹ Die gleiche Ansicht hat auch schon der Generalanwalt Paolo Mengozzi im Jahr 2012 vertreten. Er führt in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-165/11 – Profitube an, dass das Zollrecht und das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich zwei unterschiedliche Regelungsbereiche darstellen, zwischen denen es jedoch korrelative Verbindungen gebe. Ergänzend erklärt er, dass es sich um zwei Normengruppen handelt, die zwar auf der gleichen Stufe des abgeleiteten Rechts stehen, allerdings auf andere Ziele ausgerichtet sind.²

Dieser Auffassung ist der EuGH in der Vergangenheit nicht gefolgt. Es handelt sich hierbei vielmehr um die neuere Rechtsprechung, die sich insbesondere mit der Eurogate-II-Rechtsprechung im Jahre 2016 entwickelte.³ Bis zu dem Ergehen dieses Urteils wurde gem. § 13 (2), § 21 (2) UStG i.V.m. Art. 201 (3) ZK/Art. 77 (1), (2) UZK stets davon ausgegangen, dass die Einfuhrumsatzsteuer immer automatisch mit der Annahme der Zollanmeldung zur Überführung in die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr entsteht.⁴

Trotz der nach der neueren Rechtsprechung grundsätzlichen rechtlichen Unterscheidung der beiden Regelungsbereiche von Zollrecht und Einfuhrumsatzsteuerrecht kommt es bei Einführen und generell im Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs oftmals zu Überschneidungen.

Durch die Akzessorietät der Einfuhrumsatzsteuerschuld und der Zollschuld bilden sich regelmäßig Problematiken heraus, die durch den EuGH geklärt werden müssen. Begründet sind diese Problematiken grundsätzlich durch die unterschiedlichen materiell-rechtlichen Gründe für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer- bzw. der

¹ Schlussanträge des Generalanwalts vom 12.01.2016, C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:1, Rn. 91 (Juris).

² Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 22.05.2012, C-165/11, ECLI:EU:C:2012:301, Rn. 24 (Juris).

³ EuGH, Urteil vom 02.06.2016, C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Juris).

⁴ Vgl. Wolffgang, UR 2017, 845 (848).

Zollschuld.⁵ Insbesondere aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist diese Verknüpfung als problematisch anzusehen.

In dieser Diplomarbeit wird auf das Verhältnis der Einfuhrumsatzsteuerschuld zu der Einfuhrzollschuld eingegangen. Insbesondere wird das EuGH Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ vom 12.05.2022 erläutert und die daraus resultierende Relevanz für das deutsche Recht thematisiert.⁶ Um ein grundsätzliches Verständnis für die beiden Rechtsgebiete zu erlangen, wird zunächst auf die Systematik der Entstehung der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuerschuld eingegangen. Punkte, die für die Diskussion des eigentlichen Themas nicht von Relevanz sind, werden an entsprechender Stelle ausgeschlossen. Insbesondere wird auf die Bemessung der beiden Abgabenarten aufgrund mangelnder Relevanz für das Thema nicht eingegangen. Nach einer kurzen Darlegung der Grundlagen wird in der Beleuchtung der Relevanz des Urteils „U.I. (Indirekter Zollvertreter)“ auf die Historie der Rechtsprechung hingewiesen. Anknüpfend an das Urteil findet eine kritische Hinterfragung der Regelungen zwischen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuerschuld statt. Anschließend wird ein Fazit insbesondere zu der Problematik, die sich aus dem Urteil „U.I. (Indirekter Zollvertreter)“ ergibt, gezogen.

Um zu verstehen, welche Probleme sich bei der Verknüpfung der Einfuhrumsatzsteuerschuld und der Zollschuld ergeben können, ist zunächst einmal wichtig ein Verständnis dafür zu entwickeln, was die Zollschuld bzw. Einfuhrumsatzsteuerschuld ist und wer diese schuldet. Dazu wird in dem folgenden Abschnitt die Zollschuld erläutert.

2 Die Zollschuld

Die Zollschuld ist im Titel III des UZK geregelt. Eine Legaldefinition findet sich in Art. 5 Nr. 18 UZK. Danach ist die Zollschuld „die Verpflichtung einer Person, den aufgrund der geltenden zollrechtlichen Vorschriften für eine bestimmte Ware vorgesehenen Betrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu entrichten.“. Der Begriff der Ein- und Ausfuhrabgaben bezieht sich dabei ausschließlich auf EU-Abgaben und umfasst nicht die nationalen Abgaben, wie beispielsweise

⁵ Vgl. Bender, UR 2019, 641 (642).

⁶ EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374 (Juris).

die Einfuhrumsatzsteuer.⁷ Demzufolge kann eine Zollschuld nur vorliegen, sofern es sich um abgabenpflichtige Waren handelt.⁸

Der Begriff der Zollschuld umfasst sowohl die Einfuhrzollschuld, die in Art. 77 bis 79 UZK geregelt ist, als auch die Ausfuhrzollschuld nach Art. 81, 82 UZK.⁹

Die Entstehung der Zollschuld ist insbesondere an die Erfüllung von zollrechtlichen Pflichten angelehnt. Im Wesentlichen kann die Entstehung an drei verschiedene Umstände geknüpft werden. Nach Art. 77 (1) UZK entsteht die Zollschuld bei einer ordnungsgemäßen Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr. Weiterhin kann die Zollschuld nach Art. 79 UZK bei irregulären Einfuhren entstehen. Irregulär ist eine Einfuhr, wenn Verstöße gegen zollrechtliche Pflichten außerhalb eines Zollverfahrens vorliegen, indem beispielsweise eine Ware aus der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.¹⁰ Zudem kann die Zollschuld auch bei weiteren Verstößen gegen zollrechtliche Pflichten entstehen.

Somit ist folglich einer der wesentlichen Zollschuldentstehungstatbestände die Entstehung der Zollschuld nach Art. 77 (1) UZK.¹¹ Hierbei handelt es sich um die Einfuhrzollschuld bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und der vorübergehenden Verwendung, wobei in dieser Arbeit exemplarisch auf die Entstehung durch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr eingegangen wird. Diese Form der Entstehung ist in Art. 77 (1) a) UZK geregelt. Ein Verständnis für die generelle Systematik der Zollschuldentstehung zu entwickeln, ist essenziell, um die Problematiken nachvollziehen zu können, die durch die Verknüpfung der Einfuhrumsatzsteuerschuld mit den Zollvorschriften entstehen.

⁷ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Vorbemerkungen zu Art. 77 bis 88 UZK, Rn. 1.

⁸ Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E1001.

⁹ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Vorbemerkungen zu Art. 77 bis 88 UZK, Rn. 4,7.

¹⁰ Vgl. Art. 79 (1) a) Var.2 UZK.

¹¹ Vgl. Küchenhoff in Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (2020), Kap. 23, Rn. 61.

2.1 Einfuhrzollschuld bei der Überlassung zum zollrechtlichen freien Verkehr

Die Zollschuld nach Art. 77 (1) a) UZK beschreibt eine ordnungsgemäße Zollschuldentstehung.¹² Ein Verstoß gegen zollrechtliche Verpflichtungen liegt dabei regelmäßig nicht vor. Derartige Verfehlungen sind von Art. 79 UZK erfasst.¹³ Die Einfuhrzollschuld entsteht gem. Art. 77 (1) a) UZK für einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr.¹⁴

Das Prinzip für die Entstehung der Zollschuld nach diesem Tatbestand wird in Abbildung 1 dargestellt.¹⁵

2.1.1 Entstehungstatbestand

Für die Entstehung muss zunächst eine einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionsware vorliegen.¹⁶

Der Begriff der „Ware“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Nach allgemeiner Ansicht handelt es sich bei einer Ware um einen körperlichen, beweglichen Gegenstand einschließlich des elektrischen Stroms. Diese Definition des Warenbegriffs ist auf zwei Urteile des EuGHs zurückzuführen. Die grundlegende Entscheidung stammt vom 10.12.1968. Diese wurde durch eine weitere Entscheidung vom 14.07.1977 ergänzt, sodass sich diese Begriffsbestimmung etablierte.¹⁷

Nicht-Unionswaren sind gem. Art 5. Nr. 24 UZK Waren, die nicht unter Art. 5 Nr. 23 UZK fallen und den Status als Unionswaren verloren haben. Zudem kann auf die Statusvermutung nach Art. 153 (1) UZK i. V. m. Art. 119 (1) a) UZK-DA zurückgegriffen werden. Danach sind grundsätzlich alle Waren, die in das Zollgebiet der Union

¹² Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 1-1a.

¹³ Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E1017.

¹⁴ Vgl. Bartone in Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht (2021), Art. 77, Rn. 6.

¹⁵ Vgl. Anhang 1: Abbildung 1.; Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), S. 68.

¹⁶ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 1c

¹⁷ Vgl. Zur Erläuterung zum zollrechtlichen Warenbegriff bei Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), S. 68f.

(Art. 4 UZK) verbracht werden so lange Nicht-Unionswaren, bis sie in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden.¹⁸

Weiterhin muss die Nicht-Unionsware einfuhrabgabepflichtig sein. Einfuhrabgabe i. S. d. UZK ist gem. Art. 5 Nr. 20 UZK der Zoll.¹⁹ Eine Einfuhrabgabepflicht liegt vor, wenn sich ein Zollsatz aus dem Gemeinsamen Zolltarif (Art. 56 (1), (2) UZK) ergibt und keine außertariflichen Befreiungen greifen.

Damit es zur Zollschuldentstehung kommt, muss die Nicht-Unionsware in ein Zollverfahren überführt werden. Bei der Variante nach Art. 77 (1) a) UZK ist dies folglich die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr. Diese ist in Art. 201f. UZK geregelt. Das Bestreben dieses Zollverfahrens ist der Statuswechsel von Nicht-Unionswaren zu Unionswaren.²⁰ Die Ware geht in den Wirtschaftskreislauf der Union ein. Somit befindet sie sich im zollrechtlich freien Verkehr, da die Ware dort ohne Auflagen und weitere Abgabenerhebung bewegt und genutzt werden kann.²¹ Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Waren unmittelbar nach dem Verbringen in das Zollgebiet der Union überlassen werden. Dies kann auch im Anschluss an ein anderes Zollverfahren geschehen.²² Das Tatbestandsmerkmal der „Überlassung“ ist in Art. 5 Nr. 26 UZK legaldefiniert. Danach ist die Überlassung das zur Verfügung stellen von Waren durch die Zollbehörden für das Zollverfahren, in das die betreffenden Waren überführt werden. Trotz einer Legaldefinition im UZK besteht ein Meinungsstreit darüber, ob für die Zollschuldentstehung tatsächlich eine Überlassung erfolgen muss, da die Zollschuld im eigentlichen Sinne bereits durch die Überführung in das Verfahren entsteht. Der EuGH hat dazu durch das Urteil vom 01.02.2001 in dem Rechtsstreit der D. Wandel GmbH und dem Hauptzollamt Bremen festgelegt, dass die Zollschuld nur bei vollendeter Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr entsteht.²³ Nach der Meinung des EuGHs sei die Überlassung und der damit einhergehende

¹⁸Vgl. Bartone in Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht (2021), Art. 77, Rn. 8.

¹⁹ Art. 5 Nr. 20 UZK.

²⁰ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 2.

²¹ Vgl. Schrömbges/Gesinn in Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch (2021), Rn. 867.

²² Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E1020.

²³ Vgl. EuGH, Urteil vom 01.02.2001, C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69, Rn. 41 (Juris).

Statuswechsel der Ware unabdingbar für die Zollschuldentstehung.²⁴ Zu dem EuGH-Urteil und der darin begründeten Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „Überlassung“ gibt es verschiedene Ansichten. Dem Grunde nach wird zwischen einer traditionellen und einer vermittelnden Ansicht unterschieden.

Die Vertreter der traditionellen Ansicht stützen sich insbesondere auf Art. 172 (1) UZK. Ihrer Auffassung nach genüge die Annahme der Zollanmeldung.²⁵

Dahingegen sprechen sich Befürworter der vermittelnden Ansicht dafür aus, dass von einer strikten Auslegung des Begriffs der „Überlassung“ abgewichen werden solle und stattdessen eine „Überlassungsreife“ vorliegen müsse. Diese sei als vorhanden anzusehen, wenn sämtliche Überprüfungen i. S. d. Art. 194 UZK von der Zollstelle durchgeführt worden konnten und alleinig die Zahlung der Abgaben aussteht.²⁶

Zusätzlich zu dem Tatbestandsmerkmal der Überlassung muss zudem eine Zollanmeldung nach Art. 158 (1) UZK zum entsprechenden Verfahren abgegeben worden sein. Dabei ist es unerheblich, ob diese in Form einer Standardzollanmeldung i. S. d. Art. 162ff. UZK oder einer vereinfachten Zollanmeldung nach Art. 166 UZK vorliegt. Darüber hinaus sind verschiedene Abgabeformen möglich. Der Anmelder i. S. d. Art. 5 Nr. 15 UZK hat somit grundsätzlich die Wahl zwischen einer elektronischen, schriftlichen oder mündlichen Zollanmeldung. Alleinig die Form der konkludenten Zollanmeldung i. S. v. Art. 141 UZK-DA ist ausgeschlossen.²⁷

Die Zollanmeldung muss nicht nur vorliegen, sondern auch inhaltlich stimmig sein. Insbesondere haben die angemeldeten Waren den tatsächlich gestellten Waren zu entsprechen.²⁸ Die abgegebene Zollanmeldung muss auch von den Zollbehörden gem. Art. 172 UZK angenommen worden sein.

²⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 01.02.2001, C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69, Rn. 43 (Juris); Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 7-8.

²⁵ Vgl. Zur Erläuterung der verschiedenen Ansichten der Überlassung bei Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten, S. 71-74.

²⁶ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 10.

²⁷ Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E 1021f.

²⁸ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77, Rn. 5.

2.1.2 Entstehungszeitpunkt

Für die spätere Abgabenbemessung ist der Entstehungszeitpunkt der Zollschuld von herausragender Bedeutung. Diesen definiert Art. 77 (2) UZK als den Zeitpunkt, in dem die Zollanmeldung von den Zollbehörden nach Art. 172 UZK angenommen wurde. Nach Rechtsprechung des EuGHs ist dieser Zeitpunkt auszudehnen. Dieser sei erst dann gegeben, wenn die Ware zusätzlich überlassen wurde und alle Überprüfungen i. S. v. Art. 194 UZK durchgeführt werden konnten.²⁹

2.1.3 Zollschuldner

Nachdem die Zollschuld entstanden ist, muss diese auch entrichtet werden. Art. 77 (3) UZK enthält eine grundlegende Beschreibung für den Zollschuldner. Danach ist der Zollschuldner der Anmelder und auch die Person, für die die Zollanmeldung durch einen Vertreter abgegeben wurde. Neben der Definition des Zollschuldners in Art. 77 (3) UZK, findet sich für den Begriff des Zollschuldners zusätzlich eine Legaldefinition im UZK. Nach Art. 5 Nr. 19 UZK ist der Zollschuldner eine Person, die zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet ist. Gemäß Art. 5 Nr. 4 UZK sind Personen i. S. d. UZKs zum einen natürliche Personen, aber auch juristische Personen. Außerdem kann es sich auch bei einer Personenvereinigung, die keine juristische Person ist, um eine Person i. S. d. UZK handeln. Dazu muss diese nach Unionsrecht oder nationalem Recht dazu bestimmt sein, im Rechtsverkehr eigenständig auftreten zu können.

Zudem kann im Zollrecht auch von einer Stellvertretung Gebrauch gemacht werden. Grundsätzlich sieht das Zollrecht verschiedene Varianten einer Stellvertretung vor. Nach Art. 5 Nr. 6 UZK sind Zollvertreter Personen, die von einer anderen Person dazu bestimmt wurden, Handlungen gegenüber den Zollbehörden vorzunehmen und Formalien zu erledigen. Roth nennt in dem Kommentar des Zollkodex der Union von Rüsken unter anderem „die Gestellung der Ware“ und „die Abgabe von Zollanmeldungen“ als Beispiele für diese Handlungen und Formalien.³⁰ Die Stellvertretung im Zollrecht bezieht sich auf sämtliche vom Zollrecht umfasste Verfahrenshandlungen.³¹ Die verschiedenen Formen der Stellvertretung ergeben sich

²⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 01.02.2001, C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Juris); Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 77 UZK, Rn. 10.

³⁰ Vgl. Roth in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 14.

³¹ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 18 UZK, Rn. 26.

aus Art. 18 (1) UZK. Nach Art. 18 (1) UAbs. 2 UZK ist sowohl die direkte als auch die indirekte Stellvertretung möglich. Witte definiert den Begriff der Stellvertretung als „(...) rechtsgeschäftliches Handeln für einen anderen.“³² In der Regel tritt der Zollvertreter in Form eines Spediteurs auf. Der EuGH hat für die Stellvertretung im Rahmen seiner Rechtsprechung festgelegt, dass die in dem UZK aufgezählten Möglichkeiten endgültig sind und nicht ausgeweitet werden können.³³ Eine Stellvertretung i. S. d. Zollrechts ist direkt, sofern der Zollvertreter im Namen und für die Rechnung eines anderen handelt. Die indirekte Stellvertretung liegt vor, wenn der Vertreter im eigenen Namen, jedoch für die Rechnung eines anderen handelt.³⁴ Um Stellvertreter sein zu können, muss die Person gem. Art. 18 (2) UZK einen dauerhaften Wohn- oder Geschäftssitz im Zollgebiet der Union haben, es sei denn, die vertretene Person ist selbst auch nicht zur Unionsansässigkeit verpflichtet.³⁵ Zusätzlich muss die Person rechtsfähig i. S. v. Art. 5 Nr. 4 UZK und nach nationalem Recht, also in Deutschland nach § 79 AO, auch handlungsfähig sein.³⁶ Weitere Voraussetzungen für eine wirksame Vertretung enthält der Art. 19 UZK.³⁷ Diese Voraussetzungen sind an dieser Stelle nicht weiter auszuführen, da sie für die vorliegende Arbeit nicht relevant sind. Die Erwähnung des Bestehens dieser Voraussetzungen ist somit ausreichend.

Ob und in welcher Form sich der Einführer vertreten lässt, wirkt sich auf die Person des Zollschuldners aus.³⁸ Bei der indirekten Zollvertretung ist somit der Vertreter Anmelder und Zollschuldner. Zudem besteht eine Gesamtschuldnerschaft zwischen dem Zollvertreter und dem Vertretenen, für den die Abgabe der Zollanmeldung erfolgt.³⁹ Daraus resultiert folglich, dass sowohl der Vertreter als auch der Vertretene die Zölle schulden. Bei der direkten Zollvertretung ist der Anmelder auch Zollschuldner, also schuldet auch nur er die Zölle.⁴⁰

³² Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 18 UZK, Rn. 2.

³³ Vgl. EuGH, Urteil vom 07.04.2011, C-153/10, ECLI:EU:C:2011:224, Rn. 30 (Juris).

³⁴ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 18 UZK, Rn. 40.

³⁵ Vgl. Roth in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 2.

³⁶ Vgl. Roth in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 8.

³⁷ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 19 UZK, Rn. 1.

³⁸ Vgl. Roth in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 1.

³⁹ Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E1039.

⁴⁰ Vgl. Roth in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 11.

Der Vertretene kann nur unter bestimmten Umständen zusätzlicher Zollschuldner sein. Dies ist beispielsweise der Fall bei einer Lieferung von falschen Angaben oder einer zollrechtlichen Pflichtverletzung.⁴¹

Im Falle des Zollverfahrens der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr ist der Anmelder gem. Art. 5 Nr. 15 UZK bei indirekter Stellvertretung oder keiner Vertretung derjenige, der die Zollanmeldung in eigenem Namen abgibt. Bei direkter Vertretung ist der Anmelder derjenige, in dessen Namen die Zollanmeldung abgegeben wurde. Der Anmelder ist somit nicht immer die handelnde Person, sondern kann auch in der Form eines Vertretenen auftreten.⁴²

Neben der Person des Anmelders sieht der Art. 77 (3) UAbs. 2 UZK in bestimmten Fällen einen weiteren Zollschuldner vor. Dabei handelt es sich um den Lieferanten von unrichtigen Angaben. Die Regelung nach diesem Unterabsatz kommt also nur zum Tragen, sofern diese gemacht wurden und dem Lieferanten bewusst war oder dieser vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass es sich dabei um Angaben handelt, die nicht der Wahrheit entsprechen.⁴³

3 Die Einfuhrumsatzsteuerschuld

Neben der Zollschuld ist auch die Einfuhrumsatzsteuerschuld bei sämtlichen Einfuhren aus Drittländern von Relevanz. Ihr Ziel ist eine Gleichstellung der eingeführten Waren mit den im Inland produzierten Waren, um Wettbewerbsvorteile zu vermeiden und für eine gleichmäßige Versteuerung der Waren zu sorgen.⁴⁴ Allein im Jahr 2021 nahm der deutsche Zoll 63,2 Mrd. Euro durch die Einfuhrumsatzsteuer ein.⁴⁵ Bei der Einfuhrumsatzsteuer handelt es sich um eine nationale Abgabe. Diese ist nicht von den Einfuhrabgaben des UZK nach Art. 5 Nr. 20 UZK umfasst. Gem. § 1 (1) Satz 3 ZollVG ist die Einfuhrumsatzsteuer nach nationalem Recht äquivalent zu den Einfuhrabgaben.⁴⁶ Der Begriff der „Umsatzsteuer“ wird im deutschen Recht verwendet, wohingegen das EU-Recht den Begriff der

⁴¹ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 8, S. 461f.

⁴² Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 5, Rn. 5.

⁴³ Vgl. Witte in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. E1040.

⁴⁴ Vgl. Peltner in Weymüller, BeckOK UStG (2022), vor § 1, Rn. 141.

⁴⁵ Vgl. Bilanz des deutschen Zolls 2021 (Stand: 04.08.2022).

⁴⁶ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 5 UZK, Rn. 5.

„Mehrwertsteuer“ und dementsprechend auch der „Einfuhrmehrwertsteuer“ vorsieht.⁴⁷

Die Zölle sind durch den UZK und die dazugehörigen Durchführungsverordnungen geregelt. Sie sind somit durch einen verbindlichen EU-Rechtsakt festgelegt. Im Gegensatz dazu ist die Einfuhrumsatzsteuer durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie - MwStSystRL) geregelt. Hierbei handelt es sich um eine EU-Richtlinie i. S. v. Art. 288 (3) AEUV und somit um sekundäres Unionsrecht. Dieses ist stets in nationales Recht umzusetzen. Die Richtlinie bildet lediglich den Rahmen der nationalen Umsetzung. Für die Mitgliedsstaaten sind insbesondere das Ziel und der Zweck der Richtlinie verbindlich.⁴⁸

In Deutschland ist dies in Form des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geschehen. Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer bei der Erbringung einer Leistung gegen Entgelt oder bei der Einfuhr eines Gegenstandes.⁴⁹ Rechtlich gesehen handelt es sich im Gegensatz zu dem innergemeinschaftlichen Erwerb, bei dem die Umsatzsteuer anfällt, bei der Einfuhrumsatzsteuer gem. § 21 (1) UStG um eine Verbrauchssteuer i. S. v. § 21 AO.⁵⁰ Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer, da sie vom Konsumenten getragen und vom Unternehmer geschuldet wird.⁵¹ Nach der Rechtsprechung ist die Einfuhrumsatzsteuer eine besondere Art der Umsatzsteuer. Dies ist begründet durch die unvollständigen Regelungen im Umsatzsteuergesetz in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen, der Steuerbefreiungen, der Bemessungsgrundlage, dem Steuersatz, dem Vorsteuererstattungsanspruch, der Änderung der Bemessungsgrundlage und den Aufzeichnungspflichten. In wesentlichen Bereichen wird diese durch den Verweis des § 21 (2) UStG auf die sinngemäß anwendbaren Zollvorschriften näher festgelegt und bestimmt. Insbesondere die Entstehung der Steuerschuld, die Bestimmung des Steuerschuldners und der Ort der Steuerentstehung werden von den zollrechtlichen Vorschriften bestimmt.⁵²

⁴⁷ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 1, S. 1.

⁴⁸ Vgl. Ruffert in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV (2022), Art. 288 AEUV, Rn. 24.

⁴⁹ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 1, S. 1.

⁵⁰ Vgl. Oelmaier in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG (2022), § 1, Rn. 151.

⁵¹ Vgl. Weymüller in Weymüller, BeckOK UStG (2022), vor § 1, Rn. 1-4.

⁵² Vgl. BFH, Urteil vom 23.09.2009, VII R 44/08, BFHE 226, 205, BStBl II 2010, 334, Rn. 9 (Juris).

Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuerschuld, wenn ein Steuergegenstand vorliegt und der Entstehungstatbestand erfüllt ist.

3.1 Steuerbarer Umsatz

Zunächst muss also ein Steuergegenstand vorhanden sein. Dabei handelt es sich um einen steuerbaren Umsatz, der bestehen muss, damit der Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes eröffnet ist.⁵³ Der § 1 (1) UStG umfasst die wesentlichen steuerbaren Umsätze des UStG. Danach unterliegen die Lieferung, der Verkauf und der Verbrauch von Waren, sowie die Vollbringung von Dienstleistungen im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer. Die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich gem. § 1 (1) Nr. 4 UStG ausschließlich für die Einfuhr von Waren oder Gegenständen im Inland. Unionsrechtlich sind diese Grundtatbestände in Art. 2 (1) a) bis d) der MwStSystRL vorgesehen.

3.1.1 Gegenstand

Bei der eingeführten Ware muss es sich zunächst um einen Gegenstand handeln. Eine eigene Definition des Begriffs „Gegenstand“ ist weder im UStG noch in der MwStSystRL zu finden. Allerdings sieht DV Z 8101 in Abs. 5 vor, dass der Begriff des „Gegenstandes“ dem zollrechtlichen Begriff der Ware entspricht. Somit ist ein Gegenstand jedes bewegliche Gut und der elektrische Strom.⁵⁴

3.1.2 Einfuhr im Inland

Nach § 1 (1) Nr. 4 UStG bedarf es der Einfuhr im Inland. Auch dieser Wortlaut ist nicht im UStG legaldefiniert. Die fehlende Legaldefinition der Einfuhr im deutschen Recht hat in der Vergangenheit vielfach Verwirrung gestiftet, die für verschiedene Auffassungen des Begriffs der „Einfuhr“ sorgt. Möller fasst in dem Kommentar von Wäger zum Umsatzsteuergesetz unter § 21 „Besondere Vorschriften für die Umsatzsteuer“ die verschiedenen Urteile und Auffassungen der vergangenen Jahre zu diesem Begriff zusammen.⁵⁵ Aus Gründen der Kürze wird an dieser Stelle nur auf den aktuellen Stand der Auffassung zur Einfuhr eingegangen.

⁵³ Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G2001.

⁵⁴ Vgl. Z 5101 (5); Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G3000.

⁵⁵ Vgl. Möller in Wäger, Kommentar zum UStG (2022), § 21, Rn. 53-63.

Nach der neueren Rechtsprechung sind die Art. 30 und Art. 60 MwStSystRL anzuwenden, um die Formulierung der Einfuhr im Inland näher bestimmen zu können.⁵⁶ Die neuere Rechtsprechung lässt sich folgendermaßen zusammenfassen: Demnach gilt grundsätzlich eine Ware als importiert, wenn diese in das Gebiet der Europäischen Union verbracht und anschließend auch in den Wirtschaftskreislauf der Union überführt wird. Dabei stützen sich die Gerichte bei der Definition und Schaffung eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals darauf, dass es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer dem Wesen nach um eine Verbrauchssteuer handelt. Somit ist der Verbrauch der Ware im Inland wesentlich für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer.⁵⁷ Um diese Auslegung zu bekräftigen, nutzt der EuGH zudem die Art. 60, 61, 70 und 71 MwStSystRL zur Legitimation.⁵⁸ Insbesondere aus Art. 61 und 71 leitete der EuGH ab, dass Waren als nicht in den Wirtschaftskreislauf des Mitgliedsstaates eingegangen gelten, wenn diese sich in der vorübergehenden Verwahrung oder einem anderen zollrechtlichen Verfahren befinden, bei denen es nicht zur Abgabenerhebung kommt. Ebenfalls wird eine ordnungsgemäße Überführung vorausgesetzt.⁵⁹ Als in den Wirtschaftskreislauf integriert gilt eine Ware in den Fällen, in denen sie Gegenstand einer Lieferung i. S. v. Art. 14 ff. oder einer Dienstleistung i. S. v. Art. 24 ff. MwStSystRL ist.⁶⁰

Diese Definition der Einfuhr entwickelte der EuGH insbesondere für vorschriftswidrig verbrachte Nicht-Unionswaren, bei denen durch die Verletzung der zollrechtlichen Vorschriften eine Zollschuld nach Art. 79 (1) a) UZK entstanden ist, und für jene, die der zollamtlichen Überwachung gem. Art. 134 (1) UAbs. 2 UZK entzogen worden sind. Hierbei handelt es sich folglich um eine widerlegbare Vermutung über den Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf. Das heißt, dass die Waren bei einem entsprechenden Nachweis der

⁵⁶ Vgl. Oelmaier in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG (2022), § 1, Rn. 154.

⁵⁷ Vgl. EuGH, Urteile vom 02.06.2016, C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, Rn. 65, vom 18.05.2017, C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, Rn. 69 und vom 10.07.2019, C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579, Rn. 34 (Juris); Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 14.01.2020, 4 K 123/15, Rn. 44 (Juris).

⁵⁸ Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G4000.

⁵⁹ Vgl. EuGH Urteil vom 10.07.2019, C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579, Rn. 39f. (Juris).

⁶⁰ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 14.01.2020, 4 K 123/15, Rn. 51 (Juris).

Weiterbeförderung in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union und dem dortigen Verbrauch als nicht in den deutschen Wirtschaftskreislauf eingegangen gelten. Somit wäre das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des EuGHs nicht erfüllt bzw. die Vermutung des Eingangs wäre widerlegt. Es entstünde folglich keine Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland.⁶¹

Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer durch die zollrechtliche Überführung der Ware zur Überlassung in den zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr ist es nicht notwendig, sich an dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal des Eingangs der Ware in den Wirtschaftskreislauf zu orientieren, sofern die Einfuhrabgaben entrichtet sind.⁶² Somit liegt in diesen Fällen nach der deutschen Rechtsprechung ohne das Abstellen auf die widerlegbare Vermutung des EuGHs eine Einfuhr vor. Demnach gilt der Gegenstand als in den Wirtschaftskreislauf eingegangen mit dem Wechsel des zollrechtlichen Status nach Art. 201 (3) UZK.⁶³

Bei Erfüllung der genannten Tatbestandsmerkmale, also einem Gegenstand, der aus dem Drittland in das Inland verbracht wird und zusätzlich in den Wirtschaftskreislauf eingeht, liegt zunächst lediglich ein Steuergegenstand bzw. steuerbarer Umsatz i. S. d. § 1 (1) Nr. 4 UStG vor. Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer muss allerdings zusätzlich ein Entstehungstatbestand erfüllt werden.⁶⁴

3.2 Einfuhrumsatzsteuerschuld bei Überlassung zum zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr

Neben einer Einfuhrzollschuld entsteht in der Regel bei einer Einfuhr auch die Einfuhrumsatzsteuerschuld. Wie bei der Zollschuld wird auch bei der Einfuhrumsatzsteuerschuld in diesem Abschnitt nur der reguläre Entstehungstatbestand beleuchtet. Dabei handelt es sich auch um die Entstehung bei der Überlassung zum zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr. Eine intensivere Auseinandersetzung mit weiteren Steuerentstehungstatbeständen, wie die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer bei der Verletzung von

⁶¹ Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G4000.; Vgl. EuGH Urteil vom 10.07.2019, C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579, Rn. 46. (Juris).

⁶² Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G4000.

⁶³ FG Hamburg, Urteil vom 25.01.2021, 4 K 47/18 (Juris).

⁶⁴ Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), Prüfungsschema EUST in der Fallprüfung, S. 173.

zollrechtlichen Verpflichtungen ist an dieser Stelle nicht relevant. Ein grundsätzliches Verständnis für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer reicht aus, um die Problematik nachvollziehen zu können.

Das Prinzip der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld wird in Abbildung 2 dargestellt.⁶⁵

3.2.1 Entstehungstatbestand

Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer nach § 13 UStG. Die Einfuhrumsatzsteuer als Sonderform der Umsatzsteuer ist hingegen durch einen Verweis aus § 13 (2) UStG in § 21 (2) UStG geregelt. Durch diesen dynamischen Verweis entsteht die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß zu den zollrechtlichen Vorschriften. Demnach kann die Einfuhrumsatzsteuer unter anderem bei einer ordnungsgemäßen Zollschuldentstehung nach Art. 77 (1) UZK anfallen. Bei zollrechtlichen Pflichtverletzungen ist die Zollschuldentstehung nach Art. 79 (1) UZK vorgesehen, sofern die entsprechenden Tatbestandsmerkmale (insbesondere in Bezug auf die „Einfuhr im Inland“) erfüllt sind.⁶⁶ Grundsätzlich kann die Einfuhrumsatzsteuer auch für eine Zollschuld im Sinne der Art. 77 bis 80 UZK entstehen und abzuführen sein, auch wenn keine Zollschuld entstanden oder zu begleichen ist. Ein Beispiel dafür ist, dass es sich bei der vorliegenden Ware nicht um eine einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionsware handelt.⁶⁷

Durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften entsteht also theoretisch auch die Einfuhrumsatzsteuer gem. Art. 77 (1) a) UZK für einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, allerdings ist die wortgetreue Nutzung des Tatbestandes nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht durchführbar. Insbesondere die Tatbestandsmerkmale „Einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionsware“ und „Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr“ sind nicht zu verwirklichen. Vielmehr werden die Merkmale ausgetauscht durch „Steuerpflichtiger Gegenstand“ und „Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr“. Nach der sinngemäßen Anwendung ergibt sich also gem. §§ 13 (2), 21 (2) UStG, Art. 77 (1) a) UZK, dass die Einfuhrumsatzsteuer für

⁶⁵ Vgl. Anhang 1: Abbildung 2; Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), S. 173.

⁶⁶ Für weitere Ausführungen ist Punkt 3.1.2 zur Einfuhr im Inland heranzuziehen.

⁶⁷ Vgl. Weymüller in Rüsen, Kommentar zum Zollrecht (2021), § 13, Rn. 19.

steuerpflichtige Gegenstände entsteht, die zum steuerrechtlich freien Verkehr überlassen worden sind.⁶⁸

Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer muss folglich der steuerbare Umsatz oder auch der Steuergegenstand einfuhrabgabepflichtig sein, d.h. bei der sinngemäßen Anwendung der Vorschriften steuerpflichtig i. S. d. UStG. Die in § 12 UStG genannten Steuersätze müssen somit anwendbar sein. Ein Steuersatz kann nur vorliegen, wenn die Ware nicht gem. § 5 (1) oder (2) UStG steuerfrei ist.⁶⁹ Dabei sind insbesondere Befreiungen von der Steuer durch die EF-VO (Z 0181) und die EUStBV (Z 8051) möglich.⁷⁰ Auf die verschiedenen Befreiungstatbestände von der Einfuhrumsatzsteuer wird in dieser Diplomarbeit aufgrund der mangelnden Relevanz für die Bearbeitung der Problemstellung nicht weiter eingegangen. Dennoch ist eine Erwähnung in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal des „steuerpflichtigen Gegenstandes“ der Vollständigkeit halber notwendig.

Neben einem steuerpflichtigen Gegenstand muss zusätzlich das Tatbestandsmerkmal der „Überführung in die Überlassung zum steuerrechtlichen freien Verkehr“ vorliegen.

3.2.2 Entstehungszeitpunkt

Der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer richtet sich grundsätzlich nach der Erfüllung eines in § 13 UStG aufgelisteten Tatbestandes, wobei dieser stets unterschiedlich ist.⁷¹ Für den Entstehungszeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuer sehen die §§ 13 (2), 21 (2) UStG vor, dass sich auch dieser sinngemäß nach den Zollvorschriften richtet.⁷² Bei Überlassung in den zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr entsteht neben der Zollschuld gem. §§ 13 (2), 21 (2), Art. 77 (2) UZK im gleichen Zeitpunkt auch die Einfuhrumsatzsteuerschuld.⁷³ Bei dem Zollverfahren der Überlassung zum zollrechtlich

⁶⁸ Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), Prüfungsschema EUSt in der Fallprüfung, S. 179.

⁶⁹ Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G5000.

⁷⁰ Vgl. Schulmeister in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021), Rn. G5001; Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), Prüfungsschema EUSt in der Fallprüfung, S. 180f.

⁷¹ Vgl. Hannisch in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 13, Rn. 1f.

⁷² Vgl. Hannisch in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 13, Rn. 4.

⁷³ Vgl. Korn in Bunjes, Kommentar zum UStG (2021), § 13, Rn. 41.

und steuerrechtlich freien Verkehr ist dieser Zeitpunkt regelmäßig derjenige, in dem die Zollanmeldung angenommen wurde.⁷⁴ Nach Rechtsprechung des EuGH muss, wie bereits bei dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung erläutert, die Ware neben der Annahme der Zollanmeldung überlassen worden sein.⁷⁵ Auch an dieser Stelle sind andere Auffassungen zum Thema des Zeitpunktes der Überlassung möglich. Diese wurden bereits unter dem Punkt des Zeitpunktes der Zollschuldentstehung weitestgehend erläutert. Auf weitergehende Ausführungen dazu wird daher an dieser verzichtet.

3.2.3 Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer

Das Unionsrecht sieht für den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gem. Art. 201 MwStSystRL vor, dass diejenige Person die Einfuhrmehrwertsteuer schuldet, die der Mitgliedstaat nach nationalen Regelungen vorsieht. Die EU ermächtigt somit die Mitgliedsstaaten zu eigenen Bestimmungen für eine Einfuhr i. S. v. Art. 30 der MwStSystRL. Als einzige Voraussetzung sieht die Richtlinie vor, dass nur „Importeure“ auch Einfuhrumsatzsteuerschuldner sein können.⁷⁶

Das deutsche Recht bestimmt für den Einfuhrumsatzsteuerschuldner gem. §§ 13a (2), 21 (2) UStG ebenfalls eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften.⁷⁷ Bei dem Zollverfahren der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr i. S. v. Art. 201f. UZK ist gem. Art. 77 (3) UZK grundsätzlich der Anmelder der Zollschuldner. Bezieht man diese Vorschrift auf den Einfuhrumsatzsteuerschuldner, ergibt sich daraus, dass gem. §§ 13a (2), 21 (2), Art. 77 (3) UZK der Anmelder auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.⁷⁸ Die Rechtsprechung des BFH sieht vor, dass der Umsatz gem. § 1 (1) Nr. 4 UStG steuerbar sein muss. Ob die Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist, ist nicht ausschlaggebend.⁷⁹ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Umsatz steuerbar ist, aber eine Steuerbefreiung greift.

Allerdings kann es neben dem Zollrecht auch bei dem Einfuhrumsatzsteuerrecht zu verschiedenen Formen der Stellvertretung kommen. Auch für den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gelten die

⁷⁴ Vgl. Weymüller in Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021), § 13, Rn. 20.

⁷⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 01.02.2001, C-66/99, Celex-Nr. 61999CJ0066 (Juris); Vgl. Jatzke in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG (2022), § 21, Rn. 62.

⁷⁶ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 2, S. 55.

⁷⁷ Vgl. Hamster in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 21, Rn. 6.

⁷⁸ Vgl. Hannisch in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 13a, Rn. 26.

⁷⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 29.01.2015, V R 5/14, BFHE 249, 283, BStBl II 2015, 567, Rn. 28 (Juris).

Vorschriften zur Stellvertretung im Zollrecht sinngemäß.⁸⁰ Nach der Rechtsprechung des BFH entspricht die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften auf den Einfuhrumsatzsteuerschuldner auch dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer.⁸¹ Somit besteht auch bei der Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr die Wahl zwischen der indirekten und direkten Vertretung. Bei der indirekten Vertretung ist also neben dem Anmelder auch der Vertretene Steuerschuldner. Insofern besteht eine Gesamtschuldnerschaft. Bei der direkten Vertretung ist ausschließlich der Anmelder Steuerschuldner.⁸²

Neben der Frage des Schuldners wirkt sich die Art der Stellvertretung insbesondere auf die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus. Der Vorsteuerabzug bezeichnet die Möglichkeit eines Unternehmers, die Umsatzsteuer, die dieser dem Kunden in Rechnung gestellt und ans Finanzamt abgeführt hat, als Vorsteuer in Abzug zu bringen. Diese kann der Unternehmer geltend machen, indem er die vom Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Sinne einer Vorsteuer abzieht und die entsprechenden Rechnungen vorlegt.⁸³ Grundsätzlich ist der Unternehmer gem. § 15 (1) Nr. 2 UStG auch zum Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. Diese Möglichkeit besteht, obwohl es sich um eine besondere Form der Umsatzsteuer handelt. Voraussetzung dafür ist, dass die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände entsteht, die für sein Unternehmen i. S. d. § 1 (1) Nr. 4 UStG aus einem Drittlandgebiet eingeführt werden. Dabei kommt es allein auf die Entstehung und nicht die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer an.⁸⁴ Als Nachweis der Versteuerung muss der Unternehmer Dokumente vorweisen können, in denen dieser eindeutig als Einführer hervorgeht. Zusätzlich ist damit die Höhe der Einfuhrumsatzsteuer nachzuweisen.⁸⁵

Nach der Rechtsprechung des EuGHs und dem Inhalt der Art. 167, 168 e) MwStSystRL ist der Einfuhrumsatzsteuerschuldner

⁸⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 15.07.2003, VII B 142/03, Rn. 13 (Juris).

⁸¹ Vgl. BFH, Urteil vom 13.11.2001, VII R 88/00, BFHE 196, 383, BStBl II 2003, 726, Rn. 18 (Juris).

⁸² Vgl. Hannisch in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 13a, Rn. 26.

⁸³ Vgl. Aichberger in Weber Kompakt, Rechtswörterbuch (2022), Umsatzsteuer.

⁸⁴ Vgl. Looks in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 15, Rn. 137.

⁸⁵ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 1, S. 14f.

gleichzeitig der Abzugsberechtigte für die Vorsteuer.⁸⁶ Die deutsche Finanzverwaltung und die Gerichte stellen auf eine „tatsächliche[n] Verfügungsmacht über den Gegenstand zum Zeitpunkt der Einfuhr ab“.⁸⁷ Nach der deutschen Rechtsauffassung besteht der Automatismus zwischen dem Berechtigten und dem Schuldner nicht. Vielmehr gilt derjenige als zum Vorsteuerabzug berechtigt, der im Zeitpunkt der Überlassung (in den steuerrechtlich und zollrechtlich freien Verkehr) die Verfügungsmacht an dem Gegenstand hat.⁸⁸ Die Vereinbarkeit zwischen der Verfügungsmacht und den unionsrechtlichen Vorgaben ist nicht abschließend von den Gerichten geklärt. Diese ist somit weiterhin fraglich.⁸⁹

4 EuGH Urteil vom 12.05.2022, C-714/20 „U.I. (indirekter Zollvertreter)“

Nach einer Darlegung der erforderlichen Grundlagen zu dieser Diplomarbeit findet an dieser Stelle eine Auseinandersetzung mit einem aktuellen Urteil statt. Bei dem EuGH Urteil vom 12.05.2022 mit dem Aktenzeichen C-714/20 handelt es sich um eine Vorabentscheidung i. S. v. Art. 267 AEUV. Dabei geht es insbesondere um die Auslegung des Art. 201 MwStSystRL und des Art. 77 (3) UZK.⁹⁰ Um das Urteil nachvollziehen zu können, wird im nächsten Punkt zunächst auf den vorausgehenden Sachverhalt eingegangen.

4.1 Sachverhalt

Das Vorabentsuchungsersuchen wurde von der Commissione tributaria provinciale di Venezia, dem Provinzfinanzgericht Venedig (Italien), eingereicht. Dies ist aufgrund einer Streitsache zwischen der U.I. Srl, einer Gesellschaft mit Sitz in Mailand (Italien), und der Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia, der Zoll- und Monopolagentur – Zollamt Venedig (Italien) erfolgt.⁹¹ Dem Vorabentsuchungsersuchen lag folgender Ausgangsfall zu Grunde: Bei der U.I. Srl handelt es sich um ein Unternehmen,

⁸⁶ Vgl. EuGH, Urteil vom 29.03.2012, C-414/10, ECLI:EU:C:2012:183, Rn. 21, 34 (Juris).

⁸⁷ Looks in in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 15, Rn. 137.

⁸⁸ Vgl. Heidner in Bunjes, Kommentar zum UStG (2021), § 15, Rn. 195.

⁸⁹ Vgl. Looks in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 15, Rn. 137.1.

⁹⁰ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 1 (Juris).

⁹¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 2, 22 (Juris).

das als indirekter Zollvertreter der importierenden Unternehmen A. SpA und U.C. Srl agierte. Sowohl am 15. Mai 2017 als auch am 06. Februar 2018 wurden der U.I. Srl zwei korrigierte Steuerbescheide zugestellt. Dabei ging es um insgesamt 160 Einfuhranmeldungen zur Überlassung in den zollrechtlich freien Verkehr, die das Zollamt Venedig korrigierte. Die Berichtigung der Steuerbescheide erfolgte aufgrund der Auffassung des Zollamtes, dass die den Einfuhranmeldungen zugefügten Absichtserklärungen unzuverlässig seien und die U.I. Srl gem. Art. 77, 84 UZK gesamtschuldnerisch mit den einführenden Unternehmen für die Entrichtung der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer hafte. Diese Unzuverlässigkeit stützt das Zollamt Venedig darauf, dass es sich bei den genannten Unternehmen nicht um Ausführer handle. Bei den einführenden Unternehmen seien somit keine von der Umsatzsteuer befreiten Umsätze i. S. d. Art. 1 a) des Decreto-Legge Nr. 746/1983 festgestellt worden. Somit entstehe nachträglich die Einfuhrumsatzsteuer für die 160 Einfuhranmeldungen.⁹²

Infolgedessen reichte die U.I. Srl Klage gegen die beiden Steuerbescheide beim Provinzfinanzgericht Venedig ein. Das Ziel war die Feststellung der Rechtswidrigkeit der beiden Steuerbescheide. Die U.I. Srl stützt sich auf eine Nichtanwendbarkeit der Art. 77, 84 UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer. Zudem ist die U.I. Srl der Auffassung, dass das italienische Recht keine Bestimmung der gesamtschuldnerischen Haftung des indirekten Zollvertreters und der vertretenen Einführer für die Einfuhrumsatzsteuer vorsehe. Diese Form der Haftung würde darüber hinaus gegen Art. 201 MwStSystRL verstoßen.⁹³

Daraufhin wurde das Verfahren am Provinzfinanzgericht Venedig zunächst ausgesetzt, da das Gericht Zweifel bei der Auslegung des Art. 77 (3) UZK und dem Art. 201 MwStSystRL hatte. Das Provinzfinanzgericht entschied sich, dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, deren Beantwortung wesentlich für das Verfahren sind.⁹⁴ Zunächst ging es um die Frage, wie Art. 201 MwStSystRL auszulegen ist. Insbesondere wollte das Provinzfinanzgericht dabei wissen, ob der indirekte Zollvertreter mit dem

⁹² Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 1, 22-23 (Juris).

⁹³ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 24-25 (Juris).

⁹⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 31 (Juris).

importierenden Unternehmen gesamtschuldnerisch für die Begleichung der Einfuhrumsatzsteuer haftet, sofern es keine expliziten nationalen Bestimmungen dazu gibt.⁹⁵ Mit der zweiten Frage wollte das vorlegende Gericht wissen, wie Art. 77 (3) UZK in Bezug auf den indirekten Zollvertreter auszulegen ist. Dabei ging es hauptsächlich darum, ob der indirekte Zollvertreter nach Art. 77 (3) UZK aufgrund der Form der Stellvertretung die Zölle und die Einfuhrumsatzsteuer schuldet.⁹⁶

4.2 Entscheidung und Begründung

Der EuGH legt in seinem Urteil bezüglich der zweiten Frage zunächst fest, dass der indirekte Zollvertreter i. S. d. Art. 18 (1) UAbs. 2, 77 (3) UZK nicht gesamtschuldnerisch mit dem Vertretenen für die Einfuhrumsatzsteuerschuld haftet. Art. 77 (3) UZK ist in dem Sinne auszulegen, dass der indirekte Zollvertreter nach dieser Norm nur für die entstandenen und geschuldeten Zölle haftet und nicht zusätzlich für die Einfuhrumsatzsteuer.⁹⁷

Die Auslegung des Art. 77 (3) UZK begründet der EuGH vor allem damit, dass der indirekte Zollvertreter i. S. d. Art. 18 (1) UAbs. 2 UZK zwar im eigenen Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt. Somit operiert dieser bei der Abgabe der Zollanmeldung nach Art. 5 Nr. 12 UZK im eigenen Namen. Er ist also Anmelder i. S. v. Art. 5 Nr. 15 UZK. Nach Art. 77 (3) UZK ist somit grundsätzlich eine Gesamtschuldnerschaft zwischen dem indirekten Zollvertreter und dem Vertretenen möglich, allerdings ergibt sich aus dem Verhältnis und der Absicht der Regelung, dass sich die gesamtschuldnerische Haftung nach der vorliegenden Norm nur für die Zollschuld ergibt. Dies resultiert nach Ansicht des EuGHs insbesondere daraus, dass sich Art. 84 UZK ausschließlich auf den Zollschuldner bezieht. Der Zollschuldner ist nach Art. 5 Nr. 19 UZK ausdrücklich dazu bestimmt, die Zollschuld zu erfüllen. Zwar sind von Art. 84 UZK auch Ein- und Ausfuhrabgaben umfasst, jedoch betrifft dies nur solche i. S. v. Art. 5 Nr. 20 UZK, also die zu entrichtenden Zölle.⁹⁸ Weiterhin sieht der Art. 201 MwStSystRL nur

⁹⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 31, 53 (Juris).

⁹⁶ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 31, 38 (Juris).

⁹⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 51, 52 (Juris).

⁹⁸ Vgl. EuGH, Urteile vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 39-49 und vom 18.11.2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, Rn. 39 (Juris).

die vom Mitgliedsstaat nach nationalem Recht bestimmte Person für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer vor. Somit kann der Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach Auslegung des EuGHs nicht allein nach dem EU-Zollrecht bestimmt werden.⁹⁹

Bezüglich der ersten Frage legt der EuGH fest, dass nach Art. 201 MwStSystRL der indirekte Zollvertreter für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Einführer nur gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden kann, wenn es dazu nationale Vorschriften gibt, in denen der indirekte Zollvertreter explizit und unverkennbar als Einfuhrumsatzsteuerschuldner hervorgeht.¹⁰⁰

Dies begründet der EuGH insbesondere mit der Ermächtigung der Mitgliedsstaaten zur Verknüpfung von der Entstehung des Einfuhrumsatzsteueranspruchs mit der Entstehung des Zollanspruchs. Die Grundlage dafür bildet der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL. Zudem können die Mitgliedsstaaten nach Art. 201 MwStSystRL und dem 43. Erwägungsgrund dieser Richtlinie im eigenen Ermessen den Einfuhrumsatzsteuerschuldner bestimmen. Allein aus dem Wortlaut des Art. 201 MwStSystRL ergibt sich, dass eine eindeutige Bestimmung des Steuerschuldners durch die Mitgliedsstaaten notwendig ist.¹⁰¹ Auch eine Gesamtschuldnerschaft ist nach dem 44. Erwägungsgrund der MwStSystRL möglich.¹⁰² Insbesondere verweist der EuGH in seiner Begründung darauf, dass eine Richtlinie nach ständiger Rechtsprechung verbindlich, klar und bestimmt durch die Mitgliedsstaaten umzusetzen ist. Der Grund dafür ist, die Rechtssicherheit gewährleisten zu können. Danach müssen die Rechtsvorschriften klar bestimmt und die Auswirkungen vorhersehbar sein. Somit muss folglich auch die Haftung des indirekten Zollvertreters für die gesamtschuldnerische Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem vertretenen Einführer eindeutig national bestimmt sein.¹⁰³

⁹⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 50 (Juris).

¹⁰⁰ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 65 (Juris).

¹⁰¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 55, 59f. (Juris).

¹⁰² Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 56-57 (Juris).

¹⁰³ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 58-59, 62-63 (Juris).

Somit ist das italienische Recht in diesem Fall maßgeblich dafür, ob der indirekte Vertreter auch der Einfuhrumsatzsteuerschuldner ist.¹⁰⁴

4.3 Relevanz des Urteils (insbesondere in Bezug auf § 21 (2) UstG)

Nachdem vorab beschriebenen Urteil des EuGHs stellt sich nun die Frage, inwiefern dieses relevant ist. Für die Relevanz wird für diese Diplomarbeit zwischen zwei Bereichen unterschieden. Der eine Teil betrifft die allgemeinen Auswirkungen dieser Entscheidung. Im anderen Teil wird die Umsetzung in Deutschland näher thematisiert und das Urteil auf die Regelungen des deutschen Rechts bezogen. Weiterhin wird auf den Bereich eingegangen, der schlussendlich den Kernbereich der Diplomarbeit beleuchtet und eine eigene Auffassung der Rechtslage darlegt. Zusätzlich werden auch Auffassungen von anderen Autoren zu diesem Themenbereich ergänzt.

4.3.1 Grundsätzliche Auswirkungen des Urteils

Zunächst zu dem Teil, der die allgemeinen Auswirkungen betrifft. Aus der Entscheidung des EuGHs ergeben sich grob zwei Grundsätze: Zum einen steht fest, dass der indirekte Zollvertreter als Anmelder nach dem EU-Zollrecht nur die Zölle schuldet.¹⁰⁵ Des Weiteren ergibt sich die Verpflichtung des indirekten Zollvertreters zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer nach dem Ermessen der Mitgliedsstaaten und nicht allein durch das EU-Zollrecht.¹⁰⁶

In dem vorab beleuchteten Urteil wurde insbesondere die Auslegung des Art. 201 MwStSystRL thematisiert. Der EuGH betont, dass der indirekte Zollvertreter für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer nicht gesamtschuldnerisch mit dem Einführer haftbar gemacht werden kann, wenn dieser nicht nach den nationalen Vorschriften eindeutig dazu bestimmt ist. Somit ist klar zu erkennen, dass die Einfuhrumsatzsteuer nur dann möglichst „unproblematisch“ entstehen und/oder erhoben werden kann, wenn das nationale Recht eindeutige Regelungen trifft.

Eine Möglichkeit, die Einfuhrumsatzsteuer festzulegen, ist die sinn-gemäße Anwendung der Zollvorschriften. Wie bereits im Urteil

¹⁰⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 64 (Juris).

¹⁰⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 52 (Juris).

¹⁰⁶ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 63, 65 (Juris).

erläutert, ergibt sich eine Ermächtigung der Mitgliedsstaaten zum Erlass einer solchen Norm aus Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGHs ist dies möglich, da die Einfuhrumsatzsteuer durch die Einfuhr in die Union und die sich daran anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf des Mitgliedsstaates entsteht. Unter diesen Gesichtspunkten liegt nach Ansicht des EuGHs eine gewisse Kongruenz zwischen der Einfuhrumsatzsteuer und den Zöllen vor.¹⁰⁷ Eine solche nationale Regelung ist insbesondere notwendig, da die Einfuhrumsatzsteuer nicht unter die Einfuhrgaben i.S.v. Art. 5 Nr. 20 UZK fällt.

4.3.2 Nationale Umsetzung in der Bundesrepublik Deutschland

Der deutsche Gesetzgeber hat sich im Gegensatz zu dem italienischen Gesetzgeber für eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften i. S. v. Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL entschieden. Ein Großteil der Einfuhrumsatzsteuer wird durch § 21 (2) UStG bestimmt. Dabei handelt es sich um eine dynamische Verweisung. Von diesem Verweis sind somit nach Rechtsprechung des BFH sowohl sämtliche materiell-rechtlichen als auch alle verfahrensrechtlichen Vorschriften des EU-Rechts und des nationalen Zollrechts erfasst.¹⁰⁸ Unter anderem ist dies der Fall bei dem UZK und den dazugehörigen Durchführungsverordnungen und die ZollV.¹⁰⁹ Ein solcher Verweis findet auf Richtlinien grundsätzlich keine Anwendung.¹¹⁰

Unter Punkt 3.2.1 (Entstehungstatbestand der Einfuhrumsatzsteuer) wurde zunächst nur oberflächlich auf die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften durch § 21 (2) UStG eingegangen. Um die weitere Relevanz dieser Regelung zu beleuchten, ist an dieser Stelle eine intensivere Auseinandersetzung mit der Rechtsnorm notwendig.

Ausschlaggebend für die Umsetzung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL sind vor allem die unterschiedlichen Erhebungs- und Verwaltungskompetenzen. Im Gegensatz zu der Umsatzsteuer wird die Einfuhrumsatzsteuer nicht von den Finanzämtern erhoben. Für die Einfuhrumsatzsteuer sind gem. Art. 108 (1) GG die Zollbehörden

¹⁰⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 41 (Juris).

¹⁰⁸ Vgl. Hamster in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 21, Rn. 35.

¹⁰⁹ Vgl. Hamster in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 21, Rn. 36f.

¹¹⁰ Vgl. Hamster in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 21, Rn. 36.1.

zuständig.¹¹¹ Die sinnngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften vereinfacht die Festsetzung und Erhebung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer. Diese Vereinfachung spiegelt sich wider, indem beide Abgaben möglichst simultan durch die Zollbehörden in einem Verfahren erhoben werden können.¹¹² Ob dies möglich ist, ist nach Rechtsprechung des EuGHs und BFHs einzelfallabhängig.¹¹³ Allerdings sind sich der EuGH und der BFH einig, dass die beiden Abgaben gleichartig sind. Dies beruht auf den Merkmalen der Einfuhr in die Union und der anknüpfenden Überführung in den Wirtschaftskreislauf.¹¹⁴ Generell finden die Vorschriften lediglich auf die aktive und die passive Veredelung keine Anwendung.¹¹⁵

4.3.3 Relevanz für die nationale Umsetzung und eigene Auffassung der Rechtslage

Nach einer ausführlicheren Erläuterung des Inhalts von § 21 (2) UStG stellt sich die Frage, inwiefern das Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ sich auf die nationalen Regelungen auswirkt bzw. die Grundsätze des Urteils im deutschen Recht erfasst sind.

Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird in Deutschland nach § 13a (2) UStG durch einen Verweis auf § 21 (2) UStG festgelegt. Dieser verweist wiederum auf die zollrechtlichen Vorschriften. Allerdings ist fraglich, ob diese Form der Umsetzung überhaupt den Grundsätzen des Urteils entspricht. Durch die bloße Verweisung auf die zollrechtlichen Vorschriften hat der deutsche Gesetzgeber keine ausdrückliche oder eindeutige Festlegung des Steuerschuldners getroffen. Nach den im Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ festgelegten Leitsätzen wäre die deutsche Regelung nicht hinreichend. Insbesondere die Betonung des EuGHs der „Konkretheit, Bestimmtheit und Klarheit“, die für die Umsetzung der Richtlinie erforderlich sind, sind durch den bloßen Verweis nicht erfüllt.¹¹⁶ Weiterhin erklärt der EuGH im Urteil, dass die Umsetzung der Richtlinie

¹¹¹ Vgl. Hamster in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 21, Rn. 1.

¹¹² Vgl. Robisch in Bunjes, Kommentar zum UStG (2021), § 21, Rn. 5.

¹¹³ EuGH, Urteile vom 02.06.2016, C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 und vom 14.02.2019, C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114 (Juris); BFH, Urteil vom 26.04.1988, VII R 124/85, BFHE 153, 463 (Juris).

¹¹⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 11.07.2013, C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, Rn. 41; Vgl. BFH, Urteil vom 03.05.1990, VII R 71/88, BFHE 161, 260, Rn. 5 (Juris).

¹¹⁵ Vgl. Robisch in Bunjes, Kommentar zum UStG (2021), § 21, Rn. 5.

¹¹⁶ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 59 (Juris).

„ausreichend bestimmt und klar“ sein muss.¹¹⁷ Auch diese Bestimmung für die Umsetzung ist durch die Regelung im Umsatzsteuergesetz nicht ausreichend erfüllt. Der deutsche Gesetzgeber hat nach diesem Urteil den indirekten Zollvertreter als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ausdrücklich zu benennen. Dies ist in § 13a (2) UStG nicht erfüllt. Dadurch würde der indirekte Zollvertreter nach den Bestimmungen nur den Zoll und nicht zusätzlich die Einfuhrumsatzsteuer schulden. Allerdings ist es fraglich, inwiefern eine Abänderung des § 13a (2) UStG für den deutschen Fiskus sinnvoll wäre. Insbesondere stellt sich dabei die Frage nach der wirtschaftlichen Bedeutung des indirekten Zollvertreters in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer.

Der indirekte Vertreter handelt, wie bereits bei den Punkten 2.1.3 und 3.2.3 erläutert, im eigenen Namen, jedoch für die Rechnung eines anderen.¹¹⁸ Somit ist der Anmelder auch der Zollschuldner i. S. v. Art. 77 (3) UAbs. 1 Satz 1 UZK. Daneben ist auch der Vertretene, für dessen Rechnung die Anmeldung erfolgt, der Zollschuldner nach Art. 77 (3) UAbs. 1 Satz 2 UZK.¹¹⁹ Es besteht damit eine Gesamtschuldnerschaft für die Zölle. Bei der indirekten Vertretung gilt für die Einfuhrumsatzsteuer ebenfalls, dass die Schuldner der Anmelder und der Vertretene sind. Die Eigentumsverhältnisse in Bezug auf die Ware sind nach deutschem Recht nicht maßgebend.¹²⁰ Nach dem Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ könnte also aufgrund der nicht ausreichend bestimmten rechtlichen Grundlage der indirekte Vertreter nicht weiter als Einfuhrumsatzsteuerschuldner herangezogen werden. Jedoch ist dabei auch erwähnenswert, dass die indirekte Vertretung in Deutschland grundsätzlich die Ausnahme darstellt. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass das deutsche Zivilrecht nur die Form der direkten Vertretung i. S. v. § 164 (1) BGB kennt. Zusätzlich ist diese Sonderstellung dadurch fundiert, dass der indirekte Vertreter neben dem Vertretenen für die Zollschuld haftet.¹²¹ Jedoch besteht in bestimmten Fällen nur die Option der indirekten Vertretung. Vor allem für nicht unionsansässige Einführer bleibt nur die Möglichkeit der indirekten Vertretung, wenn der

¹¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.05.2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, Rn. 60 (Juris).

¹¹⁸ Vgl. Witte in Witte, Zollkodex der Union (2022), Art. 18 UZK, Rn. 40.

¹¹⁹ Vgl. Roth in Rüsen, Kommentar zum Zollrecht (2021), Art. 18, Rn. 40.

¹²⁰ Vgl. Weymüller in Rüsen, Kommentar zum Zollrecht (2021), § 21, Rn. 2.

¹²¹ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 8, S. 462f.

Anmelder unionsansässig sein muss nach Art. 170 (2) UZK.¹²² Somit ist die Anpassung der Regelung auch für die Abgabenerhebung des deutschen Fiskus von Bedeutung.

Allerdings ist für die Wirtschaftsbeteiligten insbesondere der Vorsteuerabzug von hoher Relevanz. Der Vorsteuerabzugsberechtigte für die Einfuhrumsatzsteuer ist nach dem Unionsrecht grundsätzlich der Importeur.¹²³ Nach deutschem Recht wird auf die Verfügungsmacht über die Einfuhrware abgestellt.¹²⁴ Die Verfügungsmacht hat im Zeitpunkt der Überlassung in den freien Verkehr grundsätzlich der einführende Unternehmer. Bei der indirekten Stellvertretung ist dies in der Regel der Vertretene. Der Vertreter ist in dieser Konstellation allein der Anmelder. Die Vorsteuer kann folglich nur der Vertretene geltend machen. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind Anmelder und der Vertretene. Welche Partei die Steuer entrichtet, ist grundsätzlich nicht von steuer- oder zollrechtlicher Bedeutung. Allerdings sollte nicht unbeachtet bleiben, dass der Vertreter in der Regel nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Weiterhin ist auch nicht zu verkennen, dass das Umsatzsteuerrecht keine indirekte Vertretung kennt. Dabei handelt es sich um eine zollrechtliche Ausarbeitung.¹²⁵ Zudem sollte es das Ziel der Mitgliedsstaaten der EU sein, den Grundsätzen von EuGH- Urteilen gerecht zu werden. Somit stellt sich an dieser Stelle die Frage, ob der § 21 (2) UStG überhaupt ausreichend ist.

4.3.4 Verschiedene Auffassungen zu der nationalen Regelung

Unter anderem ist durch den § 21 (2) UStG die Einfuhrumsatzsteuerschuld durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften geregelt. Wie bereits vorab näher dargestellt, bietet das Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ Anlass zu einer näheren Hinterfragung der deutschen Regelung. Da es sich bei der MwStSystRL um eine Richtlinie handelt, ist diese in das nationale Recht umzusetzen. Die nationale Regelung muss dabei der Richtlinie entsprechen und mit dieser konform sein. Dabei handelt es sich um die richtlinienkonforme Auslegung. Diese ist eine untergeordnete Form der unionsrechtskonformen Auslegung. Damit ist eine Fassung des nationalen Rechts

¹²² Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 8, S. 462f.

¹²³ Vgl. EuGH, Urteil vom 29.03.2012, C-414/10, ECLI:EU:C:2012:183, Rn. 21, 34 (Juris).

¹²⁴ Vgl. Looks in in Weymüller, BeckOK UStG (2022), § 15, Rn. 137.

¹²⁵ Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 2, S. 55.

nach Wortlaut und Bestreben der EU-Richtlinie gemeint.¹²⁶ Die Auslegung auf Basis der Richtlinie ist von den Mitgliedsstaaten vorrangig zu behandeln.¹²⁷ Der § 21 (2) UStG entspricht nach dem BFH dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer.¹²⁸ Folglich handelt es sich damit grundsätzlich um eine richtlinienkonforme Auslegung. Allerdings hat der EuGH nach ständiger Rechtsprechung den alleinigen Anspruch für die Auslegung des Unionsrechts. Diese Auslegungen sind gegenüber den Mitgliedsstaaten verbindlich.¹²⁹ Somit hat der deutsche Gesetzgeber seine Regelungen an die EuGH-Entscheidungen anzupassen.

Zu dem § 21 (2) UStG bestehen verschiedene Auffassungen. Für diese Auffassungen ist vor allem die Erläuterung der Historie der allgemeinen Rechtsprechung zu Zoll und Einfuhrumsatzsteuer unabdingbar. Bereits in der Einleitung wird in dieser Diplomarbeit darauf hingewiesen, dass unterschiedliche Gerichte in den vorherigen Jahren verschiedene Auffassungen zu dem Verhältnis der beiden Rechtsbereiche vertreten haben. Insbesondere die Intensität der Verbindung zwischen Zoll und Einfuhrumsatzsteuer wird stets in Frage gestellt. Bei der Begründung des § 21 (2) UStG wird in der Regel auf den Zweck der vereinfachten Erhebung durch die Zollbehörden abgestellt.¹³⁰ Allein auf diese Vereinfachung für die Erhebung abzustellen, ist fraglich. Auch Wolfgang beschäftigt sich in einem Aufsatz in der Umsatzsteuerrundschau im Jahre 2017 mit dem Verhältnis von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer. Dazu fasst er die historische Entwicklung der Rechtsprechung zusammen. Bis zu dem Urteil in der Rechtssache „Eurogate und DHL“ am 02.06.2016, war die herrschende Meinung, dass die Einfuhrumsatzsteuer immer entsteht, wenn eine Zollschuld entsteht.¹³¹ Mit dem besagten EuGH Urteil entwickelte sich die Rechtsprechung dahin, dass die Entstehung der jeweiligen Abgabe unabhängig voneinander geprüft werden

¹²⁶ Vgl. Lechner/Zuck, Kommentar zum BVerfGG (2019), Rn. 31.

¹²⁷ Vgl. Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV (2022), Art. 19 EUV, Rn. 54.

¹²⁸ BFH, Urteil vom 13.11.2001, VII R 88/00, BFHE 196, 383, BStBl II 2003, 726, Rn. 18 (Juris).

¹²⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 02.09.2021, C-741/19, ECLI:EU:C:2021:655, Rn. 45 (Juris).

¹³⁰ Vgl. BT-Drucks. V/1581 zu § 21 (2) UStG, S.17; Vgl. BFH, Urteil vom 03.05.1990, VII R 71/88, BFHE 161, 260, Rn. 14 (Juris).

¹³¹ Vgl. Wolfgang, UR 2017, 845 (848f.).

müsse.¹³² Diese Rechtsprechung bezieht sich vor allem auf die bei Verstößen entstandene Zollschuld. Ob sich diese Rechtsprechung auch auf die reguläre Zollschuld anwenden lässt, ist fraglich. Die Rechtsprechung in Deutschland sieht eine Verbindung zwischen dem zollrechtlichen Statuswechsel i. S. v. Art. 201 (3) UZK mit dem Eingang in den Wirtschaftskreislauf. Danach ist die Eurogate II-Rechtsprechung nicht anwendbar.¹³³ Allerdings sieht Schrömbges diese Auffassung kritisch. Seiner Einschätzung nach könne ein Zollverfahren keinen Einfuhrumsatz auslösen, und auch der zollrechtliche Status selbst sei nicht mit dem Umsatzsteuerrecht verbunden. Somit sei nach Schrömbges die neuere Rechtsprechung auch auf die reguläre Einfuhr abwälzbar.¹³⁴ Zudem kritisiert Schrömbges den § 21 (2) UStG insofern, dass dieser nicht mehr zu der entwickelten Rechtsprechung des EuGHs in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer passe. Er folgt Benders Ansicht, dass die Einfuhrumsatzsteuer mittlerweile ein eigenes Rechtsgebiet habe.¹³⁵ Bender hat zusätzlich insbesondere den Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL beanstandet. Nach seiner Einschätzung regelt dieser nur den Zeitpunkt der Entstehung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer. Davon unberührt sei der Entstehungstatbestand und der Schuldner. Insbesondere müsse hinterfragt werden, ob diese Form der Regelung der MwStSystRL überhaupt entspreche.¹³⁶ Auch Jatzke sieht diese Form der Regelung kritisch. Seiner Auffassung nach sei der § 21 UStG nicht einhergehend mit den Eigenschaften der Umsatzsteuer nach EU-Recht und der EuGH-Rechtsprechung.¹³⁷ Zudem sieht Schrömbges die Anknüpfung des Einfuhrumsatzsteuerschuldners an die Abgabe einer Zollanmeldung als paradox an. Die Abgabe einer Zollanmeldung sei seiner Ansicht nach kein Einfuhrumsatz. Die widerlegbare Einfuhrvermutung des EuGHs knüpfe an die Statusvermutung an und eben nicht an die Abgabe der Zollanmeldung.¹³⁸

¹³² Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 12.01.2016, C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:1, Rn. 91 (Juris).

¹³³ FG Hamburg, Urteil vom 25.01.2021, 4 K 47/18 (Juris).

¹³⁴ Vgl. Schrömbges, MwStR 2021, 319 (320).

¹³⁵ Vgl. Schrömbges, MwStR 2021, 319 (322); Vgl. Bender, UR 2019, 641 (648).

¹³⁶ Vgl. Bender, UR 2019, 641 (647).

¹³⁷ Vgl. Jatzke in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG (2022), § 21, Rn. 8.

¹³⁸ Vgl. Schrömbges in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 3, S. 152f.

5 Schluss/Fazit

Bei dem Urteil „U.I. (indirekter Zollvertreter)“ handelt es sich nicht um das erste Urteil, das der EuGH fällen musste, um den Zusammenhang der Einfuhrumsatzsteuerschuld mit der Zollschuld zu erklären und näher zu definieren. Mit diesem Urteil soll neben der Problematik durch das Urteil selbst exemplarisch aufgezeigt werden wie komplex die Rechtslage um die Konnexität von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer allgemein ist. Neben den nationalen Gerichten muss sich folglich auch der EuGH kontinuierlich mit der Auslegung von Normen innerhalb der beiden Rechtsbereiche befassen. Insbesondere ist die Auslegung bestimmter zollschuldrechtlicher Normen in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuerschuld stets Thema. Grundsätzlich lässt sich für die Regelung der Einfuhrumsatzsteuerschuld Verbesserungspotenzial erkennen. Dieses ist sowohl auf Unions-ebene als auch auf nationaler Ebene denkbar. Der deutsche Gesetzgeber hat sich für die Variante entschieden, die durchaus Vereinfachungen für die Erhebung vorsieht. Allerdings sollte nicht aufgrund von Praktikabilitätsgründen außer Acht gelassen werden, dass die Regelung der sinngemäßen Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften nicht zwingend im Einklang mit dem Unionsrecht steht. Insbesondere durch die neuere Rechtsprechung des EuGHs, der der Einfuhrumsatzsteuer immer mehr Bedeutung zukommen lässt und diese immer stärker von der Systematik der Zölle loslöst, sollte der deutsche Gesetzgeber seine Regelungen überdenken. Den in Punkt 4.3.4 erläuterten Auffassungen kann insofern nur folgegeleistet werden. Durch die kontinuierliche Loslösung der Einfuhrumsatzsteuer von den Zöllen spricht auch der EuGH dieser immer mehr Bedeutung zu. Ein weiteres Argument für eine Neuregelung sind die Einnahmen durch die Abgabenarten. Auch diese sprechen für umfassende eigene Regelungen der Einfuhrumsatzsteuer. Allein im Jahr 2021 machte die Umsatzsteuer inklusive der Einfuhrumsatzsteuer mit 250,8 Mrd. Euro ca. 30 % der gesamten Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden aus.¹³⁹ Im Jahr 2021 betrugen die Einnahmen durch die Einfuhrumsatzsteuer allein 63,2 Mrd. Euro. Zum Vergleich: durch die Zölle wurden lediglich 5,1 Mrd. Euro eingenommen.¹⁴⁰ Auch auf unionsrechtlicher Ebene sollten die Vorgaben zur Einfuhrumsatzsteuer nochmal überdacht werden. Insbesondere das freie Ermessen der Mitgliedsstaaten bei der Bestimmung

¹³⁹ Vgl. Steuereinnahmen 2021 (Stand: 04.08.2022).

¹⁴⁰ Vgl. Bilanz des deutschen Zolls 2021 (Stand: 04.08.2022).

des Einfuhrumsatzsteuerschuldners nach dem 43. Erwägungsgrund der MwStSystRL ist mittlerweile fragwürdig und überholt. Insgesamt ist das Einfuhrumsatzsteuerrecht mittlerweile nicht mehr zeitgemäß und entspricht auch nicht den Vorgaben des Unionsgesetzgebers. Es ist an der Zeit, sich intensiver mit den Regelungen auseinanderzusetzen und zumindest im deutschen Recht neue Maßgaben zu schaffen, die der Einfuhrumsatzsteuer in ihrem Wesen gerecht werden. Auch eine weitere Harmonisierung der Einfuhrumsatzsteuer auf Unionsebene ist nicht undenkbar. Eine Möglichkeit, mit dieser Kritik entsprechend umzugehen, regt Schrömbges an. Er sieht Potential darin, die sinngemäße Anwendung des Zollrechts an den Verbrauchssteuergesetzen zu orientieren. Seine Idee ist eine Begrenzung der Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften auf konkret festgelegte Tatbestände.¹⁴¹ Potenzielle Lösungsansätze können sich auch an den Regelungen in anderen Mitgliedsstaaten orientieren. Ein Beispiel dafür ist die Regelung im französischen Recht in Bezug auf den Einfuhrumsatzsteuerschuldner. Danach ist grundsätzlich der Empfänger der Waren der Schuldner und nicht der Anmelder.¹⁴² Damit wäre zukünftig genauer abgesichert, wer Einfuhrumsatzsteuerschuldner ist und wer nicht.

Schlussendlich ist die Überarbeitung des Einfuhrumsatzsteuerrechts Aufgabe des Gesetzgebers und der Gerichte. Insbesondere die Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber bleibt interessant. Eine baldige Anpassung an die EU-Rechtsprechung der letzten Jahre ist wünschenswert. Eine Modernisierung der Regelungen für die Einfuhrumsatzsteuer ist somit nur gegenwartsnah und im Jahr 2022 fast schon überfällig.

¹⁴¹ Vgl. Schrömbges, MwStR 2021, 319 (322).

¹⁴² Vgl. Lux in Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. 2, S. 57.

Literaturverzeichnis

Kommentare und Lehrbücher

- | | |
|---|---|
| Bunjes, Johann | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz: UStG, 20. Auflage, München 2021.

<i>Zitiert: Bunjes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz: UStG (2021), §, Rn.</i> |
| Calliess, Christian;
Ruffert, Matthias | EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 6. Auflage, München 2022.

<i>Zitiert: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV (2022), Art., Rn.</i> |
| Kock, Kai-Uwe;
Focke, Annegret;
Schulte, Christoph | Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten, 6. Auflage, Bochum 2022.

<i>Zitiert: Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten (2022), S.</i> |
| Krenzler, Horst Günter;
Herrmann, Christoph (Hrsg.);
Niestedt, Marian | EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht Kommentar, 18. Auflage, München 2021.

<i>Zitiert: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht (2021), Art., Rn.</i> |
| Lechner, Hans;
Zuck, Rüdiger | Bundesverfassungsgerichtsgesetz: BVerfGG, Kommentar, 8. Auflage, München 2019.

<i>Zitiert: Lechner/Zuck, Kommentar zum BVerfGG (2019), Rn.</i> |
| Lux, Michael;
Schrömbges, Ulrich | Zoll und Umsatzsteuer, 2. Auflage, Köln 2021.

<i>Zitiert: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer (2021), Kap. S.</i> |
| Pelka, Jürgen;
Petersen, Karl | Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, 18. Auflage, München 2021.

<i>Zitiert: Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch (2021), Rn.</i> |

- Rüsken, Reinhart (Hrsg.) Zollrecht. Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblattsammlung, Stand: März 2021, 209. Lieferung, Bonn (Juris).
Zitiert: *Rüsken, Kommentar zum Zollrecht (2021)*, §, Rn.
- Sölch, Otto;
Ringleb, Karl Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 94. Auflage, München 2022.
Zitiert: *Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG (2022)*, §, Rn.
- Wäger, Christoph (Hrsg.) Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 2. Auflage, Köln 2022
Zitiert: *Wäger, Kommentar zum UStG (2022)*, §, Rn.
- Wabnitz, Heinz-Bernd (Hrsg.);
Janovsky, Thomas;
Schmitt, Lothar Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2020.
Zitiert: *Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (2020)*, Kap. Rn.
- Weber, Klaus (Hrsg.) Weber kompakt, Rechtswörterbuch, 6. Edition, Stand 01.05.2022, München 2022.
Zitiert: *Weber kompakt, Rechtswörterbuch (2022)*, Begriff.
- Weymüller, Rainer (Hrsg.) Beck'scher Online-Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 33. Edition, Stand 15.06.2022, München 2022
Zitiert: *Weymüller, BeckOK UStG (2022)*, §, Rn.
- Witte, Peter (Hrsg.) Zollkodex der Union (UZK) Kommentar, 8. Auflage, München 2022.
Zitiert: *Witte, Zollkodex der Union (2022)*, Art., Rn.
- Witte, Peter;
Wolffgang, Hans-Michael (Hrsg.) Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 10. Auflage, Herne 2021.
Zitiert: *Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union (2021)*, Rn.

Aufsätze, Berichte und Beiträge

Bender, Tobias

Die Einfuhrumsatzsteuer nach Federal Express – Die Entstehung eines neuen Rechtsgebiets, UR 2019, S.641 bis 649.

Zitiert: *Bender, UR 2019, 641.*

Schrömbges, Ulrich

Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Union als Entstehungsgrund für die Einfuhrumsatzsteuer, MwStR 2021, S. 319 bis 322.

Zitiert: *Schrömbges, MwStR 2021, 319.*

Wolffgang, Hans-Michael

Einfuhrumsatzsteuerschuld: Abhängig von der Zollschuld?, UR 2017, S. 845 bis 852.

Zitiert: *Wolffgang, UR 2017, 845.*

Internetseiten

Bundesministerium der Finanzen

Bilanz des deutschen Zolls 2021,
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/05/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-zoll-bilanz-2021.html>
 (Stand: 04.08.2022).

Zitiert: *Bilanz des deutschen Zolls 2021.*

Statistisches Bundesamt (DESTATIS)

Steuereinnahmen 2021,
[https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Im%20Jahr%202021%20wurden%20in,Euro%20\(%2B12%2C6%20%25\).](https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Im%20Jahr%202021%20wurden%20in,Euro%20(%2B12%2C6%20%25).)
 (Stand: 04.08.2022).

Zitiert: *Steuereinnahmen 2021.*

Anlagen

Entstehung der Zollschuld gem. Art. 77 Abs. 1 a) UZK durch Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr

I. Entstehungstatbestand, Art. 77 Abs. 1 a) UZK

1. Einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren
 - a) Waren
 - b) Nicht-Unionswaren, Art. 5 Nr. 24 UZK
 - c) Einfuhrabgabenpflicht

2. Überführung in die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr
 - Meinung des EuGH
 - Traditionelle Ansicht
 - Vermittelnde Ansicht

II. Zeitpunkt, Art. 77 Abs. 2 UZK

III. Zollschuldner, Art. 77 Abs. 3 UZK

Abbildung 1 Entstehung der Zollschuld

Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld

I. Steuerbarer Umsatz, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG (Steuergegenstand)

1. Gegenstände
2. Einfuhr im Inland
 - a) Einfuhr in das Inland aus einem Drittland
 - b) Einfuhr „im“ Inland

II. Entstehung der EUSt, §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 UZK sinngemäß

1. Entstehungstatbestand, §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 Abs. 1 a) UZK sinngemäß
 - a) Steuerpflichtige Gegenstände
 - b) Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr
2. Entstehungszeitpunkt, §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 Abs. 2 UZK sinngemäß
3. EUSt-Schuldner, §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 Abs. 3 UZK sinngemäß

III. Bemessung der EUSt, §§ 11, 12 UStG

1. EUSt-Wert, § 11 Abs. 1 und 3 UStG
2. EUSt-Satz, § 12 UStG

Abbildung 2 Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld

Erklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

.....

Ort, Datum

.....

Unterschrift