

**Die umsatzsteuerrechtliche „Einfuhr im Inland“ gem. § 1
Abs. 1 Nr. 4 UStG am Beispiel des EuGH-Urteils vom
08.09.22 - C-368/21**

Diplomarbeit

Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung
Fachbereich Finanzen

vorgelegt von:	Henriette Neumann henriette.neumann@zoll.bund.de 08.08.2023
Erstprüfender:	Robert Lodde
Zweitprüfende:	Prof.in Dr. Sandra Rinnert

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	II
1. Einleitung	1
2. Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Einfuhr im Inland“ mithilfe der MwStSystRL	2
2.1 Frühere Rechtsauffassung	2
2.2 Neudefinition der Einfuhr gemäß Art. 30 MwStSystRL	3
2.2.1 Verbringen ins Inland und Integration in den Wirtschaftskreislauf	3
2.2.2 Bedeutung für Ort und Zeitpunkt der Einfuhr	5
2.2.3 Kopplung Zoll und EUST bei regulärer Einfuhr gemäß Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL	5
3. Auswirkungen auf die Einfuhr unter zollrechtlicher Pflichtverletzung	6
3.1 Urteil Eurogate & DHL	6
3.1.1 Sachverhalt und Urteil	6
3.1.2 Anmerkungen	8
3.1.2.1 Erste Einordnung	8
3.1.2.2 Konkrete oder abstrakte Gefahr	9
3.2 Urteil Wallenborn	12
3.2.1 Sachverhalt und Urteil	12
3.2.2 Anmerkungen	13
3.2.2.1 Erste Einordnung	13
3.2.2.2 Widerlegbare Annahme oder Gefahr	14
3.3 Urteil FedEx	16
3.3.1 Sachverhalt und Urteil	16
3.3.2 Anmerkungen	18
3.3.2.1 Gefahr als unzureichende Voraussetzung	18
3.3.2.2 Widerlegbare Vermutung	19
3.4 Ergebnis: Entkopplung Zoll und EUST	22
4. Bedeutung für das EuGH-Urteil vom 08.09.22 (C-368/21)	23
4.1 Urteil als Ergebnis der bisherigen Rechtsprechung	23
4.2 Anmerkungen	25
4.2.1 Bedeutung	25
4.2.2 Eignung der „Integration in den Wirtschaftskreislauf“	27
5. Fazit	28
Literaturverzeichnis	IV
Erklärung	VII

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis
BFH	Bundesfinanzhof
Buchst.	Buchstabe
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
Der Zoll-Profil!	Der Zoll-Profil! – Export * Import * Steuern
DHL	DHL Hub Leipzig GmbH
ebd.	ebenda
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
Eurogate	Eurogate Distribution GmbH
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EU-UStB	EU-Umsatz-Steuerberater
FedEx	Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
HZA	Hauptzollamt
i.d.F.	in der Fassung
i.S.d.	im Sinne der
i.V.m.	in Verbindung mit
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
Kap.	Kapitel
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannten
R.T.	Kläger vom EuGH-Urteil vom 8.9.2022, C-368/21
Rn.	Randnummer
S.	Seite
Sechste Richtlinie	Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage
SVR	Straßenverkehrsrecht (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
UR	UmsatzsteuerRundschau
Urt.	Urteil

III

UStB	Umsatz-Steuer-Berater
USt-DV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UZK	Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union
v.	vom
vgl.	vergleiche
Wallenborn	Wallenborn Transports SA
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZK	Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften
ZK-IA	Durchführungsverordnung zur Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften

1. Einleitung

„Entstehung der Zollsschuld = Entstehung der EUST“¹ – eine in den letzten Jahren vielfach umstrittene Formel im Einfuhrumsatzsteuerrecht. Im Hinblick darauf bedarf es vor den deutschen Gerichten seit Jahren immer wieder der Klärung von Rechtsstreits hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuerentstehung. Im Kern geht es dabei um die Frage, was eine „Einfuhr im Inland“ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG voraussetzt und wo sich demensprechend der Ort und Zeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuerentstehung befindet. In diesem Zusammenhang gab es in der vergangenen Zeit verschiedene Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH. In seiner Rechtsprechung hat er über die Auslegung von wichtigen Normen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entschieden. Dabei sind diese Regelungen Grundlage für eine richtlinienkonforme Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und somit entscheidend für die Bestimmung des Begriffs „Einfuhr im Inland“.²

So wandte sich auch das FG Hamburg mit einem Vorabentscheidungsersuchen zur Auslegung der Art. 30 und 60 MwStSystRL am 02. Juni 2021 an den EuGH.³ Im vorliegenden Fall erging ein Rechtsstreit zwischen R.T. und dem HZA Hamburg wegen der Erhebung der EUST auf ein Fahrzeug.⁴ Der in Deutschland ansässige R.T. erwarb im Januar 2019 ein Fahrzeug in Georgien und ließ es dort zu. Im März desselben Jahres fuhr er mit dem Fahrzeug von Georgien nach Deutschland, wobei er dieses in Bulgarien unter Verstoß gegen das Zollrecht in das Gebiet der Europäischen Union verbrachte.⁵ Aufgrund dessen stellte sich für das FG Hamburg die Frage, ob die deutsche Behörde zuständig ist für die Erhebung der EUST.⁶ Insbesondere ging es somit um die Klärung des Ortes der Einfuhrumsatzsteuerentstehung. Dabei war fraglich, ob das Fahrzeug bereits in Bulgarien als umsatzsteuerrechtlich eingeführt galt, da dort der zollrechtliche Verstoß begangen wurde und es erstmals in der Union als Transportmittel verwendet wurde. Oder ob die umsatzsteuerrechtliche Einfuhr erst in Deutschland vorlag, wo R.T., der den zollrechtlichen Pflichtverstoß begangen hatte, ansässig ist und das Fahrzeug nutzt.⁷ Der EuGH beantwortete diese Frage in seinem Urteil vom 08.09.22 - C-368/21.

Im Folgenden wird die erlassene Rechtsprechung des EuGH zur EUST analysiert, die Grundlage für das Urteil vom 08.09.22 - C-368/21 ist. Damit sollen die Voraussetzungen für das Vorliegen

¹ Thaler, ZfZ 2019, S. 358.

² Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht, S.176.

³ Vgl. EuGH, Ur. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 1.

⁴ Vgl. ebd., Rn. 2.

⁵ Vgl. ebd., Rn. 10.

⁶ Vgl. ebd., Rn. 14.

⁷ Vgl. ebd., Rn. 22.

einer „Einfuhr im Inland“ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG bestimmt werden und mithin geklärt werden, wann die EUST entsteht.

2. Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Einfuhr im Inland“ mithilfe der MwStSystRL

Für einen steuerbaren Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist neben dem Vorliegen eines Gegenstandes weiteres Tatbestandsmerkmal die „Einfuhr im Inland“. Im Umsatzsteuergesetz befindet sich keine weitere Definition dieser Einfuhr, da sich das Gesetz aber im Rahmen der MwStSystRL bewegen muss, kann die Richtlinie zur Auslegung des Begriffs herangezogen werden.⁸ In Art. 2 Buchst. d MwStSystRL wird unionsrechtlich die Besteuerung der Einfuhr von Gegenständen bestimmt.

2.1 Frühere Rechtsauffassung

Bis zum Erlass des Eurogate-II-Urteils vom EuGH vom 02.06.2016⁹ herrschte in Deutschland überwiegend eine inzwischen überholte Auffassung zur Begriffsbestimmung „Einfuhr im Inland“ und vom Verhältnis zwischen Zoll und EUST. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof teilte die deutsche Ansicht und formulierte es präzise: Die EUST wird erhoben „[...] mit dem Zoll durch den Zoll wie ein Zoll“¹⁰. Dementsprechend wurde die EUST als eine Form von Zoll verstanden und es wurde angenommen, dass sie automatisch mit der Zollschould entsteht. Das heißt, es wurde nicht separat geprüft, ob der Steuertatbestand der Einfuhr gem. Art. 30, 70, 71 MwStSystRL vorliegt, sondern es wurde geschlussfolgert, dass mit einer Zollschouldentstehung gem. Art. 201 ff. ZK ein Einfuhrumsatz vorliegt. Dabei hatte die Mehrheit das Tatbestandsmerkmal „im Inland“, auch i.S.d. MwStSystRL, als Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 201 UZK verstanden. Grund war der damit einhergehende Statuswechsel.¹¹

Die deutschen Finanzbehörden sahen sich durch die Entscheidung *Harry Winston*¹² in ihrer Auffassung der zwingenden Entstehung der EUST bei einer Zollschouldentstehung bestätigt. In dem Urteil stellte der EuGH klar, dass sowohl Zoll als auch EUST durch die Einfuhr in die Union und die anschließende Überführung in den

⁸ Vgl. *Schulmeister* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts, S. 701, Rn. G4000.

⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14.

¹⁰ *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III.,1 (zitiert nach Vwslg F/1982).

¹¹ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III.,1.

¹² Vgl. EuGH, Urt. v. 11.07.2013 – C-273/12, Rn. 41.

Wirtschaftskreislauf entstehen.¹³ Diesen Gleichlauf sah der EuGH auch in der Ermächtigung von Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL belegt: Danach können der Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der EUST mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen verknüpft werden.¹⁴ Im nationalen Recht wurde diese Ermächtigung für die Einfuhrumsatzsteuerentstehung in §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG umgesetzt. Demnach gelten die Vorschriften der Zölle sinngemäß. Entsprechend der alten Rechtsauffassung wurde diese Norm als „[...] umfassende Generalregel für die Anwendung des materiellen und verfahrensrechtlichen Zollrechts [...]“¹⁵ auf die EUST verstanden. Denn Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL wurde auch in der Hinsicht ausgelegt, dass die EUST automatisch bei einer Zollschuldentstehung anfällt, unabhängig davon, ob die „Einfuhr im Inland“ als Besteuerungsgegenstand vorliegt.¹⁶

Dementsprechend bekräftigte der EuGH die alte Rechtsauffassung beispielsweise mit seinem Urteil vom 15.04.2014¹⁷, indem er die Ansicht vertrat, dass ebenso bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK die EUST zwangsläufig entsteht.¹⁸ Währenddessen bezeichnete der BFH die mögliche Voraussetzung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf für die Einfuhrumsatzsteuerentstehung als „abwegig“¹⁹. Er stellte wiederholt klar, dass durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften für die EUST die Entstehung der EUST an die Zollschuld gekoppelt ist.²⁰

2.2 Neudefinition der Einfuhr gemäß Art. 30 MwStSystRL

Mit dem Eurogate-II-Urteil des EuGH vom 02.06.2016 und der sich anschließenden Rechtsprechung des Gerichtshofes hat sich ein neues Verständnis für das Vorliegen einer Einfuhr gem. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und Art. 30 MwStSystRL entwickelt.²¹

2.2.1 Verbringen ins Inland und Integration in den Wirtschaftskreislauf

Nach der neu herrschenden Rechtsauffassung müssen für das Vorliegen einer Einfuhr gem. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und Art. 30

¹³ Vgl. Vobbe, MwStR 2017, S. 577, 578.

¹⁴ Vgl. EuGH, Ur. v. 11.07.2013 – C-273/12, Rn. 41.

¹⁵ Weymüller, MwStR 2016, S. 491.

¹⁶ Vgl. Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 331, 332.

¹⁷ Vgl. EuGH, Ur. v. 15.04.2014 – C-480/12, Rn. 54, 55.

¹⁸ Vgl. Vobbe, MwStR 2016, S. 624.

¹⁹ BFH, Ur. v. 22.02.2012 – VII B 17/11, Rn. 7.

²⁰ Vgl. ebd., Rn. 7.

²¹ Vgl. Thaler, Jan, ZfZ 2019, S. 359.

MwStSystRL zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss der Gegenstand, wie es sich aus dem Wortlaut des Art. 30 MwStSystRL ergibt, in das Mehrwertsteuergebiet verbracht werden. Das heißt, er muss sich tatsächlich körperlich im Mehrwertsteuergebiet der EU befinden.²² Nach dem nationalen Umsatzsteuerrecht definiert sich das deutsche Mehrwertsteuergebiet gem. § 1 Abs. 2 UStG.

Zum anderen hat der EuGH in seiner Rechtsprechung das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Integration in den Wirtschaftskreislauf der Union festgelegt.²³ In seinem Urteil vom 18.05.2017²⁴ stellte er klar, dass die EUST als Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist gem. Art. 1 Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL, § 21 Abs. 1 UStG. Damit findet die EUST Anwendung auf Gegenstände, die in den Wirtschaftskreislauf der Union eingehen und dementsprechend einem Verbrauch zugeführt werden können.²⁵ Mit der Notwendigkeit des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals wollte der EuGH sicherstellen, dass durch die EUST als Verbrauchssteuer letztendlich auch nur der Verbrauch bzw. die Verbrauchsmöglichkeit besteuert wird. Eine Definition des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf erfolgte jedoch nicht durch den EuGH.²⁶

Auf nationaler Ebene wurde das Tatbestandsmerkmal durch verschiedene Gerichte ausgelegt. So hat beispielsweise das FG München im Urteil vom 09.04.2019²⁷ Gegenstände als in den Wirtschaftskreislauf gelangt angesehen, „[...] wenn ihre Verwendung die Güter-, Dienstleistungs- und Geldbewegungen zwischen den Wirtschaftssubjekten [...] beeinflusst [hat].“²⁸ Das FG Hamburg hat in seinem Urteil vom 14.01.2020²⁹ unter Beachtung dieser Auslegung und der Erkenntnis aus dem FedEx-Urteil³⁰, dass ein bloßer Transit der Ware nicht ausreichend ist, die folgende Ansicht vertreten: Eine Integration in den Wirtschaftskreislauf wird angenommen, wenn die Ware Gegenstand einer Lieferung (Art. 14 ff. MwStSystRL) oder einer Dienstleistung (Art. 24 ff. MwStSystRL) ist.³¹

Mit dieser neuen Auslegung von Art. 30 MwStSystRL hat der EuGH das Verhältnis von Zoll und EUST neu bestimmt. Dabei betont er, dass die EUST gerade keine Form des Zolls ist, sondern eine Verbrauchssteuer.

²² Vgl. Thaler, Jan, ZfZ 2019, S. 359.

²³ Vgl. ebd.

²⁴ Vgl. EuGH, Ur. v. 18.5.2017 – C-154/16.

²⁵ Vgl. ebd., Rn. 65.

²⁶ Vgl. Thaler, Jan, ZfZ 2019, S. 363.

²⁷ Vgl. FG München, Ur. v. 09.04.2019 – 14 K 408/17.

²⁸ Ebd., Rn. 44.

²⁹ Vgl. FG Hamburg, Ur. v. 14.01.2020 – 4 K 123/15.

³⁰ Vgl. EuGH, Ur. v. 10.07.2019 – C-26/18.

³¹ Vgl. FG Hamburg, Ur. v. 14.01.2020 – 4 K 123/15, Rz. 51; a. A. vgl. *Schrömbges* in: *Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer*, Kap. 3, III., 3.1.

2.2.2. Bedeutung für Ort und Zeitpunkt der Einfuhr

Während Art. 60 und 61 MwStSystRL den Ort der Einfuhr regeln, bestimmen Art. 70 und 71 MwStSystRL den Zeitpunkt der Einfuhr.

Den grundsätzlichen Ort der Einfuhr regelt Art. 60 MwStSystRL. Davon abweichend trifft Art. 61 UAbs. 1 MwStSystRL eine Regelung für die Gegenstände, die sich nicht im freien Verkehr befinden und die vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung unterliegen. Die Einfuhr erfolgt dann in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Gegenstände nicht mehr dem Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung unterliegen. Im Hinblick auf die neue Rechtsprechung hat das FG Hessen Art. 61 UAbs. 1 MwStSystRL so interpretiert, dass es nicht allein darauf ankommt, wo die Ware nicht mehr nach zollrechtlichen Regelungen dem Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung unterliegt. Vielmehr ist auch entscheidend, wo die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeht.³² Schließlich liegt dann erst eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr vor.

Für den Zeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuerentstehung regelt Art. 70 MwStSystRL den grundsätzlichen Eintritt des Steuertatbestands und Steueranspruchs. Von dieser Vorschrift trifft wiederum Art. 71 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL eine abweichende Regelung für Gegenstände, die vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung unterliegen. Demnach treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Gegenstand dem Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung nicht mehr unterliegt. Ebenso ist hier für den Zeitpunkt der Entstehung der EUST zusätzlich der Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union zu beachten.³³ Dieser heute auch geltenden Interpretation hat sich die Europäische Kommission angeschlossen.³⁴

2.2.3. Kopplung Zoll und EUST bei regulärer Einfuhr gemäß Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL

Aufgrund der Neudefinition der Einfuhr wird auch Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL mit der Ermächtigung zur Verknüpfung von Zoll und EUST, welche in § 21 Abs. 2 UStG umgesetzt wurde, neu ausgelegt. Entgegen der alten Auffassung gilt diese Vorschrift und Art. 71 Abs. 2 MwStSystRL nur für eingeführte Gegenstände. Das heißt, nur bei Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Einfuhr können gem. § 21 Abs. 2 UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäß

³² Vgl. FG Hessen, EuGH-Vorlage v. 02.11.2017 – 7 K 1158/14, Rn. 138.

³³ Vgl. ebd., Rn. 138.

³⁴ Vgl. *Schrömbges* in: *Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer*, Kap. 3, III., 2.3.

auf die EUST angewandt werden und damit die EUST gleichzeitig mit der Zollschould entstehen.³⁵ Somit führt das Entstehen einer Zollschould nicht automatisch zur EUST. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Zollschould- und Einfuhrumsatzsteuerentstehung grundsätzlich unabhängig voneinander zu prüfen.³⁶

Bei einer regulären Einfuhr, bei der die Nichtunionsware mit ihrer Verbringung in die Union in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird, tritt diese zugleich in den Wirtschaftskreislauf der Union ein. Damit liegt eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr vor und die Vorschriften der Zölle können nach § 21 Abs. 2 UStG sinngemäß auf die EUST angewandt werden. Dementsprechend entsteht die EUST zeitgleich mit der Zollschould. Dies ist auch der Fall, wenn die Ware im Anschluss an die Verbringung in das Zollgebiet der Union zunächst in ein besonderes Zollverfahren überführt wird und dann mit Beendigung des Verfahrens in den zollrechtlich freien Verkehr tritt und die Zollschould entsteht. Zugleich entsteht gem. Art. 61 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL mit Beendigung des besonderen Verfahrens die EUST, denn die Ware gelangt in den Wirtschaftskreislauf der Union.³⁷ Somit sind bei einer regulären Einfuhr Zoll und EUST gekoppelt gem. Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL, § 21 Abs. 2 UStG.

3. Auswirkungen auf die Einfuhr unter zollrechtlicher Pflichtverletzung

Der alten Rechtsauffassung folgend, war lange Zeit umstritten, ob allein der zollrechtliche Pflichtverstoß gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK neben der Zollschouldentstehung auch zwingend zur Entstehung der EUST führt oder ob es nicht auch in diesen Fällen auf den Eintritt in den Wirtschaftskreislauf ankommt.³⁸ Fraglich ist somit, welche Auswirkungen die neue Rechtsauffassung auf die Einfuhr unter zollrechtlicher Pflichtverletzung hat und wie sich dementsprechend das Verhältnis von Zoll und EUST bestimmt.

3.1 Urteil Eurogate & DHL

3.1.1 Sachverhalt und Urteil

Das EuGH-Urteil vom 02.06.2016 ergeht als Vorabentscheidung im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten zwischen Eurogate und dem

³⁵ Vgl. FG Hessen, EuGH-Vorlage v. 02.11.2017 – 7 K 1158/14, Rn. 138.

³⁶ Vgl. Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 330.

³⁷ Vgl. Nieskens, EU-UStB 2019, S. 79.

³⁸ Vgl. ebd.

HZA Hamburg-Stadt sowie zwischen DHL und dem HZA Braunschweig, welche zu verbundenen Rechtssachen wurden.³⁹

Eurogate hatte Nichtunionswaren unter Abgabe einer Zollanmeldung zur Wiederausfuhr aus seinem Zolllager entnommen. Jedoch wurde dies in den Bestandsaufzeichnungen entgegen der Pflichten im Rahmen des Zolllagerverfahrens verspätet⁴⁰ erfasst.⁴¹ Aufgrund dessen setzte das HZA Hamburg-Stadt am 01.07.2008 wegen Art. 204 Abs. 1 ZK für die Waren Zoll und EUSt fest.⁴² Nachdem das HZA aufgrund des Einspruches von Eurogate nur einen Teil der Abgaben erließ und ihn ansonsten als unbegründet zurückwies, erhob Eurogate beim FG Hamburg Klage auf Aufhebung des Einfuhrabgabenbescheids.⁴³

DHL hatte es bei der Beförderung von Nichtunionswaren im externen Versandverfahren versäumt, die Waren beim Zollamt Leipzig/Flughafen zu gestellen, bevor sie nach Macao (China) befördert wurden.⁴⁴ Das Versandverfahren konnte nicht gem. Art. 366 Abs. 2 ZK-IA beendet werden, da die erforderlichen Dokumente nicht vorgelegt werden konnten.⁴⁵ Das HZA Braunschweig erließ am 08.08.2011 wegen Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK einen Abgabenbescheid.⁴⁶ DHL beantragte die Erstattung der aufgrund dieses Bescheides entrichteten EUSt nach Art. 236 ZK. Diese wurde vom HZA abgelehnt und der Einspruch zurückgewiesen.⁴⁷ Daraufhin erhob DHL beim FG Hamburg Klage auf Erstattung der EUSt.⁴⁸

In beiden Fällen führten die Kläger an, dass die Voraussetzungen für die Erhebung der EUSt nicht vorliegen, weil die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen sind⁴⁹.

Im Fall Eurogate verwies der EuGH zunächst auf sein Urteil vom 06.09.2012⁵⁰, wo er bereits entschied, dass im vorliegenden Fall eine Zollschuld aufgrund von Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden war.⁵¹ Außerdem führte der EuGH hier an, dass neben der Zollschuld eine Einfuhrumsatzsteuerpflicht bestehen kann, wenn wegen der Pflichtverletzung, die zur Zollschuldentstehung führte, angenommen werden kann, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind und somit einem Verbrauch

³⁹ Vgl. EuGH, Ur. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, Rn. 2, 56.

⁴⁰ Vgl. Art. 105 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 529 Abs. 1, 3 ZK-IA.

⁴¹ Vgl. EuGH, Ur. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, Rn. 37, 38.

⁴² Vgl. ebd., Rn. 38-40.

⁴³ Vgl. ebd., Rn. 40, 41.

⁴⁴ Vgl. ebd., Rn. 49.

⁴⁵ Vgl. ebd., Rn. 50.

⁴⁶ Vgl. ebd., Rn. 51.

⁴⁷ Vgl. ebd., Rn. 52, 53.

⁴⁸ Vgl. ebd., Rn. 54.

⁴⁹ Vgl. ebd., Rn. 44, 54.

⁵⁰ Vgl. EuGH, Ur. v. 06.09.2012 – C-28/11.

⁵¹ Vgl. EuGH, Ur. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, Rn. 64.

zugeführt werden konnten. Hier wurde die Pflichtverletzung erst nach der Wiederausfuhr festgestellt und damit unterlagen die Waren vom Zeitpunkt ihrer Verbringung bis zu ihrer Wiederausfuhr dem Zolllagerverfahren. Das heißt einem in Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie genannten Verfahren.⁵² Dementsprechend bestand keine Gefahr, dass sie in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen und somit liegt keine Einfuhr gem. Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie vor.⁵³ Folglich ist für die Waren keine EUST entstanden.⁵⁴

Zusammenfassend legt der EuGH Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie dahin aus, dass für Waren, die als Nichtgemeinschaftswaren wieder ausgeführt werden und noch einem in der Norm genannten Zollverfahren unterliegen, keine EUST geschuldet wird. Unabhängig davon, dass eine Zollschild gem. Art. 204 ZK entstanden ist.⁵⁵

Im Fall DHL stellt der EuGH fest, dass die Zollschildentstehung aufgrund der Nichterfüllung der Erledigungspflicht des externen Versandverfahrens gem. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK unbestritten ist.⁵⁶ Somit unterlagen die Waren vom Zeitpunkt ihrer Verbringung bis zur Wiederausfuhr dem externen Versandverfahren und damit einem in Art. 61 Abs. 1 MwStSystRL genannten Verfahren.⁵⁷ Die Waren sind insofern nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt und es liegt auch hier keine Einfuhr nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL vor.⁵⁸ Demnach ist keine EUST entstanden.⁵⁹

Zusammenfassend stellt der EuGH fest, dass für Waren, die als Nichtgemeinschaftswaren wieder ausgeführt werden und noch einem in Art. 61 MwStSystRL genannten Zollverfahren unterliegen, keine EUST geschuldet wird, auch wenn eine Zollschild gem. Art. 204 ZK entstanden ist. Demnach ist Art. 236 ZK dahin auszulegen, dass es hier keinen Mehrwertsteuerschuldner gibt und er für diese Steuer auch generell nicht angewendet werden kann.⁶⁰

3.1.2 Anmerkungen

3.1.2.1 Erste Einordnung

Diese neue Rechtsprechung des EuGH hat viele Autoren überrascht. So bezeichnen *Schrömbges/Lux/Hannl* das Urteil als „Sensation“⁶¹ hinsichtlich der bisherigen Rechtsauffassung. Denn demnach führt die Zollschildentstehung aufgrund eines zollrechtlichen

⁵² Vgl. EuGH, Urt. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, Rn. 62, 63, 65.

⁵³ Vgl. ebd., Rn. 65, 66.

⁵⁴ Vgl. ebd., Rn. 67.

⁵⁵ Vgl. ebd., Rn. 71.

⁵⁶ Vgl. ebd., Rn. 77.

⁵⁷ Vgl. ebd., Rn. 76, 77.

⁵⁸ Vgl. ebd., Rn. 78.

⁵⁹ Vgl. ebd., Rn. 79.

⁶⁰ Vgl. ebd., Rn. 83.

⁶¹ Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 330.

Verstoßes nicht mehr automatisch zu einer EUST. Sondern es muss unabhängig von der Zollschuld geprüft werden, ob Steuertatbestand und Steueranspruch vorliegen. Dabei ist insbesondere erforderlich, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind.⁶² Schließlich soll durch die EUST als Verbrauchsteuer allein der Verbrauch bzw. die Möglichkeit des Verbrauchs besteuert werden. Im Hinblick darauf ist die Entscheidung des EuGH eine logische Konsequenz.

Dabei kommt dem Eurogate/DHL-Urteil eine große Bedeutung zu, denn der Gerichtshof schlägt einen neuen Weg in seiner Rechtsprechung ein: es wird erstmals dem Tatbestandsmerkmal „Integration in den Wirtschaftskreislauf“ neben der Zollschuldentstehung aufgrund einer Pflichtverletzung eine eigene Relevanz beigemessen. Dadurch wird dem eigentlichen Zweck der EUST Geltung verschafft und er wird durchgesetzt. Das war nach jahrelanger gegenteiliger Rechtsanwendung auch notwendig, denn die EUST ist oft trotz fehlendem Verbrauch erhoben worden.

Ebenso befürwortet *Montag* die Entscheidung des EuGH, denn sie trägt dem Wirtschaftszollgedanken Rechnung⁶³ und die EUST erhält so keinen Sanktionscharakter mehr, indem sie nicht zwangsläufig bei zollrechtlichen Pflichtverletzungen entsteht.⁶⁴ Diese Ansicht ist überzeugend, denn der Zweck der EUST ist es nicht, zollrechtliches Fehlverhalten zu sanktionieren. Das bestätigt auch die Einführung des Art. 42 Abs. 1 UZK, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, eigene Sanktionen für zollrechtliche Pflichtverletzungen festzulegen. Demgegenüber kritisiert jedoch *Scheller*, dass es für den EuGH nicht darauf ankommt, ob die Pflichtverstöße fahrlässig begangen wurden oder wie schwerwiegend die Pflichtverstöße sind.⁶⁵ *Scheller's* Ansicht missachtet jedoch den eigentlichen Sinn der EUST, sie soll weder die Pflichtverletzung als solche, noch den Grad des Verschuldens maßregeln.

3.1.2.2 Konkrete oder abstrakte Gefahr

Außerdem hat das Urteil in der Literatur zu einer regen Diskussion geführt, ob für eine Annahme der Einfuhr eine konkrete oder aber auch nur eine abstrakte Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf ausreichend ist. Der EuGH schließt nämlich in seiner Entscheidung zu Art. 204 ZK für die Waren die Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf aus, da sie bis zu ihrer Wiederausfuhr dem Zolllagerverfahren unterlagen und verneint damit auch die Annahme

⁶² Vgl. Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 330.

⁶³ Siehe auch Scheller, UR 2016, S. 567.

⁶⁴ Vgl. Montag, MwStR 2016, S. 904.

⁶⁵ Vgl. Scheller, UR 2016, S. 566.

der Einfuhr.⁶⁶ Daraus lässt sich schlussfolgern, dass eine Gefahr Grundlage für die Annahme der Einfuhr und damit für die Entstehung der EUST sein kann. Fraglich ist jedoch, welche Art der Gefahr vorliegen muss. Zu kritisieren ist hier der uneindeutige Ausdruck des EuGH, der viele Interpretationen zulässt.

Rehberg/Kurzrock vertreten die vorherrschende Auffassung, dass eine abstrakte Gefahr hinreichend ist für die Annahme der Einfuhr. Demensprechend sind sie der Ansicht, dass mit der Zollschuldentstehung wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 203 ZK, wo stets die abstrakte Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf besteht, automatisch auch die EUST entsteht.⁶⁷ Ebenso ist *Scheller* der Meinung, dass mit der Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK zwangsläufig die EUST entsteht, denn entscheidendes Kriterium ist die zollamtliche Überwachung, was er kritisiert.⁶⁸ Für ihre Meinung könnte sprechen, dass der Generalanwalt *Sánchez-Bordona* in den Schlussanträgen feststellt, dass eine Annahme der Einfuhr bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 202 und 203 ZK vorliegt.⁶⁹ Daraus kann geschlussfolgert werden, dass bei diesen Pflichtverletzungen stets die Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf besteht, die zur Annahme der Einfuhr führt. Betrachtet man die Sichtweise von *Rehberg/Kurzrock* und *Scheller* jedoch unter dem Blickwinkel der neuen Rechtsprechung des EuGH, ist diese nicht einleuchtend. Im vorliegenden Urteil zur Zollschuldentstehung gem. Art. 204 ZK betont der EuGH die Notwendigkeit der Prüfung des Vorliegens einer mehrwertsteuerrechtlichen Einfuhr. Zudem wird auch in den Schlussanträgen die allgemeine Erforderlichkeit der getrennten Prüfung des Entstehens der Zollschuld und Mehrwertsteuerschuld verdeutlicht⁷⁰, um nur den Verbrauch zu besteuern. Infolgedessen muss auch bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK das Vorliegen einer Einfuhr geprüft werden. Dass dabei eine abstrakte Gefahr der Integration in den Wirtschaftskreislauf ausreichend ist, ist zweifelhaft.

Unter Zuhilfenahme einer Begriffsauslegung der „abstrakten Gefahr“ vom Bundesverwaltungsgericht⁷¹ liegt diese vor, wenn eine generell-abstrakte Betrachtung für bestimmte Arten von Situationen zu dem Ergebnis führt, dass mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist. Das heißt, die Situation wird pauschalisiert und aufgrund dessen die Gefahr angenommen, ohne die konkreten Umstände des Einzelfalles

⁶⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, Rn. 65.

⁶⁷ Vgl. Rehberg/Kurzrock, EU-UStB 2016, S. 65.

⁶⁸ Vgl. Scheller, UR 2016, S. 566.

⁶⁹ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 12.01.2016 – C-226/14, Rn. 97, 98.

⁷⁰ Vgl. ebd., Rn. 91.

⁷¹ Vgl. BVerwG, Urt. v. 28.06.2004 – 6 C 21/03, juris, Rn. 25.

zu beachten. So nehmen *Rehberg/Kurzrock* und *Scheller* bei einem Entzug aus der zollamtlichen Überwachung stets die Gefahr der Integration in den Wirtschaftskreislauf an und damit die Entstehung der EUST.⁷² Hiermit wird jedoch nicht das Ziel des EuGH, nämlich nur den Verbrauch zu besteuern, umgesetzt. Entsprechend der alten Rechtsauffassung wird ohne Feststellung des Verbrauches oder zumindest der Möglichkeit dazu, die EUST mit der Zollschuld erhoben. Das kann nicht die Intention des EuGH bei der Verwendung des Begriffes „Gefahr“ gewesen sein.

Folglich ist zumindest das Vorliegen einer konkreten Gefahr für die Annahme der Einfuhr erforderlich. Diese unterscheidet sich, wie es auch das Bundesverwaltungsgericht⁷³ vertritt, nicht durch den Grad der Wahrscheinlichkeit, sondern durch die Betrachtungsweise: Die konkrete Gefahr liegt vor, wenn im konkreten Einzelfall hinreichend wahrscheinlich damit gerechnet werden kann, dass die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist. Es muss somit im konkreten Fall geprüft werden, ob unter Beachtung aller vorliegenden tatsächlichen Umstände die ernsthafte Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf besteht und damit die Einfuhr angenommen werden kann und die EUST entsteht. Dies ist bei Vorliegen einer bloßen Pflichtverletzung nicht der Fall, sondern es muss weitere Anhaltspunkte geben. Dadurch soll sichergestellt werden, dass nur der Verbrauch oder die Verbrauchsmöglichkeit besteuert wird. Aus dieser Sicht betrachtet ist die in den Schlussanträgen festgestellte Annahme der Einfuhr bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 202 und 203 ZK⁷⁴ nicht als zwingende Konsequenz zu verstehen. Vielmehr kann sie als Grundannahme, die durch die tatsächlichen Umstände beeinflusst wird, interpretiert werden. Es muss sich also auch hier im Einzelfall eine konkrete Gefahr ergeben.

Die Auffassung der konkreten Gefahr vertreten auch *Schrömbges/Lux/Hannl*, denn demnach entsteht bei einem zollrechtlichen Verstoß die EUST nur, wenn zumindest ernsthaft zu befürchten ist, dass die Nichtunionsware in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist. Folglich sind sie der Meinung, dass bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK zwar in den meisten Fällen auch die EUST entsteht, aber eben nicht zwangsläufig. Schließlich führt das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung nicht immer zwingend zum Eintritt in den Wirtschaftskreislauf, wofür konkrete Anhaltspunkte notwendig sind.⁷⁵

⁷² Vgl. *Rehberg/Kurzrock*, EU-USStB 2016, S. 65; vgl. *Scheller*, UR 2016, S. 566.

⁷³ Vgl. BVerwG, Urt. v. 28.06.2004 – 6 C 21/03, juris, Rn. 25.

⁷⁴ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 12.01.2016 – C-226/14, Rn. 97, 98.

⁷⁵ Vgl. *Schrömbges/Lux/Hannl*, AW-Prax 09/2016, S. 330, 331, 333.

Letztendlich lässt das EuGH-Urteil hinsichtlich weiterer Konstellationen vieles offen und die weitere Rechtsprechung ist maßgeblich.

3.2 Urteil Wallenborn

3.2.1 Sachverhalt und Urteil

Das EuGH-Urteil vom 01.06.2017 ergeht als Vorabentscheidung im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Wallenborn und dem HZA Gießen.⁷⁶

Im vorliegenden Fall wurden Nichtunionswaren am 11.06.2009 zum externen Versandverfahren angemeldet. Wallenborn wurde beauftragt, die Waren zum Empfänger, einem Unternehmen mit Sitz im Freihafen Hamburg, zu befördern. Zu diesem Zeitpunkt handelte es sich bei dem Freihafen Hamburg um eine Freizone des Kontrolltyps 1 im Sinne von Art. 799 ZK-IA.⁷⁷ Die Waren wurden am 11.06.2009 im Hamburger Freihafen nach Entfernung des Zollverschlusses entladen, ohne der Bestimmungszollstelle gestellt worden zu sein. Während ihrem Verbleib in der Freizone wurden sie nicht in den freien Verkehr übergeführt, verbraucht oder verwendet.⁷⁸ Am 16.06.2009 wurden die Waren für den Schiffstransport nach Finnland in einen Container geladen. In Finnland wurden sie in das Zolllagerverfahren übergeführt und nach Russland weitertransportiert.⁷⁹ Das HZA Gießen erließ am 02.09.2010 an den Hauptverpflichteten und an Wallenborn als Warenführer einen Einfuhrabgabenbescheid.⁸⁰ Laut diesem ist mit der Zollschuld auch die EUSt gem. Art. 203 Abs. 1 ZK durch die Entfernung des Zollverschlusses und Entladung des LKWs entstanden.⁸¹ Es wurde lediglich Wallenborn zur Zahlung aufgefordert, weil sie es versäumt hatte, das Versandverfahren ordnungsgemäß zu beenden.⁸² Daraufhin erhob Wallenborn Klage beim FG Hessen wegen der Erhebung der EUSt. Dabei räumte Wallenborn ein, dass die Zollschuld aufgrund des Pflichtverstoßes entstanden sei.⁸³

Hinsichtlich der ersten Vorlagefrage stellt der EuGH klar, dass die in Art. 61 UAbs. 1 und Art. 71 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL enthaltene Bezugnahme auf ein Verfahren oder eine sonstige Regelung i.S.d. Art. 156 Abs. 1 MwStSystRL Freizonen umfasst.⁸⁴ Somit

⁷⁶ Vgl. EuGH, Ur. v. 01.06.2017 – C-571/15, Rn. 2.

⁷⁷ Vgl. ebd., Rn. 30, 31.

⁷⁸ Vgl. ebd., Rn. 32.

⁷⁹ Vgl. ebd., Rn. 33.

⁸⁰ Vgl. ebd., Rn. 34.

⁸¹ Vgl. ebd., Rn. 32, 38.

⁸² Vgl. ebd., Rn. 35.

⁸³ Vgl. ebd., Rn. 36.

⁸⁴ Vgl. ebd., Rn. 45.

gelten nach diesen Vorschriften in einer Freihandelszone gelagerte Gegenstände nicht als mehrwertsteuerrechtlich eingeführt.⁸⁵

Außerdem stellt der EuGH fest, dass die Zollschuldentstehung gem. Art. 203 Abs. 1 ZK zur Beendigung des externen Versandverfahrens geführt hat.⁸⁶ Jedoch ist nach Art. 71 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL keine EUST entstanden, da die Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung in der Freizone stattfand und damit die Waren weiterhin einer Regelung nach Art. 156 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unterlagen.⁸⁷ Ebenso findet Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL keine Anwendung, weil die Gegenstände zum Zeitpunkt der Pflichtverletzung durch die Lagerung in der Freizone nicht als mehrwertsteuerrechtlich eingeführt galten.⁸⁸ Jedoch verweist der EuGH auf die im Eurogate/DHL-Urteil aufgestellte These der Annahme der Einfuhr bei einer Zollschuldentstehung aufgrund eines Pflichtverstoßes.⁸⁹ Danach ist grundsätzlich anzunehmen, dass Gegenstände, die der zollamtlichen Überwachung in der Freizone entzogen werden und sich nicht mehr in der Freizone befinden, in den Wirtschaftskreislauf der Union überführt worden sind.⁹⁰ Allerdings entsteht keine EUST, wenn sich, wie vorliegend, durch die Umstände herausstellt, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union überführt wurden.⁹¹

Zusammenfassend stellt der EuGH fest, dass bei einer Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung in einer Freizone gem. Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL kein Einfuhrumsatzsteuertatbestand und kein Anspruch eintreten, wenn die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union überführt wurde.⁹²

Zudem weist der EuGH darauf hin, dass bei einer Zollschuldentstehung gem. Art. 203 ZK, eine Anwendung von Art. 204 ZK zur Rechtfertigung des Eintritts des Steuertatbestands nicht in Betracht kommt.⁹³

3.2.2. Anmerkungen

3.2.2.1 Erste Einordnung

Mit diesem Urteil folgt der EuGH seiner Rechtsprechung im Eurogate/DHL-Urteil und setzt diese konsequent fort. Demnach hält er auch bei einer Zollschuldentstehung gem. Art. 203 ZK den Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf als maßgeblich für das Entstehen der EUST. Nachdem dies schon bei den Fällen nach Art. 204

⁸⁵ Vgl. EuGH, Ur. v. 01.06.2017 – C-571/15, Rn. 44.

⁸⁶ Vgl. ebd., Rn. 51.

⁸⁷ Vgl. ebd., Rn. 52.

⁸⁸ Vgl. ebd., Rn. 53.

⁸⁹ Vgl. ebd., Rn. 54.

⁹⁰ Vgl. ebd., Rn. 55.

⁹¹ Vgl. ebd., Rn. 56.

⁹² Vgl. ebd., Rn. 57.

⁹³ Vgl. ebd., Rn. 63.

ZK das entscheidende Kriterium war, war diese Entscheidung auch zu erwarten. So lag auch für *Wemmer* nahe, dass bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK der gleiche Wertungsmaßstab gilt und für Nichtunionswaren, die wiederausgeführt werden, keine EUST entsteht. Dabei empfindet er das Urteil als interessengerecht, denn bei einer regulären Einfuhr ist die EUST für den Unternehmer betriebswirtschaftlich neutral und somit darf die EUST bei zollrechtlichen Pflichtverstößen keine Sanktionierung darstellen.⁹⁴ Unter Beachtung des Zweckes der EUST ist dieser Meinung klar zuzustimmen.

3.2.2.2 Widerlegbare Annahme oder Gefahr

Zu betonen ist, dass der EuGH in seiner Entscheidung auf die Überprüfung, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind, abstellt.⁹⁵ Das heißt, der Gerichtshof zieht die tatsächlichen Umstände heran und spricht nicht mehr von einer möglichen Gefahr, die zur Entstehung der EUST führt. So trifft der EuGH zunächst die Annahme des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf und widerlegt diese hier durch die Lagerung in der Freizone und die anschließende Wiederausfuhr.⁹⁶

Dies könnte meiner Ansicht⁹⁷, dass die konkrete Gefahr für die Entstehung der EUST ausreichend ist, widersprechen. Jedoch ergibt sich auch bei Zugrundelegung dieser Definition, dass keine EUST entstanden ist. Denn es bestand keine konkrete Gefahr, dass die Waren durch den Entzug aus der zollamtlichen Überwachung in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind, wegen der hier gegebenen Umstände, dass die Waren in der Freizone lagerten und anschließend wiederausgeführt wurden.⁹⁸ Der Begriff der konkreten Gefahr umfasst somit bereits die Widerlegung der Annahme, da nicht bereits bei einer nur vorübergehenden Gefahr eine konkrete Gefahr besteht, sondern alle Umstände berücksichtigt werden müssen. Mein Verständnis⁹⁹ von der festgestellten Annahme der Einfuhr in den Schlussanträgen zum Eurogate/DHL-Urteil¹⁰⁰ hat sich hier somit bestätigt, indem der Generalanwalt ausführt, dass die Annahme widerlegbar ist¹⁰¹. Insoweit wird meine dargelegte Interpretation zum Begriff „Gefahr“ belegt und der EuGH verwirklicht weiter den Zweck der EUST. Dem folgend sehen sich auch

⁹⁴ Vgl. Wemmer, Der Zoll-Profil 10/2017, S. 12.

⁹⁵ Vgl. EuGH, Ur. v. 01.06.2017 – C-571/15, Rn. 56.

⁹⁶ Vgl. ebd., Rn. 54-56.

⁹⁷ Siehe S. 11.

⁹⁸ Siehe auch Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 332.

⁹⁹ Siehe S. 11.

¹⁰⁰ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 12.01.2016 – C-226/14, Rn. 97, 98.

¹⁰¹ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 13.12.2016 – C-571/15, Rn. 69.

Schrömbges/Lux/Hannl durch das Urteil in ihrer Auffassung¹⁰² bekräftigt, denn es muss für die EUST geprüft werden, ob zumindest die konkrete Gefahr des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf bestand.¹⁰³

Fraglich ist jedoch, inwieweit der Begriff der Gefahr im Zusammenhang mit der Entstehung der EUST noch verwendet werden sollte. Denn hier ist nur noch von der widerlegbaren Annahme die Rede bzw. der Generalanwalt bezeichnet sie sogar als „widerlegbare Vermutung“¹⁰⁴.

Mit dem Urteil wird der Auffassung¹⁰⁵ von *Rehberg/Kurzrock* und *Scheller* eine Absage erteilt, da nicht mit der Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK aufgrund der bestehenden abstrakten Gefahr die EUST entsteht. Der EuGH nimmt zwar zunächst wegen der Pflichtverletzung das Entstehen der EUST an, dies wird jedoch aufgrund der tatsächlichen Umstände widerlegt. Somit kann geschlussfolgert werden, dass die abstrakte Gefahr nicht ausreichend ist für die Entstehung der EUST. Wegen der Vorhersehbarkeit, dass auch in den Fällen nach Art. 203 ZK nicht automatisch die EUST entsteht, ist die Ansicht der o. g. umso unverständlicher.

Dennoch haben einige deutsche Finanzgerichte den Hinweis im Urteil auf den Ausschluss der Gefahr im Eurogate/DHL-Urteil so interpretiert, dass bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK die abstrakte Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf besteht, die zur Entstehung der EUST führt. Dementsprechend haben auch nach dem Wallenborn-Urteil einige Finanzgerichte weiterhin bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK automatisch die EUST erhoben.¹⁰⁶ Unter Beachtung der Wallenborn-Entscheidung ist diese Rechtsprechung nicht nachvollziehbar. Schließlich wurde nicht nur auf den Pflichtverstoß für die Entstehung der EUST abgestellt, sondern auch auf die Widerlegbarkeit der sich daraus ergebenden Annahme. Zu beachten ist, dass diese generell widerlegbar ist und nicht nur hier wegen der Besonderheit der Freizone.

Letztendlich ist dem Wallenborn-Urteil in der Rechtsprechung eine begrenzte Bedeutung beizumessen, denn die unterschiedliche Auffassung der Gerichte zeigt, dass das Urteil uneindeutige Entscheidungen enthält. Meiner Ansicht nach wird klargestellt, dass auch in den Fällen nach Art. 203 ZK die Integration in den Wirtschaftskreislauf entscheidend ist. Unklar ist jedoch, welches Kriterium für das

¹⁰² Siehe S. 11.

¹⁰³ Vgl. *Schrömbges/Lux/Hannl*, AW-Prax 09/2016, S. 332.

¹⁰⁴ Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 13.12.2016 – C-571/15, Rn. 69.

¹⁰⁵ Siehe S. 10.

¹⁰⁶ Vgl. Schoenfeld, ZfZ 2019, S. 234; siehe z.B. FG München, Urt. v. 09.03.2017 – 14 K 2434/16; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.06.2017 – 1 K 1065/16.

Vorliegen der Voraussetzung maßgeblich ist. Ebenso wird für *Nieskens* mit dem Urteil „der ansonsten zoll- und umsatzsteuerrechtliche Gleichklang [...] durchbrochen.“¹⁰⁷

3.3 Urteil FedEx

3.3.1 Sachverhalt und Urteil

Das EuGH-Urteil vom 10.07.2019 ergeht als Vorabentscheidung im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen FedEx und dem HZA Frankfurt am Main.¹⁰⁸

Im Januar 2018 beförderte FedEx 18 Sendungen per Flugzeug nach Frankfurt am Main, wo sie zur Weiterbeförderung nach Griechenland als endgültigen Bestimmungsort in ein anderes Flugzeug geladen wurden.¹⁰⁹ Das HZA stellte nach entsprechendem Hinweis des Zollamts vom Flughafen Athen folgende Pflichtverstöße fest¹¹⁰: Für 14 Sendungen war die Zollschuld gem. Art. 202 ZK entstanden, denn sie waren wegen der fehlenden Gestellung in Deutschland vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden.¹¹¹ Für die anderen vier Sendungen war die Zollschuld gem. Art. 203 ZK entstanden, da für die Weiterbeförderung nach Athen keine Überführung in das externe Versandverfahren erfolgt war. Deshalb waren sie unerlaubt aus der vorübergehenden Verwahrung entfernt worden.¹¹² Aufgrund dessen erließ das HZA am 30.11. und 01.12.2010 fünf Bescheide, mit denen für die 18 Sendungen Einfuhrzoll und auch EUSt wegen § 21 Abs. 2 UStG erhoben wurde.¹¹³ Im November 2011 stellte FedEx Erstattungsanträge für die Zölle und EUSt, u.a. mit der Begründung, dass die Einfuhrabgaben in Griechenland wegen der Überführung in den freien Verkehr erhoben worden waren. Diese wurden abgelehnt.¹¹⁴ Nachdem auch im Einspruchsverfahren nur zwei Bescheide geändert wurden, erhob FedEx beim FG Hessen Klage gegen die fünf Bescheide. Hinsichtlich der Einfuhrzölle nahm FedEx die Klage zurück und machte in Bezug auf die EUSt geltend, dass die Waren nicht in Deutschland in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen waren.¹¹⁵

Der EuGH hält die erste Vorlagefrage des FG Hessen, ob die Gefahr des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf der Union für eine mehrwertsteuerrechtliche Einfuhr genügt, für unzulässig, da sie

¹⁰⁷ Nieskens, EU-UStB 2017, S. 58.

¹⁰⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18, Rn. 2.

¹⁰⁹ Vgl. ebd., Rn. 19.

¹¹⁰ Vgl. ebd., Rn. 20.

¹¹¹ Vgl. ebd., Rn. 21.

¹¹² Vgl. ebd., Rn. 22.

¹¹³ Vgl. ebd., Rn. 23.

¹¹⁴ Vgl. ebd., Rn. 24.

¹¹⁵ Vgl. ebd., Rn. 25, 26.

hypothetisch ist.¹¹⁶ Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Waren in Griechenland verbraucht wurden und damit in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen sind.¹¹⁷ Dabei weist der Gerichtshof darauf hin, dass der EUST als Verbrauchsteuer Waren und Dienstleistungen unterliegen, die in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen und einem Verbrauch zugeführt werden können.¹¹⁸ In Bezug auf die zweite Vorlagefrage bestätigt der EuGH zunächst die Zollschuldentstehung nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK bzw. Art. 203 Abs. 1 ZK.¹¹⁹

Im Folgenden verweist der Gerichtshof auf die im Eurogate/DHL- und Wallenborn-Urteil aufgestellte Annahme des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf aufgrund eines zollrechtlichen Pflichtverstoßes.¹²⁰ Dazu konkretisiert er für die vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbrachten Gegenstände die grundsätzliche Annahme, dass sie in dem Mitgliedstaat, in dem sie in die Union verbracht wurden, in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind. Das ist hier Deutschland.¹²¹ Außerdem ist auch für die in Deutschland der zollamtlichen Überwachung entzogenen Gegenstände anzunehmen, dass sie in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind.¹²² Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn nachgewiesen wird, dass trotz einer zollrechtlichen Pflichtverletzung und damit entstehenden Zollschuld in dem betroffenen Mitgliedstaat, ein Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat, in dem dieser zum Verbrauch bestimmt war, in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist. Die EUST entsteht dann nur in diesem anderen Mitgliedstaat.¹²³ Zwar wurde das zollrechtliche Fehlverhalten in Deutschland begangen, die Gegenstände wurden hier aber nur umgeladen.¹²⁴ Im vorliegenden Fall ist nachgewiesen, dass die Gegenstände nach Griechenland als ihren endgültigen Bestimmungsort weiterbefördert und dort verbraucht wurden.¹²⁵ Somit sind sie in Griechenland in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt und dort ist die EUST entstanden.¹²⁶

¹¹⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18, Rn. 36, 37.

¹¹⁷ Vgl. ebd., Rn. 35.

¹¹⁸ Vgl. ebd., Rn. 34.

¹¹⁹ Vgl. ebd., Rn. 43.

¹²⁰ Vgl. ebd., Rn. 44, 45.

¹²¹ Vgl. ebd., Rn. 46.

¹²² Vgl. ebd., Rn. 47.

¹²³ Vgl. ebd., Rn. 48.

¹²⁴ Vgl. ebd., Rn. 49.

¹²⁵ Vgl. ebd., Rn. 51.

¹²⁶ Vgl. ebd., Rn. 53.

3.3.2 Anmerkungen

Mit dem FedEx-Urteil führt der EuGH seine Rechtsprechung aus 2016 und 2017 fort. Insbesondere trifft er eine klarstellende Entscheidung für die bis dahin umstrittenen Fälle nach Art. 202 und 203 ZK.

3.3.2.1 Gefahr als unzureichende Voraussetzung

Schoenfeld sieht die Nichtantwort des EuGH auf die erste Frage als dennoch erkenntnisbringend: Durch die Betonung des Gerichtshofes, dass die EUST als Verbrauchsteuer den Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf besteuert, wird klargestellt, dass dieser Eingang tatsächlich vorliegen muss. Hingegen ist die Gefahr des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf nicht ausreichend.¹²⁷ Diese Auffassung wird auch in den Schlussanträgen des Generalanwalts deutlich, indem er ausführt, dass stets der Grundgedanke war, dass die EUST mit dem Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union entsteht. Somit ist Voraussetzung, dass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf der Union eintritt und die „bloße Gefahr“¹²⁸ ist nicht ausreichend.¹²⁹ Damit schließt der Generalanwalt den vom FG Hessen verstandenen Widerspruch zwischen dem Eurogate/DHL- und Wallenborn-Urteil aus.¹³⁰ Dazu erläutert er zudem, dass im Eurogate/DHL-Urteil der Ausschluss der Gefahr ausdrücken sollte, dass unter den gegebenen Umständen kein Eingang in den Wirtschaftskreislauf angenommen werden konnte.¹³¹ Daraus kann aber nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass eine Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf zur Entstehung der EUST führt.¹³²

Folglich erteilt der EuGH dem Vorliegen der Gefahr als ausreichende Voraussetzung für das Entstehen der EUST eine endgültige Absage. Damit steht fest, dass die Finanzgerichte die vorhergehende Rechtsprechung missverstanden haben. Es wird der Diskussion, ob eine konkrete oder abstrakte Gefahr bestehen muss, ein Ende gesetzt. Dementsprechend wird auch zumindest erstmal begrifflich meine Definition zur konkreten Gefahr abgelehnt.

¹²⁷ Vgl. Schoenfeld, ZfZ 2019, S. 234.

¹²⁸ Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 27.02.2019 – C-26/18, Rn. 52.

¹²⁹ Vgl. ebd., Rn. 52.

¹³⁰ Vgl. ebd., Rn. 51.

¹³¹ Vgl. ebd., Rn. 59.

¹³² Vgl. ebd., Rn. 60.

3.3.2.2 Widerlegbare Vermutung

In den Schlussanträgen wird klargestellt, dass der Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union entweder als ein tatsächliches Ereignis festgestellt oder nur vermutet werden kann.¹³³ In dem Zusammenhang spricht der EuGH erstmals von dem Bestehen einer „widerlegbaren Vermutung“¹³⁴. Dabei verweist er auf die im Eurogate/DHL- und Wallenborn-Urteil aufgestellte Annahme des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf aufgrund eines zollrechtlichen Pflichtverstoßes. Diese stellt eine Vermutung dar.¹³⁵ So betont auch der Generalanwalt, dass in den Rechtssachen zu Eurogate/DHL und Wallenborn bereits die Vermutung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf aufgestellt und dann widerlegt wurde.¹³⁶ Das bedeutet, der EuGH trifft hier keine wirklich neue Entscheidung, sondern formuliert es jetzt konkreter als widerlegbare Vermutung.

Daraus resultierend ist in der Literatur eine Diskussion entstanden, ob es sich dabei um eine gesetzliche oder tatsächliche Vermutung handelt.

Bender versteht die Annahme als gesetzliche Vermutung. Das begründet er mit der unionsrechtlichen Auslegung von Art. 61 Abs. 1 MwStSystRL, wobei es weniger auf den Wortlaut, der offensichtlich keine gesetzliche Vermutung enthält, sondern mehr auf den Sinn und Zweck der Regelung ankommt. Danach liegt eine gesetzliche Vermutung vor.¹³⁷ Diese Ansicht kritisiert *Schrömbges* unter Verweis auf § 292 S. 1 ZPO, der regelt, dass das Gesetz eine Vermutung ausdrücklich normieren muss. Jedoch ist weder im ZK noch im UZK eine Vermutung zur Einfuhr nach der MwStSystRL geregelt und Art. 61 und 71 MwStSystRL ordnen das auch nicht an. Eine gesetzliche Vermutung ist beispielsweise ausdrücklich in Art. 153 Abs. 1 UZK oder § 17a USt-DV i.d.F. vom 01.01.2020 enthalten.¹³⁸ Der Auffassung von *Schrömbges* ist insbesondere unter Beachtung von § 292 S. 1 ZPO zuzustimmen. Entgegen seinem klaren Wortlaut sehen die MwStSystRL und der UZK keine Vermutung für die Einfuhr vor. Folglich handelt es sich nicht um eine gesetzliche Vermutung.

Entsprechend *Bender*'s Überzeugung von der gesetzlichen Vermutung nimmt er eine Beweislastumkehr an. Demnach muss die Zollverwaltung nur den zollrechtlichen Pflichtverstoß beweisen,

¹³³ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 27.02.2019 – C-26/18, Rn. 53.

¹³⁴ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18, Rn. 48.

¹³⁵ Vgl. ebd., Rn. 44.

¹³⁶ Vgl. Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts v. 27.02.2019 – C-26/18, Rn. 57.

¹³⁷ Vgl. *Bender*, Tobias, AW-Prax 04/2019, S. 157.

¹³⁸ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.4; vgl. *Schrömbges*, MwStR 2019, S. 670.

aufgrund dessen der Eingang in den Wirtschaftskreislauf angenommen wird. Der Steuerpflichtige kann dies durch den Beweis des Gegenteils gem. § 292 S. 1 ZPO widerlegen, bloße Zweifel reichen nicht aus. Damit ändert sich die objektive Beweislast.¹³⁹ Diesem Verständnis widerspricht *Schrömbges*, denn seiner Meinung nach liegt keine gesetzliche Vermutung vor und somit muss der Eingang in den Wirtschaftskreislauf als Steuertatbestand vom HZA nach § 88 Abs. 1 AO ermittelt werden.¹⁴⁰

Da es sich auch meiner Ansicht nach nicht um eine gesetzliche Vermutung handelt, ist keine Beweislastumkehr gegeben und § 88 AO gilt.

Überwiegend wird die Vermutung als tatsächliche Vermutung verstanden, die dem Anscheinsbeweis (Prima-facie-Beweis) zugerechnet wird.¹⁴¹ In diesem Sinne führt *Schoenfeld* dazu aus, dass bei dem zollrechtlichen Fehlverhalten der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung bzw. des vorschriftswidrigen Verbringens in das Zollgebiet der Union, ein typisierender Erfahrungssatz besteht. Nach diesem ist davon auszugehen, dass die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist.¹⁴² Somit wird von einer bewiesenen Tatsache, hier dem zollrechtlichen Pflichtverstoß, auf eine nicht bewiesene Tatsache, hier dem Vorliegen des Einfuhrumsatzes, geschlossen.¹⁴³ Diese tatsächliche Vermutung kann durch den Nachweis eines anderen, atypischen Verlaufs widerlegt werden.¹⁴⁴ Dazu betont *Schrömbges*, dass die tatsächliche Vermutung als Beweisanzeichen nicht zu einer Beweislastumkehr führt. Das heißt, das HZA muss grundsätzlich gem. § 88 AO den Sachverhalt ermitteln, denn es hat die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen. Dabei muss es den Steuertatbestand und -anspruch feststellen, was in der Regel anhand von Dokumenten möglich ist. Kann der Sachverhalt jedoch nicht ermittelt werden, hilft der Anscheinsbeweis. Dem Steuerpflichtigen kommt dann eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung zu, um Zweifel in Bezug auf das Vorliegen eines Einfuhrumsatzes bei der Behörde bzw. beim Gericht zu wecken und somit die Vermutung zu widerlegen.¹⁴⁵

¹³⁹ Vgl. Bender, AW-Prax, Service-Guide 2022, S. 33; vgl. Bender, Tobias, AW-Prax 04/2019, S. 158; vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.1, 2.5.4.

¹⁴⁰ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.1.

¹⁴¹ Vgl. ebd., Kap. 3, III., Nr. 2.5.3.

¹⁴² Vgl. Schoenfeld, ZfZ 2019, S. 235.

¹⁴³ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.3.

¹⁴⁴ Vgl. Schoenfeld, ZfZ 2019, S. 235.

¹⁴⁵ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.1, 2.5.3; vgl. *Schrömbges*, ZfZ 2019, S. 264, 265; vgl. *Schrömbges*, MwStR 2019, S. 670, 671.

Der Beweis des Gegenteils ist dabei nicht notwendig, da es keine gesetzliche Vermutung ist.¹⁴⁶

Diese Auffassung der tatsächlichen Vermutung im Sinne eines typisierenden Sachverhalts ist überzeugend. Das zeigt auch die Formulierung des EuGH „grundsätzlich [ist] anzunehmen“¹⁴⁷. Der EuGH trifft in seinen Urteilen keine Regelung zum Beweisrecht, denn es handelt sich dabei um nationales Recht. Dementsprechend gilt in Deutschland § 88 Abs. 1 AO, der insbesondere regelt, dass das HZA alle, auch die für den Beteiligten günstigen Umstände, zu berücksichtigen hat.¹⁴⁸ Insofern ist die Ansicht von *Schrömbges* schlüssig und überzeugend und entspricht meiner Auffassung. So hat auch im Fall *FedEX* das HZA den Verkauf der Waren in Griechenland ermittelt.¹⁴⁹

Dementgegen ist *Weymüller* der Überzeugung, dass das HZA aufgrund der tatsächlichen Vermutung lediglich den zollrechtlichen Pflichtverstoß nachweisen muss und den Beteiligten dann die Feststellungslast für die Widerlegung der Vermutung trifft. Dies begründet er u.a. mit der Beweishöhe des Beteiligten.¹⁵⁰ Diese Auffassung beanstandet *Schrömbges* erneut unter Verweis auf § 88 Abs. 1 AO und führt aus, dass die Beweishöhe rechtlich keine Rolle spielt. Schließlich ist der Verkauf einer Ware objektiv feststellbar und die Zollverwaltung kann deren Verbleib meist sogar besser ermitteln.¹⁵¹ Dabei ähnelt *Weymüller*'s Ansicht zum Beweisrecht der von *Bender* und damit einer Beweislastumkehr. Diese kann aber aufgrund der tatsächlichen Vermutung ausgeschlossen werden.¹⁵²

Klar ist jetzt, dass nur noch auf eine widerlegbare Vermutung und nicht mehr auf eine konkrete Gefahr abgestellt werden kann, wenn der Sachverhalt nicht ermittelbar ist. Dennoch weisen beide Modelle inhaltliche Parallelen auf. Nach meiner Begriffsbestimmung¹⁵³ liegt eine konkrete Gefahr nicht schon bei einer bloßen Vermutung aufgrund einer zollrechtlichen Pflichtverletzung vor, sondern erst bei einer Vermutung, die nicht widerlegt werden kann.¹⁵⁴ Neben der Vermutung sind also weitere Anhaltspunkte für einen Eingang in den Wirtschaftskreislauf notwendig, z.B. die gegen eine Widerlegung sprechen. Wird zunächst eine Vermutung aufgestellt und diese dann widerlegt, bestand letztlich nie eine konkrete Gefahr.¹⁵⁵

¹⁴⁶ Vgl. Doukoff, SVR 2015, S. 252.

¹⁴⁷ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18, Rn. 45, 46.

¹⁴⁸ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.2.

¹⁴⁹ Vgl. ebd.

¹⁵⁰ Vgl. Weymüller, jurisPR-SteuerR 43/2019 Anm. 6, C., IV.

¹⁵¹ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.2.

¹⁵² Vgl. Doukoff, SVR 2015, S. 252.

¹⁵³ Siehe S. 11.

¹⁵⁴ Siehe a. A. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 2.5.3.

¹⁵⁵ Siehe auch Weymüller, jurisPR-SteuerR 43/2019 Anm. 6, C., III.

Wird aber eine Vermutung aufgestellt und eine Widerlegung ist nicht möglich, besteht eine konkrete Gefahr. In der Theorie führen somit beide Modelle zum gleichen Ergebnis für die EUST. In der Praxis ist die Umsetzung des Modells der konkreten Gefahr jedoch schwierig und es ist die widerlegbare Vermutung zu bevorzugen, da sie einfacher anzuwenden ist und klarere Verhältnisse schafft. Schließlich wird demnach bei der Nichtaufklärung eines Sachverhalts die Entstehung der EUST aufgrund eines zollrechtlichen Verstoßes vermutet und bei fehlender Widerlegung wird die EUST erhoben. Demgegenüber ist für die konkrete Gefahr der bloße Pflichtverstoß nicht ausreichend und weitere Anhaltspunkte sind notwendig, damit der Eingang in den Wirtschaftskreislauf ernsthaft zu befürchten ist. Die Zollbehörden müssten demnach mit weiteren Hinweisen die konkrete Gefahr belegen, was oftmals schwierig und auch aufwändig sein kann. In diesem Sinne erleichtert die Vermutung die Erhebung der EUST und sichert das Steueraufkommen. Insofern verhindert sie auch die Umgehung der Verbrauchsteuer, was unter dem Aspekt des Verschuldens der Pflichtverletzung auch fair ist. Der EuGH legt ausdrücklich die widerlegbare Vermutung als einzig anwendbares Modell fest, die letztlich aber auch wieder eine Art Gefahr beinhaltet¹⁵⁶.

Schlussendlich hat das FedEx-Urteil eine sehr große Bedeutung, denn mit der Bezeichnung als widerlegbare Vermutung wird eine allgemeine Formel für die EUST bei einer Einfuhr unter zollrechtlicher Pflichtverletzung aufgestellt. Diese schafft insbesondere Klarheit für die Fälle nach Art. 202 und 203 ZK. Bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK unterliegen die Waren weiterhin der zollamtlichen Überwachung und somit kann eine Integration in den Wirtschaftskreislauf ausgeschlossen werden.¹⁵⁷ Dies deckt sich auch mit Art. 71 MwStSystRL.

Abschließend formuliert *Schrömbges* ein passendes Fazit zum FedEx-Urteil: „Die Formel: Wenn Zoll, dann auch Einfuhrumsatzsteuer, ist nun aber definitiv Vergangenheit.“¹⁵⁸

3.4 Ergebnis: Entkopplung Zoll und EUST

Entsprechend der Neudefinition der Einfuhr wird auch bei einer Einfuhr unter zollrechtlicher Pflichtverletzung maßgeblich auf das Tatbestandsmerkmal der „Integration in den Wirtschaftskreislauf“ abgestellt. Dementsprechend sind Steuertatbestand und

¹⁵⁶ Siehe auch *Schrömbges*, ZfZ 2019, S. 258.

¹⁵⁷ Vgl. *Schrömbges* in: *Lux/Schrömbges*, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 3.4.3.

¹⁵⁸ *Schrömbges*, MwStR 2019, S. 671.

Steueranspruch gesondert zur Zollschuldentstehung zu prüfen.¹⁵⁹ Die beiden Abgaben entstehen unabhängig voneinander. In diesem Sinne ist die Entstehung der EUST grundsätzlich von der Zollschuldentstehung entkoppelt. Jedoch lösen das vorschriftswidrige Verbringen und der Entzug aus der zollamtlichen Überwachung eine widerlegbare Vermutung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf aus.¹⁶⁰ In diesen Fällen liegt also doch wieder eine Kopplung von Zoll und EUST vor. Diese kann allerdings widerlegt werden. Mithin kann von einer teilweisen Entkopplung von Zoll und EUST gesprochen werden.

4. Bedeutung für das EuGH-Urteil vom 08.09.22 (C-368/21)

Es stellt sich somit die Frage, inwiefern sich die neuen Erkenntnisse der EuGH-Rechtsprechung auf das Urteil vom 08.09.22 ausgewirkt haben.

4.1 Urteil als Ergebnis der bisherigen Rechtsprechung

Der bereits dargestellte Sachverhalt¹⁶¹ zum Urteil wurde durch eine Zollkontrolle am 28.03.2019 aufgedeckt.¹⁶² Daraufhin erließ das HZA am 13.05.2019 einen Einfuhrabgabenbescheid, um Zoll gem. Art. 87 Abs. 4 UZK, aufgrund des vorschriftswidrigen Verbringens nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK, und EUST gem. § 21 Abs. 2 UStG zu erheben.¹⁶³ Nachdem der von R.T. eingelegte Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob er Klage beim FG Hamburg und beschloss später nur die Erhebung der EUST anzufechten.¹⁶⁴

Daraufhin richtete das FG Hamburg seine Vorlagefrage¹⁶⁵ an den EuGH, weil es unter Heranziehung der bisherigen EuGH-Urteile zu keinem schlüssigen Ergebnis für den Ort der Einfuhr kam. Die im Eurogate/DHL-, Wallenborn- und FedEx-Urteil aufgestellte widerlegbare Vermutung bezog sich auf Gegenstände, die transportiert worden waren. Diese Rechtsprechung interpretierte das FG Hamburg in Übereinstimmung mit verschiedenen deutschen Fachgerichten so, dass ein als Transportmittel eingesetztes Fahrzeug in dem Mitgliedstaat, wo es erstmals verwendet wird, in den

¹⁵⁹ Vgl. Schrömbges/Lux/Hannl, AW-Prax 09/2016, S. 330.

¹⁶⁰ Vgl. Schrömbges in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 3.4.2.

¹⁶¹ Siehe S. 1.

¹⁶² Vgl. EuGH, Urte. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 11.

¹⁶³ Vgl. ebd., Rn. 12; vgl. Ojak, UR 2022, S. 746.

¹⁶⁴ Vgl. EuGH, Urte. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 13.

¹⁶⁵ Siehe S. 1.

Wirtschaftskreislauf der Union eingeht.¹⁶⁶ Damit wäre Bulgarien der Ort der Einfuhr.¹⁶⁷ Jedoch stand dies im Widerspruch zum Urteil vom 03.03.2021¹⁶⁸, wo entschieden wurde, dass das Fahrzeug tatsächlich erst im Wohnsitzmitgliedstaat benutzt worden war.¹⁶⁹ Danach wäre Deutschland der Ort der Einfuhr. Folglich wandte sich das FG Hamburg mit dieser Frage an den EuGH.

In seinem Urteil verweist der Gerichtshof zunächst auf die von ihm aufgestellte widerlegbare Vermutung und führt den Fall FedEx als Beispiel an.¹⁷⁰ Außerdem nimmt er Bezug auf sein Urteil vom 03.03.2021, dem ein hier ähnlicher Sachverhalt zu Grunde lag.¹⁷¹ Dabei ging es um einen Pkw, der mit amtlichem türkischen Kennzeichen aus der Türkei über Bulgarien vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union mit Bestimmungsziel Deutschland verbracht wurde.¹⁷² Diesbezüglich hat der EuGH unter Anwendung der widerlegbaren Vermutung entschieden, dass der Pkw als im Wohnsitzmitgliedstaat des Steuerpflichtigen in den Wirtschaftskreislauf integriert anzusehen ist, wenn er in diesem Mitgliedstaat tatsächlich benutzt worden war. Auch wenn das Fahrzeug körperlich in einem anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt ist. Somit ist die EUST im Wohnsitzmitgliedstaat entstanden.¹⁷³

Diese Entscheidung hat der EuGH entsprechend auf den vorliegenden Fall übertragen, denn es steht fest, dass R.T. seinen Wohnsitz in Deutschland hat und er den Pkw von März 2019 bis mindestens Oktober 2020 benutzte.¹⁷⁴ Folglich ist davon auszugehen, dass der Pkw zwar in Bulgarien erstmalig benutzt wurde und dort zur Durchreise körperlich in das Zollgebiet der Union gelangt ist, jedoch in seinem Bestimmungsmitgliedstaat tatsächlich benutzt wurde. Das bedeutet, dass Fahrzeug ist in Deutschland in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten und somit erfolgte seine Einfuhr hier gem. Art. 30 und 60 MwStSystRL.¹⁷⁵

Die von dem FG Hamburg dargelegte Interpretation zur widerlegbaren Vermutung verneint der EuGH, indem er unter Verweis auf das FedEx-Urteil ausführt: Zunächst kann der Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union in Bulgarien vermutet werden, da der Pkw dort erstmalig benutzt wurde und das seinem „Verbrauch“ gleichkomme bzw. zumindest ein Zwischenstadium dazu

¹⁶⁶ Vgl. EuGH, Urte. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 17.

¹⁶⁷ Vgl. ebd., Rn. 18.

¹⁶⁸ Vgl. EuGH, Urte. v. 03.03.2021 – C-7/20.

¹⁶⁹ Vgl. EuGH, Urte. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 19.

¹⁷⁰ Vgl. ebd., Rn. 26-28.

¹⁷¹ Vgl. ebd., Rn. 29.

¹⁷² Vgl. EuGH, Urte. v. 03.03.2021 – C-7/20, Rn. 13, 14.

¹⁷³ Vgl. EuGH, Urte. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 29.

¹⁷⁴ Vgl. ebd., Rn. 11, 30.

¹⁷⁵ Vgl. ebd., Rn. 31.

darstellt.¹⁷⁶ Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat „zum Verbrauch bestimmt“ war und somit dort in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist.¹⁷⁷ Dementsprechend ist das Fahrzeug, das nicht „verbraucht“ werden kann, im Wohnsitzmitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten, weil es hier tatsächlich und dauerhaft genutzt wurde. Die Nutzung des Fahrzeugs in Bulgarien diene lediglich dazu, es in den Mitgliedstaat seiner endgültigen Bestimmung zu bringen. Dabei kann der Wohnort des Nutzers ein Anhaltspunkt für eine tatsächliche und dauerhafte Nutzung sein.¹⁷⁸

Abschließend beantwortet der EuGH die Vorlagefrage damit, dass Art. 30 und 60 MwStSystRL dahin auszulegen sind, dass der umsatzsteuerrechtliche Ort der Einfuhr unter den gegebenen Umständen in dem Mitgliedstaat liegt, in dem derjenige, der die zollrechtliche Pflichtverletzung begangen hat, ansässig ist und den Pkw tatsächlich nutzt.¹⁷⁹ Folglich ist die EUST hier in Deutschland entstanden.

4.2 Anmerkungen

4.2.1 Bedeutung

Mit dem Urteil wird deutlich, dass der EuGH seine bisherige Rechtsprechung konsequent fortsetzt. Dementsprechend wird auch im vorliegenden Sachverhalt für die Entstehung der EUST maßgeblich auf den Eingang in den Wirtschaftskreislauf abgestellt. Dabei finden vor allem die Erkenntnisse aus dem FedEx-Urteil Anwendung, die auch schon entscheidend im Urteil vom 03.03.2021 waren. Dieses wird hier auch herangezogen, da ein ähnlicher Sachverhalt geregelt wurde.

Im Hinblick auf das Urteil vom 03.03.2021 ist die Erforderlichkeit des Vorabentscheidungsersuchens vom FG Hamburg zu kritisieren. Dabei ist unklar, warum es die Rechtsprechung u.a. des FedEx-Urteils so auslegt, dass für ein Transportmittel die erstmalige tatsächliche Verwendung für den Eingang in den Wirtschaftskreislauf entscheidend ist.¹⁸⁰ Schließlich wurde schon im FedEx-Urteil maßgeblich auf den Mitgliedstaat der endgültigen Bestimmung abgestellt.¹⁸¹ Die Differenzierung des Finanzgerichtes, dass diese Entscheidung für Gegenstände ergangen ist, die transportiert wurden, ändert daran nichts.¹⁸² Bei diesen Gegenständen fallen der erstmalige und oft

¹⁷⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 32.

¹⁷⁷ Vgl. ebd., Rn. 33.

¹⁷⁸ Vgl. ebd., Rn. 34.

¹⁷⁹ Vgl. ebd., Rn. 35.

¹⁸⁰ Vgl. ebd., Rn. 17.

¹⁸¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18, Rn. 48, 53.

¹⁸² Vgl. EuGH, Urt. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 17.

einmalige Verbrauch und der Bestimmungsmitgliedstaat zusammen. Das FG hat die Entscheidung des EuGH dahingehend falsch interpretiert, dass der erstmalige Verbrauch bzw. Verwendung das entscheidende Kriterium ist. Demnach ist bei einer langjährigen Nutzung auf die erstmalige Verwendung abzustellen. Jedoch ist auch hier der Bestimmungsmitgliedstaat, wo die Ware dauerhaft genutzt wird, ausschlaggebend.¹⁸³ Das erschließt sich auch aus dem Zweck der EUST, die letztlich den Verbrauch besteuern soll und damit Auswirkungen auf den Wirtschaftskreislauf voraussetzt. Bei einer bloßen Durchreise eines PKWs, liegen keine bzw. kaum Auswirkungen auf den Wirtschaftskreislauf des Mitgliedstaates vor. Das Fahrzeug beeinflusst erst maßgeblich den Wirtschaftskreislauf des Mitgliedstaates, wo es auch tatsächlich und dauerhaft benutzt wird. Dementsprechend befindet sich hier die umsatzsteuerrechtliche Einfuhr. Zu dieser Entscheidung hätte das FG Hamburg unter konsequenter Anwendung des FedEx-Urteils und des Urteils vom 03.03.2021 selbst kommen können. Dabei ist die Formel der widerlegbaren Vermutung eine geeignete Leitlinie, wo letztlich auf den Mitgliedstaat der endgültigen Bestimmung abgestellt wird.

Ebenso stellt *Sterzinger* die Notwendigkeit der erneuten Vorlage des FG Hamburgs hinsichtlich des Urteils vom 03.03.2021 in Frage¹⁸⁴ und auch *Vobbe* kann die Bedenken, dass das Fahrzeug schon in Bulgarien als Transportmittel genutzt wurde, nicht nachvollziehen¹⁸⁵.

Folglich werden mit dem Urteil inhaltlich wenig neue Erkenntnisse gewonnen. Jedoch erläutert der EuGH nochmal ausführlich, wie die Rechtsprechung in der FedEx-Entscheidung zu verstehen ist und wie sie dementsprechend auf ein Fahrzeug, das bei der Verbringung als Transportmittel genutzt wird, anzuwenden ist. Insofern entwickelt der Gerichtshof seine Rechtsprechung weiter. Dabei wird nochmals die Entkopplung von Zoll und EUST deutlich: Die Zollschuld ist eigentlich in Bulgarien entstanden, aber gilt nur wegen Art. 87 Abs. 4 UZK als in Deutschland entstanden, während die EUST in Deutschland entstanden ist.

Schlussendlich ist vom EuGH noch ungeklärt, was die gesetzliche Grundlage für die Entstehung der EUST in Deutschland ist. Denn gem. §§ 13, 21 Abs. 2 UStG knüpft die Steuerentstehung an die Zollschuldentstehung an, jedoch hat der EuGH nicht abschließend geklärt, ob Art. 87 Abs. 4 UZK für die EUST anwendbar ist.¹⁸⁶

¹⁸³ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.09.2022 – C-368/21, Rn. 34.

¹⁸⁴ Vgl. Sterzinger, UStB 2022, S. 310.

¹⁸⁵ Vgl. Vobbe, MwStR 2022, S. 770.

¹⁸⁶ Vgl. ebd., S. 771.

4.2.2. Eignung der „Integration in den Wirtschaftskreislauf“

Aufgrund des Urteils stellt sich die Frage, inwieweit sich das nach der neuen Rechtsprechung entwickelte Tatbestandsmerkmal „Integration in den Wirtschaftskreislauf“ zur Bestimmung der Einfuhrumsatzsteuerentstehung eignet.

Rüsken hatte von Anfang an diese ungeschriebene Voraussetzung kritisiert, da sie sehr unbestimmt ist und somit auch die Einfuhrumsatzsteuerentstehung nicht ausreichend konkretisiert. Seine Ansicht hatte sich durch das ähnliche Urteil vom 03.03.2021 bestätigt, weil das Fahrzeug bereits in anderen Mitgliedstaaten benutzt worden war, aber die EUST dennoch erst in Deutschland entstanden war.¹⁸⁷ *Rüsken* ist dahingehend zuzustimmen, dass zu Beginn der Einführung des Tatbestandsmerkmals viele Unklarheiten herrschten. Denn der EuGH hatte nicht weiter konkretisiert, wann die Voraussetzung bei einem zollrechtlichen Pflichtverstoß nun vorlag. Der Gerichtshof wollte sich zwar vom Automatismus zwischen Zoll und EUST abwenden, aber legte doch keine konsequenten Kriterien fest, wann die Ware in den Wirtschaftskreislauf eingetreten war. So ist es nicht überraschend, dass die deutschen Gerichte erstmal weiterhin dem Automatismus folgten. Jedoch ist seit dem FedEx-Urteil klar, wann die EUST entsteht. Dabei ist die widerlegbare Vermutung eine geeignete Formel, um das Vorliegen des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf zu bestimmen. Das zeigt auch das vorliegende Urteil, wo die widerlegbare Vermutung konsequent angewandt wurde. Spätestens jetzt sollte klar sein, dass es letztlich auf den Mitgliedstaat der endgültigen Bestimmung ankommt und damit die restlichen Zweifel beseitigt sein. Insofern ist *Rüsken* zu widersprechen.

Meiner Ansicht folgend sieht auch *Ojak* in dem Urteil keine neue Regelung für die EUST. Insbesondere spricht sich der EuGH für eine einheitliche Beurteilung bei der Entstehung der EUST aus, auch unabhängig davon, welche Art von Gütern vorliegt. Zudem betont *Ojak*, dass die Entscheidung keine Einführung des Wohnsitzprinzips bedeutet. Für den EuGH stellt der Wohnsitz lediglich den wahrscheinlichsten Ort der tatsächlichen Nutzung dar und insoweit kann er als Anhaltspunkt für die Feststellung des Bestimmungsmitgliedstaats dienen. Das stellt er auch ausdrücklich in seinem Urteil klar.¹⁸⁸ Dies ist auch hinsichtlich des FedEx-Urteils eine logische und hilfreiche Schlussfolgerung.

Allerdings kann die vom EuGH hier vorgenommen Unterscheidung zwischen der „erstmaligen“ und „tatsächlichen“ Benutzung bemängelt werden, da sie zu Missverständnissen führen kann. Stattdessen

¹⁸⁷ Vgl. *Rüsken*, ZfZ 2021, S. 191.

¹⁸⁸ Vgl. *Ojak*, UR 2022, S. 746.

schlägt *Ojak* vor, im Bestimmungsmitgliedstaat von einem „tatsächlichen Verbrauch“ zu sprechen.¹⁸⁹ Diese Alternative ist aber nicht überzeugend, da ein Fahrzeug nicht im eigentlichen Sinne verbraucht wird, wie es auch der EuGH festgestellt hat. Anstelle davon sollte stets von einer „dauerhaften Nutzung“ im Bestimmungsmitgliedstaat die Rede sein. Zum Schluss des Urteils verbindet der Gerichtshof auch die tatsächliche mit der dauerhaften Nutzung, die vorhergehenden Ausführungen können dennoch missverstanden werden.

Im Ergebnis zeigt das Urteil, dass sich die „Integration in den Wirtschaftskreislauf“ als Tatbestandsmerkmal für die Entstehung der EUST eignet, da die widerlegbare Vermutung des Vorliegen der Voraussetzung einheitlich regelt. Selbstverständlich wird es weiterhin Sonderfälle geben, die einer Entscheidung des EuGH bedürfen. Im Hinblick darauf besteht auch das Risiko der Doppelbesteuerung, wenn zwei Mitgliedstaaten unterschiedlicher Auffassung sind.

5. Fazit

Nach einem neu entwickelten Verständnis des Einfuhrumsatzsteuerrechts vom EuGH steht nun fest: Die Neudefinition der umsatzsteuerrechtlichen Einfuhr gilt für jede Art der Einfuhr, das heißt für die Einfuhr durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder durch zollrechtliches Fehlverhalten.

Dieser neuen Rechtsauffassung folgend müssen für eine „Einfuhr im Inland“ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG zwei Tatbestandsmerkmale erfüllt sein. Die bloße körperliche Verbringung in das Inland ist nicht mehr ausreichend. Zusätzlich muss die Ware insbesondere in den Wirtschaftskreislauf der Union integriert worden sein. Dieses neu entwickelte, ungeschriebene Tatbestandsmerkmal begründet der Gerichtshof mit dem Zweck der EUST als Verbrauchsteuer.

Bei einer Einfuhr durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gelangt die Ware zugleich in den Wirtschaftskreislauf der Union. Somit liegt bei dieser regulären zollrechtlichen Einfuhr stets eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr vor. Die Zollschild und Einfuhrumsatzsteuerschild entstehen zeitgleich und können gemeinsam erhoben werden. Insofern bleibt es bei einer Kopplung von Zoll und EUST.

Wenn eine Einfuhr durch zollrechtliches Fehlverhalten vorliegt, muss gesondert geprüft werden, ob die Voraussetzungen für das Entstehen der EUST vorliegen. Es wird jedoch bei einem vorschriftswidrigen Verbringen oder Entzug aus der zollamtlichen

¹⁸⁹ Vgl. *Ojak*, UR 2022, S. 746.

Überwachung widerleglich vermutet, dass die Ware im Mitgliedstaat der Zollschuldentstehung auch in den Wirtschaftskreislauf eingetreten ist.¹⁹⁰ Dies kann widerlegt werden durch den Nachweis des tatsächlichen Eingangs in den Wirtschaftskreislauf des Bestimmungsmitgliedstaats. Insoweit kann man von einer teilweisen Entkopplung von Zoll und EUST reden.

Dementsprechend hat der EuGH im Urteil vom 08.09.2021 entschieden, dass die umsatzsteuerrechtliche Einfuhr für das Fahrzeug in Deutschland vorlag. Zwar hat das vorschriftswidrige Verbringen und die erstmalige Benutzung zunächst die Vermutung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf in Bulgarien ausgelöst. Allerdings konnte diese widerlegt werden, durch die dauerhafte Nutzung des Fahrzeugs im Wohnsitzmitgliedstaat und damit dessen Eingang in den Wirtschaftskreislauf in Deutschland. Mithin war die deutsche Zollbehörde für die Erhebung der EUST zuständig.

Folglich hat der EuGH im Einfuhrumsatzsteuerrecht einen neuen Weg eingeschlagen: Der Automatismus zwischen Zoll und EUST gehört der Vergangenheit an. Schließlich muss nun stets eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr für die Entstehung der EUST vorliegen.

Im Hinblick darauf werden in Zukunft weitere Urteile des EuGH zur Klärung von Sonderfällen bei der Anwendung der widerlegbaren Vermutung nötig sein.

¹⁹⁰ Vgl. *Schrömbges* in: Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, III., 3.4.2.

Literaturverzeichnis

Bender, Tobias, Die Emanzipation der Einfuhrumsatzsteuer vom Zoll, in: AW-Prax – Außenwirtschaftliche Praxis 04/2019, S. 154-158.

Bender, Tobias, Die Rezeption des EuGH-Urteils Federal Express zur Einfuhrmehrwertsteuer, in: AW-Prax Service-Guide 2022, S. 32-38.

Doukoff, Norman, Grundlagen des Anscheinsbeweises, in: SVR 2015, S. 245-253.

Kock, Kai-Uwe/Focke, Annegret/Schulte, Christoph, Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten, Mendel Verlag, 6. Auflage, Bochum 2022.

Lux, Michael/Schrömbges, Ulrich, Zoll und Umsatzsteuer, Reguvis Verlag, 2. Auflage, Juli 2021.

Montag, Claudia, Zur Vorsteuerabzugsberechtigung und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer aufgrund von zollrechtlichen Pflichtverletzungen von Logistikdienstleistern, in: MwStR 2016, S. 902-905.

Nieskens, Hans, Einfuhrumsatzsteuerschuld bei Entstehung der Zollschild im Freihafen - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 01.06.2017 – C-571/15, in: EU-UStB 2017, S. 57-59.

Nieskens, Hans, Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer nicht mehr abhängig von der Entstehung Einfuhrzollschuld – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 10.07.2019 – C-26/18, in: EU-UStB 2019, S. 79-81.

Ojak, Sven, Feststellung der Nichterfüllung einer in den unionsrechtlichen Zollvorschriften aufgestellten Verpflichtung - Bestimmung des Ortes der Einfuhr der Gegenstände - In einem Drittland zugelassenes Transportmittel, das unter Verstoß gegen das Zollrecht in die EU verbracht wird – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 08.09.2022 – C-368/21, in: UR 2022, S. 743-747.

Rehberg, Eva/Kurzrock, Julia, Vorliegen einer Einfuhr im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn? – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, in: EU-UStB 2016, S. 62-65.

Rüsken, Reinhart, Steuertatbestand und Steueranspruch der Einfuhrmehrwertsteuer – Gegenstand, der körperlich in einem Mitgliedstaat in das Zollgebiet verbracht wird, jedoch in dem Mitgliedstaat, in dem diese Feststellung getroffen wurde, in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 03.03.2021 - C-7/20, in: ZfZ 2021, S. 189-191.

Scheller, Peter, Kein Mehrwertsteueranspruch im Falle einer Wiederausfuhr von zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr einem Zollverfahren unterliegender Nichtgemeinschaftsware – Zollagerverfahren – externes Versandverfahren – Entstehen einer Zollschuld im Anschluss an die Nichterfüllung einer Pflicht – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, in: UR 2016, S. 557-567.

Schoenfeld, Christoph, Begriff der Einfuhr eines Gegenstands - Weiterbeförderung in einen anderen Mitgliedstaat - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 10.07.2019 – C-26/18, in: ZfZ 2019, S. 231-236.

Schrömbges, Ulrich, Der Kampf um die EUSt – von Eurogate II bis Fedex, in: ZfZ 2019, S. 257-269.

Schrömbges, Ulrich, Entstehung einer Zollschuld wegen zollrechtlichen Fehlverhaltens führt nicht zwingend zu einer Einfuhr wegen Gelangung in den Wirtschaftskreislauf der Union – Federal Express - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 10.07.2019 – C-26/18, in: MwStR 2019, S. 667-671.

Schrömbges, Ulrich/Lux, Michael/Hannl, Karl, Keine „Automatik“ mehr zwischen Zoll- und EUSt-Schuld, in: AW-Prax 09/2016, S. 328-334.

Sterzinger, Christian, Ort der mehrwertsteuerlichen Einfuhr bei zollrechtlichen Pflichtverstößen - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 08.09.2022 – C-368/21, in: UStB 2022, S. 309-311.

Thaler, Jan, Die „Einfuhr“ im Umsatzsteuerrecht – die Rechtsprechung des EuGH und die Folgen für die Zollpraxis, in: ZfZ 2019, S. 358-369.

Vobbe, Rainald, Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer bei Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung in einer Freizone – Wallenborn – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 1.6.2017 – C-571/15, in: MwStR 2017, S. 575-578.

Vobbe, Rainald, Keine mehrwertsteuerbare Einfuhr nur wegen Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK infolge von Pflichtverletzungen – Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 02.06.2016 – C-226/14 und C-228/14, in: MwStR 2016, S. 620-624.

Vobbe, Rainald, Ort der Einfuhr bei zollrechtlichen Verstößen - Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 08.09.2022 – C-368/21, in: MwStR 2022, S. 768-771.

Wemmer, Benedikt, Zoll und Einfuhrumsatzsteuer bei Verstößen im Freihafen, in: Der Zoll-Profi! 10/2017, S. 10-12.

Weymüller, Rainer, Der neue Unionszollkodex und seine Auswirkungen auf die Umsatzsteuer, in: MwStR 2016, S. 487-492.

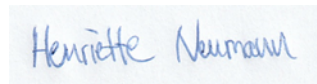
Weymüller, Rainer, Einfuhrumsatzsteuer bei Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 10.07.2019 – C-26/18, in: jurisPR-SteuerR 43/2019 Anm. 6.

Witte, Peter/Wolfgang, Hans-Michael, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, NWB Verlag, 10. Auflage, Herne 2021.

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.

Halle Saale, 08.08.2023
Ort, Datum



Unterschrift