

Der EUSt-Entstehungsort: Analyse der Vereinbarkeit von Art. 87 (4) UZK und § 21 (2) UStG mit der MwStSysRL im Lichte der EuGH Urteile C-7/20 und C-791/22

Diplomarbeit

Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung

-

Fachbereich Finanzen

Verfasser:

Julian Runge

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	B
1 Einleitung	1
2 Einführung in die Zollschuld	2
2.1 Zollschuldentstehung nach Art. 79 (1) UZK	3
2.1.1 Verbringen in das Zollgebiet der Union	5
2.1.2 Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung	6
2.2 Die örtliche Zuständigkeit	7
2.3 Fiktion nach Art. 87 (4) UZK	8
3 Die Einfuhrumsatzsteuer	9
3.1 Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer	10
3.1.1 Begriff des Gegenstandes	10
3.1.2 Einfuhr im Inland	10
3.1.2.1 Rechtsansicht vor Eurogate	11
3.1.2.2 Revolution durch Eurogate	11
3.2 Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer	13
4 Das erste Urteil: C-7/20	14
4.1 Sachverhalt	15
4.2 Frühere Rechtsprechung des BFH	16
4.3 Die Entscheidung des EuGH	17
4.4 Unterschiedliche Reaktionen	18
4.5 Auswirkungen des Urteils	20
5 Das finale Urteil: C-791/22	23
5.1 Sachverhalt	23
5.2 Prüfung des EuGH	24
5.3 Ist Polen wirklich der Ort der Einfuhr?	26
5.4 Bewertung des Urteils	28
6 Fazit	29
Literaturverzeichnis	31

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
Art.	Artikel
AW-Prax.	Außenwirtschaftliche Praxis
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
d.h.	das heißt
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
f.	folgend
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
grds	grundsätzlich
HZA	Hauptzollamt
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
lit.	littera
Mrd	Milliarde
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
S.	Seite
u.a.	unter anderem
UAbs	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuerrundschau
UStB	Umsatzsteuerberater, Umsatzsteuerberater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UZK	Unionszollkodex
UZK-DA	Unionszollkodex -Delegierte Verordnung
Vgl.	vergleiche

ZfZ..... *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*
ZK..... *Zollkodex*
ZollVG..... *Zollverwaltungsgesetz*

1 Einleitung

Es „wird auch künftig vor den Finanzgerichten darüber gestritten werden, ob neben der Zollschuld auch eine Einfuhrmehrwertsteuerschuld entstanden ist. In diesen Rechtsstreitigkeiten wird es schwerpunktmäßig darum gehen, wo - d.h. in welchem Mitgliedstaat bzw. Drittstaat - eine Ware nachweislich Eingang in den Wirtschaftskreislauf gefunden hat.“¹ Diese Prognose stellte *Schoenfeld* in seinem Aufsatz in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern schon im Jahr 2019. Anlass für diese Prognose war das sogenannte FedEx-Urteil.²

Vor dieser Rechtsprechung des EuGH und der Eurogate-II-Rechtsprechung aus dem Jahr 2016³ waren sich die Hauptzollämter und Gerichte generell einig: Entsteht eine Zollschuld nach dem UZK, sei es nach Art. 77 (1) UZK oder Art. 79 (1) UZK, entsteht auch die Einfuhrumsatzsteuer nach §§ 13 (2), 21 (2) UStG. Diese Akzessorietät von der Einfuhrumsatzsteuerschuld und der Zollschuld war unbestritten. Zwar ergaben sich durch diese Akzessorietät einige Probleme, vor allem wenn man bedenkt, dass die Gründe für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld und der Zollschuld stark voneinander abweichen. Jedoch blieben diese Problematiken unberücksichtigt.⁴ Die Verkettung verschiedenster Urteile, die schließlich mit dem FedEx-Urteil ihren Abschluss fand, leitete das Ende dieser seit Einführung der Einfuhrumsatzsteuer bestehenden Akzessorietät ein. Ausschlaggebend war dabei vor allem folgender Satz:

*"Vergleichbar heißt jedoch nicht identisch, weshalb sich der Gerichtshof dafür ausspricht, das Entstehen der Zollschuld und der Mehrwertsteuerschuld unabhängig voneinander zu prüfen."*⁵

Doch nicht nur das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld ist von dieser separaten Prüfung betroffen. Bzgl. anderer Aspekte, wie z.B. den Bemessungsgrundlagen der Einfuhrumsatzsteuer, ist nun auch zu prüfen, ob die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften auf

¹ *Schoenfeld*, ZfZ 2019, 231 (236).

² EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - C-26/18, Juris.

³ EuGH, Urteil vom 2. Juni 2016 - C-226/14, Juris.

⁴ Vgl. *Bender* UR 2019, 641 (643).

⁵ EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts vom 12.01.2016, C-226/14, Celex-Nr. 62014CC0226, Rn. 91.

die Einfuhrumsatzsteuer mit Unionsrecht vereinbar ist bzw. mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Einklang steht.⁶

Im besonderen Fokus dieser Diplomarbeit soll der Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuerschuld im Verhältnis zu dem Entstehungsort der Zollschuld stehen. Dabei soll insbesondere die Fiktion nach Art. 87 (4) UZK und dessen sinngemäße Anwendung auf die Einfuhrumsatzsteuer gem. § 21 (2) UStG beleuchtet werden. Dazu ist es zunächst notwendig, ein Grundverständnis der Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld als solche zu erarbeiten, um anschließend den grundsätzlichen Gedanken der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK und dessen Bedeutung für die Einfuhrumsatzsteuer zu verstehen. Da eine vollständige und ausführliche Darstellung eben jener den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde, soll hierbei auf Ausführungen von Gesichtspunkten wie z.B. die Person des Zollschuldners bzw. des Einfuhrumsatzsteuerschuldners verzichtet werden. Vielmehr wird die Steuerkompetenz im Vordergrund stehen.

Anschließend soll es um die Frage gehen, ob Art. 87 (4) UZK sinngemäß auf die Einfuhrumsatzsteuer angewendet werden kann oder ob diese sinngemäße Anwendung gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstößt. Dazu wird das EuGH Urteil C-791/22 vom 18.01.2024⁷ eingehender analysiert. Hierbei ist es jedoch von wesentlicher Bedeutung, zu verstehen, wie dieses Urteil zustande gekommen ist. Daher muss vorher auch das voran gegangene Urteil vom 03.03.2021 C-7/20⁸ und die mit diesem Urteil einhergehenden Problematiken bzw. Missverständnisse näher betrachtet werden. Schlussendlich findet eine kritische Betrachtung der Rechtsentwicklung bis zum 18.01.2024 statt, sodass im Fazit überprüft wird, ob es sich tatsächlich um die von *Bender* beschriebene Erlösung handelt.⁹

2 Einführung in die Zollschuld

Mithilfe des Art. 5 Nr. 18 UZK hat der Gesetzesgeber eine Legaldefinition für den Begriff der Zollschuld geschaffen.

⁶ Vgl. *Bender*, UR 2019, 641 (647).

⁷ EuGH, Urteil vom 18. Januar 2024 - C-791/22, Juris.

⁸ EuGH, Urteil vom 3. März 2021 - C-7/20, Juris.

⁹ Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (130).

„Zollschuld‘ ist die Verpflichtung einer Person, den aufgrund der geltenden zollrechtlichen Vorschriften für eine bestimmte Ware vorgesehenen Betrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu entrichten.“

Während eine gängige Meinung ist, dass eine Legaldefinition eines so wesentlichen Begriffes überflüssig ist,¹⁰ so stellt dies doch für einen zollrechtlichen Laien eine praktische Einführung in das Zollrecht dar. Bei dieser Definition ist es jedoch wichtig, zu erkennen, dass diese Definition nationale Steuern nicht erfasst. Es geht einzig und allein um EU-Abgaben. D.h. die Einfuhrumsatzsteuer als nationale Steuer i.S.d. § 1 (1) S.3 ZollVG ist nicht von dem Begriff „Zollschuld erfasst“¹¹

Ob eine Zollschuld entstanden ist, ist in Titel III des UZK geregelt. Maßgeblich sind hierbei vor allem die Art. 77 UZK und Art. 79 UZK.¹² Diese unterscheiden sich wie folgt: Regelt der Art. 77 UZK die Zollschuldentstehung bei ordnungsgemäßigem Verhalten einerseits, so regelt der Art. 79 UZK die Zollschuldentstehung bei Pflichtverstößen andererseits.¹³ Da sich diese Arbeit vorwiegend mit der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK befasst und sich diese unter anderem auf eine Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK bezieht, soll nun die Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK dargelegt werden.

2.1 Zollschuldentstehung nach Art. 79 (1) UZK

Für eine Zollschuldentstehung nach Art. 79 (1) UZK bedarf es zunächst einer einfuhrabgabenpflichtigen Nichtunionsware. Was eine Ware genau ist, hat der UZK verpasst, durch eine Legaldefinition selbst festzulegen. Aus diesem Grund wird zur Klärung des Begriffes auf die in der Rechtswissenschaft gängige Definition zurückgegriffen. Demnach ist eine Ware jeder körperliche Gegenstand. Diese Definition findet schon seit dem EuGH Urteil vom 14.07.1977

¹⁰ Vgl. Fuchs, ZfZ 2016, 254 (258).

¹¹ Vgl. Witte in Witte, Unionszollkodex, Vorbemerkungen zu Art. 77 bis 88, Rn. 1.

¹² Vgl. Küchenhoff in Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Rn. 61.

¹³ Vgl. Witte in Witte, Unionszollkodex, Vorbemerkungen zu Art. 77 bis 88, Rn. 2.

Anwendung.¹⁴ Somit kann für immaterielle Güter, wie z.B. Dienstleistungen o.ä., keine Zollschuld entstehen.¹⁵

Bei eben jener Ware muss es sich des Weiteren um eine sogenannte Nichtunionsware handeln. Art. 5 Nr. 24 UZK definiert eine Nichtunionsware als eine andere als unter Art. 5 Nr. 23 UZK definierte Ware. Damit ist nichts anderes gemeint als jede Ware, die keine Unionsware ist. Ist keiner der drei in Art. 5 Nr. 23 UZK aufgeführten Tatbestände erfüllt, so handelt es sich um eine Nichtunionsware. Dies ist grds. immer dann der Fall, wenn die Ware aus einem Drittland, Art. 1 Nr. 11 UZK-DA, in das Zollgebiet verbracht wird. Eine Ausnahme davon ergibt sich bei dem internen Versandverfahren.¹⁶ Zudem ist die grundsätzliche Vermutung der Unionswareneigenschaft nach Art. 153 (1) UZK zu beachten. Diese gilt jedoch gem. Art. 119 (1) UZK-DA nicht für Nichtunionswaren, sofern sich diese in der zollamtlichen Überwachung, vorübergehenden Verwahrung oder in einem besonderen Zollverfahren befinden.¹⁷ Diese eingeführte Nichtunionsware muss auch abgabenpflichtig sein. Ob eine Abgabepflicht vorliegt, ergibt sich u.a. aus dem Zollltarif. Sieht dieser einen Zollsatz über null Prozent vor und ergeben sich sonst keinerlei außertariflichen Abgabenbefreiungen, ist die Ware einfuhrabgabenpflichtig.¹⁸

Anschließend verlangt der Art. 79 (1) UZK eine Pflichtverletzung in Bezug auf eine zollrechtliche Verpflichtung. Darin unterscheidet sich der Tatbestand des Art. 79 UZK von dem des Art. 77 UZK. Letzterer erfasst die Zollschuldentstehung bei einem ordnungsmäßigen Verfahrensablauf einer Einfuhr und spielt somit eine essenzielle Rolle bei der Aufgabenerfüllung der europäischen Zollbehörden. Anstelle einer Pflichtverletzung ist hier vor allem eine Überführung zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erforderlich. Ob, wie und wann diese Überführung schlussendlich vorliegt, wurde in

¹⁴ EuGH, Urteil vom 14. Juli 1977 - C-1/77, Juris; vgl. auch Witte in Witte, Unionszollkodex, Art. 5 Rn. 5.

¹⁵ Vgl. *Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, UZK Art. 77 Rn. 7.

¹⁶ Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten, S. 64.

¹⁷ Vgl. *Stein* in Witte, Unionszollkodex, Art. 153 Rn. 8.

¹⁸ Vgl. *Witte* in Witte, Unionszollkodex, Vorbemerkungen zu Art. 77 bis 88, Rn. 22b.

der Vergangenheit ausführlich diskutiert¹⁹, soll hier jedoch nicht weiter ausgeführt werden. Ist ein zollrechtliches Verfahren wie z.B. die Einfuhr bzw. die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr jedoch nicht ordnungsgemäß vonstattengegangen, ist der Art. 79 (1) UZK hinzuzuziehen. Dieser unterscheidet zunächst zwischen einer Pflichtverletzung in Bezug auf Nichtunionswaren im Zollgebiet der Union (lit. a), Nichterfüllungen von Verpflichtungen in Bezug auf die Endverwendung (lit. b) und das Fehlen von Voraussetzungen für die Überführung der Nichtunionsware in ein Zollverfahren (lit. c) wie z.B. die aktive Veredelung. Aufgrund der Relevanz des lit. a, beschränken sich die folgenden Ausführungen ausschließlich auf eben jenen.

Art. 79 (1) a) UZK differenziert selbst noch einmal zwischen Pflichtverletzungen in Bezug auf das Verbringen von Nichtunionswaren, in Bezug auf das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung und Pflichtverletzungen in Bezug auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung oder vorübergehende Verwahrung, Verwendung oder Verwertung.²⁰

2.1.1 Verbringen in das Zollgebiet der Union

Der Begriff des Verbringens selbst ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Damit z.B. das Anschwemmen von Treibgut nicht als ein Verbringen zu bewerten ist, erfordert es eines vom menschlichen Willen getragenen Realaktes.²¹ Gelangt also eine Ware durch ein willentliches Zutun in das Zollgebiet der Union, spricht man von „Verbringen“. Ab dem Zeitpunkt, an dem die betroffene Nichtunionsware die Grenze des Zollgebiets überquert, beginnt das Verbringen. Es endet mit der Gestellung i.S.d. Art. 139 (1) UZK.²² Hierbei ist jedoch wichtig zu verstehen, dass nicht das vorschriftswidrige Verbringen selbst zu einer Zollsschuldentstehung führt, sondern das Nichtbefolgen der während des Verbringens geltenden Verpflichtungen. Diese Verpflichtungen finden sich in dem Titel IV des UZK bzw. in den Art. 127-152 UZK.²³ Wesentliche Pflichten sind dabei insbesondere die

¹⁹ Siehe dazu Ausführungen von *Witte* in *Witte*, Unionszollkodex Art. 77 Rn. 7-11.

²⁰ Vgl. *Bartone* in *Krenzler/Herrmann/Niestedt*, UZK Art. 79 Rn. 2.

²¹ Vgl. *Jatzke* in *Wolffgang/Jatzke*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 28f..

²² Vgl. *Jatzke* in *Wolffgang/Jatzke*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 30.

²³ Vgl. *Witte* in *Witte*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 11; vgl. *Jatzke* in *Wolffgang/Jatzke*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 27.

Beförderungspflicht nach Art. 135 (1) UZK und die Gestellungspflicht nach Art. 139 (1) UZK.²⁴ So hat der Verbringer die Waren grundsätzlich auf den dafür vorgeschriebenen Verkehrswegen zu befördern und schlussendlich der zuständigen Zollstelle mitzuteilen, dass die Waren in das Zollgebiet verbracht worden sind (vgl. Art. 5 Nr. 33 UZK). Diese sogenannten Zollstraßen werden gem. § 2 (4) S. 2 ZollVG im Bundesanzeiger, also öffentlich, bekanntgegeben.

2.1.2 Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung

Daneben führt auch ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung zu einer Zollschuldentstehung nach Art. 79 (1) a) 2. Alt. UZK. Was genau unter „Entziehen“ zu verstehen ist, hat der EuGH schon 2001 festgelegt. Demnach ist eine Entziehung „[...] jede Handlung [...], die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware [...] gehindert wird.“²⁵ Ein Entziehen ist jedoch erst möglich, wenn die Zollbehörden die Möglichkeit hatten, Kontrollen z.B. in Form einer Beschau durchzuführen.²⁶ Dies ist erst nach der oben beschriebenen Gestellung der Fall. Auch hier greift wieder das Prinzip aus 2.1.1. Nicht die Entziehungshandlung selbst führt zu der Zollschuldentstehung, sondern es bedarf einer Pflicht, sicherzustellen, dass die Waren nicht aus der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Der UZK enthält eine solche Pflicht jedoch nur für die vorübergehende Verwahrung (siehe Art. 147 (3) a) UZK) und für das Zolllager (siehe Art. 242 (1) a) UZK).²⁷ Eine allgemeine Pflicht dafür, dass die Waren nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden dürfen, liegt nämlich nicht vor.²⁸ Die sich daraus teilweise ergebene Gesetzeslücke soll hier nicht weiter behandelt werden.

Mit dem Statuswechsel einer Nichtunionsware zu einer Unionsware durch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr endet die zollamtliche Überwachung. Eine Entziehung aus jener scheidet danach somit aus.

²⁴ Vgl. *Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, UZK Art. 79 Rn. 11.

²⁵ EuGH, Urteil vom 01.02.2001 - C-66/99 Rn. 47, Juris.

²⁶ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 61.

²⁷ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 53.

²⁸ Vgl. *Witte* in Witte, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 64.; a.A. FG Hamburg, Beschl. vom 26. Juni 2017 - 4 V 52/17, Juris.

2.2 Die örtliche Zuständigkeit

Während der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung und die Person des Zollschuldners mit dem Zollschuldentstehungstatbestand in dem Art. 79 UZK geregelt sind, finden sich die Vorschriften für den Ort des Entstehens der Zollschuld separat in Art. 87 UZK. Dies hat unter anderem den Grund, dass dieser auf beide Entstehungstatbestände, nämlich Art. 77 und 79 UZK, Anwendung findet. Den Ort des Entstehens der Zollschuld zu bestimmen ist insofern wichtig, dass davon abhängt, welcher Mitgliedsstaat der EU örtlich für die Erhebung der Abgaben zuständig ist.²⁹ Seit dem 1. Juli 1968 gilt das Prinzip des freien Warenverkehrs, das in den Art. 26 i.V.m. Art. 28 bis 37 AEUV verankert ist.³⁰ Dies hat zur Folge, dass mehrere Mitgliedstaaten bei einem grenzüberschreitenden Warenverkehr beteiligt sein können, sodass eine klare Festlegung der Zuständigkeit notwendig ist.³¹

Welche einzelne Zollbehörde schlussendlich für die Erhebung zuständig ist, wird nicht durch die EU, sondern durch die Mitgliedstaaten selbst bestimmt.³²

Liegt eine Pflichtverletzung vor, also ein Fall von Art. 79 UZK, entsteht die Zollschuld an eben jenem Ort, an dem die Pflichtverletzung begangen worden ist, Art. 87 (1) UAbs. 2 UZK. Daraus ergibt sich, dass im Falle eines vorschriftswidrigen Verbringens die Zollschuld in dem Mitgliedsstaat entsteht, in dem die Ware das erste Mal in das Zollgebiet der Union gelangt ist. Hierbei ist es grds. unerheblich, ob die Ware anschließend in einen anderen Mitgliedsstaat befördert wurde.³³ Die Erhebungskompetenz bleibt bei diesem Mitgliedsstaat. Gleiches gilt auch bei einem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung. Der Mitgliedsstaat, in dem diese Entziehungshandlung stattgefunden hat, besitzt die Erhebungskompetenz für die Zollschuld, vorausgesetzt, der genaue Ort der Entziehungshandlung

²⁹ Vgl. *Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, UZK Art. 87 Rn. 1.

³⁰ Vgl. *Martinello*, Freier Warenverkehr, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/38/der-freie-warenverkehr> (Stand: 30.07.2024).

³¹ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 3.

³² Vgl. Traub in Witte, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 1.

³³ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 29.

kann auch bestimmt werden. Kann dieser Ort nicht genau bestimmt werden, findet Art. 87 (1) UAbs. 3 UZK Anwendung.³⁴

Genau diese Problematik ergibt sich oftmals bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK. Es ist nicht selten der Fall, dass die Pflichtverletzung nicht am Entstehungsort, sondern in einem anderem Mitgliedsstaat festgestellt wird. Vor allem bei Einfuhren von kleinerem Umfang gestaltet sich die Feststellung oftmals schwieriger. Um in einem solchen Fall die Zollerhebung zu vereinfachen, wurde mit dem Art. 87 (4) UZK eine Fiktion für Bagatellfälle geschaffen.³⁵

2.3 Fiktion nach Art. 87 (4) UZK

Art. 87 (4) UZK hebt den Grundsatz, dass der Ort der Tatbestandsverwirklichung einer Pflichtverletzung maßgeblich für den Ort der Zollschuldentstehung ist, in einigen Fällen auf. Dazu müssen folgende Voraussetzung erfüllt sein. Zunächst muss eine Zollschuld nach Art. 79 UZK entstanden sein.³⁶ Dass diese Zollschuld in einem Mitgliedsstaat entstanden ist, muss nun von einer Zollbehörde innerhalb eines anderen Mitgliedsstaates festgestellt werden. Hierbei ist wichtig zu betonen, dass der genaue tatsächliche Entstehungsort der Zollschuld ermittelt werden muss. Kann dieser nämlich nicht ermittelt werden, greift die Fiktion nach Art. 87 (4) UZK nicht und es ist stattdessen Art. 87 (1) UAbs. 3 UZK anzuwenden.³⁷ Schlussendlich muss der entstandene Einfuhrabgabenbetrag geringer als 10.000 EUR sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, so gilt nicht der Mitgliedsstaat, in dem Pflichtverletzung begangen wurde, als Entstehungsort für die Zollschuld, sondern eben jener Mitgliedsstaat in, dem die Pflichtverletzung festgestellt wurde.³⁸ Dies wirkt sich auf die Zuständigkeit und somit auch auf die Erhebungskompetenz aus. Ein einfaches Beispiel für die Anwendbarkeit dieser Fiktion lässt sich durch eine vorschriftswidrige Verbringung darstellen. Person X führt Nichtunionswaren über Polen in das Zollgebiet der Union ein. Dabei verletzt er seine Pflichten in Bezug auf die Verbringung,

³⁴ Vgl. *Bartone* in Krenzler/Herrmann/Niestedt, UZK Art. 87 Rn. 9.

³⁵ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 47.

³⁶ Der Gesetzeswortlaut spricht auch von einer Zollschuld nach Art. 82 UZK. Dies bleibt hier jedoch unberücksichtigt.

³⁷ Vgl. *Jatzke* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 48.

³⁸ Vgl. *Traub* in Witte, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 19.

sodass eine Zollschuld nach Art. 79 UZK entsteht. Anschließend transportiert er dieselben Waren weiter nach Deutschland, wo diese Zollschuldentstehung schließlich beispielsweise im Rahmen einer zufälligen Verkehrskontrolle festgestellt wird. Die Erhebungskompetenz liegt nun nicht bei Polen, sondern bei Deutschland. Der Tatbestand von Art. 87 (4) UZK ist erfüllt, sofern der Einfuhrabgabenbetrag weniger als 10.000 EUR beträgt.

Sinn und Zweck dieser Fiktion ist einzig, die Verwaltungstätigkeiten für die Erhebung der Zollschuld zu vereinfachen. Zollschuldrechtlich hat diese Norm sonst keine weitere Relevanz. Dies liegt vor allem daran, dass alle in den Mitgliedstaaten erhobenen Zölle in den Haushalt der EU und nicht des jeweiligen Mitgliedsstaates fließen.³⁹ Insofern ist es irrelevant, in welchem Mitgliedsstaat die Zollschuld schlussendlich erhoben wird.

3 Die Einfuhrumsatzsteuer

Bei der Einfuhrumsatzsteuer verhält sich dies jedoch anders. Um diese Differenz zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zollschuld genauer zu verstehen, ist zunächst eine Einführung in erstere erforderlich. Diese wird neben der Zollschuld bei Einführen aus Drittländern erhoben. Der Begriff „Einfuhrumsatzsteuer“ ist zunächst irreführend. Das Unionsrecht kennt diesen Begriff nämlich nicht. Dieses spricht von einer Mehrwertsteuer bzw. einer Einfuhrmehrwertsteuer, wobei das gleiche gemeint ist.⁴⁰ So bestimmt Art. 2 (1) d) MwStSystRL folgendes:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze: [...] die Einfuhr von Gegenständen.“

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass es sich bei der MwStSystRL um eine Richtlinie (RL 2006/112/EG) handelt und nicht wie bei dem für die Zollschuld geltenden UZK um eine Verordnung. Beide sind Formen des Sekundärrechts des Unionsrechts. Eine Verordnung unterscheidet sich von einer Richtlinie insofern, dass sie unmittelbare Geltung in jedem Mitgliedsstaat hat, Art. 288 (2) AEUV. Eine Richtlinie hingegen gilt nicht unmittelbar, sondern bedarf einer Umsetzung in nationales Recht, Art. 288 (3) AEUV. Eine solche Umsetzung wurde in Deutschland im Rahmen des

³⁹ Vgl. Traub in Witte, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 21.

⁴⁰ Vgl. Jatzke in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz § 21 Rn. 4.

Umsatzsteuergesetzes realisiert. Vor allem § 21 (2) UStG ist hierbei ausschlaggebend. So entsteht gem. §§ 13 (2), 21 (2) UStG die Einfuhrumsatzsteuer in sinngemäßer Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften. Doch das bedeutet nicht, dass Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer immer miteinander einhergehen. Stattdessen ist stets eine separate Prüfung nötig.⁴¹ Aufgrund der Relevanz wird sich auch hier auf die Einfuhrumsatzsteuerentstehung bei einer Pflichtverletzung beschränkt.

3.1 Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

Damit die EUSt überhaupt erst entstehen kann, muss das Gesetz, welches diese regelt, also das UStG, anwendbar sein. Bzgl. der Einfuhrumsatzsteuer ist dafür ein steuerbarer Umsatz nach § 1 (1) Nr. 4 UStG notwendig. So unterliegt die „Einfuhr von Gegenständen im Inland“ der Einfuhrumsatzsteuer.

3.1.1 Begriff des Gegenstandes

Was ein Gegenstand ist, lässt sich schnell klären. Zwar enthält das UStG selbst keine Definition für den Begriff „Gegenstand“, jedoch kann hierbei auf die Definition des Warenbegriff aus dem Zollrecht zurückgegriffen werden.⁴²

3.1.2 Einfuhr im Inland

Wann eine Einfuhr im Inland vorliegt, war in der Vergangenheit Streitfrage zahlreicher EuGH-Urteile. Denn auch den Begriff der Einfuhr definiert das UStG nicht.⁴³ Fündig wird man erst durch einen Blick in die MwStSystRL. Gem. Art. 30 MwStSystRL ist die Einfuhr „die Verbringung eines Gegenstandes, [...], in die Gemeinschaft.“

Damit ist gemeint, dass der betroffenen Gegenstand tatsächlich in das Zollgebiet der Union gelangt.⁴⁴ Nach heutiger Auffassung ist jedoch vor allem das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Integration der Ware in den Wirtschaftskreislauf von besonderer Bedeutung. Die Entwicklung dieses Tatbestandsmerkmals bis zu dem Urteil des EuGH C-7/20 soll im Folgenden kurz dargelegt werden.

⁴¹ Vgl. *Witte* in *Witte*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 358.

⁴² Vgl. *Witte* in *Witte*, Unionszollkodex Art. 79 Rn. 367; siehe Ausführungen zu dem Warenbegriff unter 2.1.

⁴³ Vgl. *Hamster* in *Weymüller*, BeckOK UStG § 21 Rn. 18.

⁴⁴ Vgl. *Peltner* in *Weymüller*, BeckOK UStG § 1 Rn. 144.

3.1.2.1 Rechtsansicht vor Eurogate

Vor der Rechtssache Eurogate II war man sich bzgl. des Verhältnisses von Einfuhrumsatzsteuer und Zollschuld einig. Entsteht die Zollschuld aufgrund einer zollrechtlichen Pflichtverletzung gem. Art. 79 UZK, so entsteht auch die Einfuhrumsatzsteuer.⁴⁵ Im Jahr 2012 war sich der BFH noch sicher, dass eine Schaffung eines ungeschriebenen Tatbestandmerkmals, wie das der Integration der Ware in Wirtschaftskreislauf, der Parallelität von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer widersprechen würde.⁴⁶ Anlass für diesen Gleichlauf sah das BFH in dem Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL, der für den BFH die Rolle eines Generalverweises einnahm.⁴⁷ Das FG Hamburg sprach davon, dass „[e]ine solche Auslegung [...] zum anderen auch nicht praktikabel [wäre] und [...] zu sinnwidrigen Ergebnissen führen [würde]“.⁴⁸ Dieser Gedanke wurde laut *Bender* sogar noch von dem EuGH geschützt. So habe sich der EuGH in den Rechtssachen *Harry Winston*⁴⁹ und *X*⁵⁰ auf eben jene Akzessorietät von Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer gestützt.⁵¹

3.1.2.2 Revolution durch Eurogate

Durch das Eurogate II-Urteil des EuGH markierte eine grundlegende Abkehr von dieser Auffassung. Ausgangspunkt dieses Urteils war eine verspätete Entnahme aus einem Zolllager zur Wiederausfuhr, wodurch eine Zollschuld gem. Art. 79 (1) a) Alt. 3 UZK entstand. Das zuständige FG Hamburg übernahm den bis dahin geltenden Grundgedanken der Akzessorietät von Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer und setzte mithin auch die Einfuhrumsatzsteuer fest.⁵² Der EuGH distanzierte sich jedoch schließlich von der Entscheidung des

⁴⁵ Vgl. *Harksen* in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz § 21 Rn.

⁴⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 22. Februar 2012 - VII B 17/11, Juris, Rn. 7.

⁴⁷ Vgl. *Bender* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG § 21 Rn. 219; siehe auch Kock, ZfZ 2012, 38 (42).

⁴⁸ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 25. November 2011, 4 K 284/09, Juris, Rn. 83.

⁴⁹ EuGH, Urteil vom 11. Juli 2013, C-273/12, Juris.

⁵⁰ EuGH, Urteil vom 15. Mai 2014 - C-480/12, Juris.

⁵¹ Vgl. *Bender* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG § 21 Rn. 225.

⁵² Vgl. FG Hamburg, Vorlegeschluss vom 18. Februar 2014 - 4 K 130/12, Rn. 2, Juris.

FG Hamburg. Durch die Eurogate II-Rechtsprechung⁵³ schuf er schließlich ein neues ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal. Für den steuerbaren Umsatz soll es maßgeblich darauf ankommen, ob der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf der Union integriert ist.⁵⁴ Damit hat der EuGH dafür gesorgt, dass auf die Zollschuld nicht zwangsläufig automatisch die Einfuhrumsatzsteuer folgt.

Die Bedeutung dieses Tatbestandsmerkmals in Fällen einer zollrechtlichen Pflichtverletzung und einer damit einhergehenden Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK hat der EuGH nochmals durch das FedEx-Urteil deutlich gemacht. Demnach ist grds. anzunehmen, dass ein vorschriftswidriges Verbringen oder ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung zu einer Integration in den Warenwirtschaftskreislauf führt.⁵⁵ Der EuGH führt weiter aus, dass diese Vermutung widerlegbar ist, falls der betroffene Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat zu dessen Verbrauch weiterbefördert wurde.⁵⁶ Diese Widerlegbarkeit ergibt sich aus Art. 61 MwStSystRL. Das hat zur Folge, dass im Einzelfall entschieden werden muss, ob eine Integration in den Wirtschaftskreislauf vorliegt. Was genau jedoch eine Integration in den Wirtschaftskreislauf bedeutet, war in der Literatur umstritten. Denn wann genau diese Integration vorliegt ist nicht konsequent geregelt.⁵⁷

Das FG München versuchte sich 2019 an einer Arbeitsdefinition für eine Integration in den Wirtschaftskreislauf und stellte fest, dass „Gegenstände [...] insbesondere dann in den Wirtschaftskreislauf der EU [gelangen], wenn ihre Verwendung die Güter-, Dienstleistungs- und Geldbewegungen zwischen den Wirtschaftssubjekten [...] beeinflusst.“⁵⁸ Ein Jahr später unternahm auch das FG Hamburg einen Versuch, die Integration in den Wirtschaftskreislauf zu konkretisieren. Es stellt dabei auf die Relevanz des Binnenmarktes ab und sieht das Tatbestandsmerkmal dann als erfüllt an, wenn die Ware insofern behandelt wurde, dass ein steuerbarer Umsatz

⁵³ EuGH, Urteil vom 2. Juni 2016 - C-226/14, Juris.

⁵⁴ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2019, 133 (136).

⁵⁵ EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - C-26/18 Rn. 46, Juris; siehe auch *Hamster* in Weymüller, BeckOK UStG § 21 Rn. 19.1.

⁵⁶ EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - C-26/18 Rn. 48, Juris.

⁵⁷ Vgl. *Bender*, UR 2019, 641 (647).

⁵⁸ FG München, Urteil vom 9. April 2019 – 14 K 2649/16, Rn. 22, Juris.

entstanden ist oder entstehen wird. Vor allem wenn die Ware Subjekt einer Lieferung oder Dienstleistung ist, soll dies erfüllt sein.⁵⁹ Einen gänzlich anderes Verständnis von der Eurogate-II Rechtsprechung hat *Schrömbges*. Dieser verweist auf den Aspekt des tatsächlichen Verbrauchens, welches maßgeblich für die Integration in den Wirtschaftskreislauf sein soll.⁶⁰ *Schrömbges* hat schon im Jahre 2010 auf diesen Gedanken aufmerksam gemacht.⁶¹ Er verweist dabei insbesondere auf den verbrauchssteuerlichen Charakter der Einfuhrumsatzsteuer. Schließlich ist sie gem. § 21 (1) UStG eine Verbrauchssteuer. In den folgenden Jahren hat *Schrömbges* oftmals das seiner Ansicht nach mangelnde Verständnis verschiedener FG für die umsatzsteuerliche Einfuhr bemängelt.⁶²

Inwiefern der EuGH dazu Stellung genommen hat, soll später bei der Bearbeitung des Urteils des EuGH C-7/20 behandelt werden.

3.2 Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer

Im Anschluss an die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ist auch zu prüfen, wo die Einfuhrumsatzsteuer entsteht.

Art. 60 f. MwStSystRL enthalten entsprechende Regelungen zu dem Ort der umsatzsteuerlichen Einfuhr. So erfolgt die Einfuhr in jenem Mitgliedsstaat, in dem er sich bei der Verbringung in die Gemeinschaft befindet. Folgt man der überholten Ansicht der Gleichschaltung von Einfuhrumsatzsteuer und Zoll, dann ist Art. 87 UZK gem. § 21 (2) UStG sinngemäß anzuwenden, sodass Zoll und Einfuhrumsatzsteuer am selben Ort entstehen. Seit der FedEx-Rechtssache ist jedoch klar, dass der Ort der Einfuhrumsatzsteuer von dem Ort der Zollschuld abweichen kann.⁶³ Statt den Art. 87 UZK uneingeschränkt anzuwenden, liegt es bei den FG, den Einfuhrort im Einzelfall zu bestimmen. Dass es dabei aufgrund der oben beschriebenen

⁵⁹ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 14.01.2020 - 4 K 123/15, Juris; vgl. auch *Bender* in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuergesetz § 21 Rn. 301ff..

⁶⁰ Vgl. *Schrömbges*, ZfZ 2019, 257 (257).

⁶¹ Vgl. *Schrömbges*, ZfZ 2010, 313 (317).

⁶² Siehe dazu z.B.: *Schrömbges*, MwStR 2024, 128 (130).

⁶³ Vgl. *Witte* in Witte, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 2.

unterschiedlichen Ansichten zu Unklarheiten kommen kann, war nicht von der Hand zu weisen.⁶⁴

Zunächst ist es jedoch wichtig, zu verstehen, wieso der Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer von solch besonderer Bedeutung ist. Anders als der Zoll ist die Einfuhrumsatzsteuer wie schon erwähnt nicht von Art. 5 Nr. 20 UZK umfasst.⁶⁵ Stattdessen ist sie als eine nationale Abgabe von § 1 (1) S. 3 ZollVG erfasst.⁶⁶ Als solche steht sie dem erhebenden Mitgliedsstaat zu und fließt nicht wie der Zoll in den Haushalt der EU. Somit besteht ein grundlegendes Interesse daran, die Einfuhrumsatzsteuer festzusetzen. Im Vergleich: Im Jahr 2023 hat der deutsche Zoll insgesamt 5,7 Mrd. EUR Zölle erhoben. Dem gegenüber steht eine Erhebung von der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 78,8 Mrd. EUR.⁶⁷ Dies entspricht ca. dem Dreifachen dessen, was 2023 in der gesamten EU an Zöllen erhoben wurde.⁶⁸ Es besteht also ein jeweiliges Interesse daran, die Einfuhrumsatzsteuer selber festzusetzen. Vor allem wenn einem die Erhebungskompetenz der Zollschild durch die Fiktion nach Art. 87 (4) UZK übertragen wurde, besteht doch zumindest der Gedanke, diese Fiktion auch auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden, sodass die Einfuhrumsatzsteuer in den eigenen Haushalt fließt. In eben einer solchen Situation befand sich unter anderem das FG Düsseldorf im Jahre 2019. Es folgt eine Darstellung des zugrunde liegenden Sachverhaltes und der vom FG Düsseldorf erkannten Problematik.

4 Das erste Urteil: C-7/20

Ausgangspunkt des Urteils war ein Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf vom 11.12.2019.⁶⁹ Dabei zweifelte dieses das Vorgehen des

⁶⁴ Vgl. *Schoenfeld*, ZfZ 2019, 231 (236).

⁶⁵ Vgl. *Harksen* in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz § 21 Rn. 211.

⁶⁶ Vgl. *Witte* in Witte, Unionszollkodex, Art. 5 Rn. 5 „Einfuhrabgaben“.

⁶⁷ Vgl. Generalzolldirektion, Zolljahresstatistik 2023, Einnahmen, https://www.zoll.de/DE/Presse/Zolljahresstatistik_2023/_funktionen/faq_2_einnahmen.html?faqCalledDoc=495106 (Stand: 30.07.2024).

⁶⁸ Vgl. Die EU-Zollunion – einzigartig, https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/eu-customs-union-unique-world_de (Stand: 30.07.2024).

⁶⁹ FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 - 4 K 473/19 Z, Juris.

HZA bzgl. der Festsetzung des Einfuhrumsatzsteuer an. Ihm lag folgender Sachverhalt zugrunde.

4.1 Sachverhalt

Im Jahr 2017 verbrachte der Kläger einen PKW aus der Türkei nach Deutschland. Dabei durchfuhr er sowohl Bulgarien, Serbien, Ungarn als auch Österreich. Er versäumte es jedoch, den PKW bei Überschreitung der Grenze des Zollgebietes beim jeweiligen Zollamt zu stellen, sodass eine Zollschuld nach Art. 79 (1) a) UZK beim Überschreiten der Grenze in Bulgarien entstanden ist. Diese Pflichtverletzung wurde schließlich erst in Deutschland festgestellt. Aufgrund der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK war das beklagte HZA in Deutschland für die Erhebung der Zollschuld zuständig, da die Zollschuld mit 1.589 EUR unter der Grenze von 10.000 EUR lag.⁷⁰ Zusätzlich zu dem Zoll erhob das HZA auch die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 3.321,01 EUR. Dies begründete es mit dem § 21 (2) UStG und der einhergehenden sinnngemäßen Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften.⁷¹ Ein paar Monate später verbrachte der Kläger den PKW zurück in die Türkei, um ihn dort zu verkaufen.

Das Vorgehen des HZA hinsichtlich der Erhebung der Zollschuld war korrekt. Darin bestanden keine Zweifel.⁷² Das FG hatte jedoch Zweifel am Vorgehen bzgl. der Einfuhrumsatzsteuer. In dem Punkt, dass eine Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist, waren sich alle beteiligten Parteien einig.⁷³ Die Uneinigkeit bestand in der Identifizierung des Einfuhrortes bzgl. der Einfuhrumsatzsteuer. Das FG Düsseldorf vertrat die Meinung, dass die Einfuhr in Bulgarien erfolgte, sodass die deutsche Zollverwaltung keine Erhebungskompetenz für die Einfuhrumsatzsteuer besaß.⁷⁴ Insofern wäre der Klage in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer stattzugeben. Aus Sicht des FG Düsseldorf liegt die einzige Möglichkeit, wie die Erhebungskompetenz für die Einfuhrumsatzsteuer bei Deutschland liegen kann, in der

⁷⁰ FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 - 4 K 473/19 Z, Rn. 6 ff., Juris.

⁷¹ FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 - 4 K 473/19 Z, Juris, Rn. 4.

⁷² Vgl. *Bender*, UR 2020, 310 (312).

⁷³ Vgl. *Bender*, UR 2021, 323 (325).

⁷⁴ FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 - 4 K 473/19 Z, Rn. 17, Juris.

potenziellen Anwendung des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer.

4.2 Frühere Rechtsprechung des BFH

Diesbezüglich hatte sich der BFH schon 2008 geäußert. Damals fand noch die Vorgängervorschrift von Art. 87 (4) UZK, Art. 215 (4) ZK, Anwendung. Inhaltlich regelten beide Vorschriften die gleiche Fiktion, mit dem Unterschied, dass die Schwelle statt bei 10.000 EUR bei 5.000 EUR lag. So vertrat der BFH die Ansicht, dass die Fiktion nach Art. 215 (4) ZK gem. § 21 (2) UStG auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden sei. Er schrieb:

„Es spricht aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nichts dagegen, diese für Bagatellbeträge geltende gesetzliche Fiktion auch auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden.“⁷⁵

Diese Ansicht bestätigte der BFH nochmals im Jahre 2012⁷⁶ und begründete dies mit dem Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL als allumfassende Verweisungsnorm. Das FG Düsseldorf zweifelte diese etablierte Sichtweise mit Blick auf die EuGH-Urteile Eurogate II und FedEx nun jedoch an. Es untersuchte nämlich die MwStSystRL nach einer Vorschrift, die eben jene weite Anwendung des Art. 87 (4) UZK anordnet. Art. 30 MwStSystRL, der die Einfuhr von Gegenständen bestimmt, äußert sich nicht zu einer Fiktion oder einer Zuständigkeitsverschiebung. Auch der Art. 60 MwStSystRL, welcher den Ort der Einfuhr bestimmen soll, enthält keine Ausführungen zu einer Anwendbarkeit von Art. 87 (4) UZK. Die einzige Möglichkeit, die analoge Verwendung des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer zu begründen, ist es, den Ausführungen des BFH Folge zu leisten und die analoge Verwendung mit dem Art. 71 (2) UAbs. 2 MwStSystRL zu begründen.⁷⁷ Dagegen spricht nach Auffassung des FG Düsseldorf allerdings, dass sich Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL nicht auf den Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer beziehe, sondern lediglich Ausführungen bzgl. des Steuertatbestandes und Steueranspruches beinhalte.⁷⁸ Damit distanziert sich das FG Düsseldorf eindeutig von der Rechtsprechung des BFH. In Anbetracht

⁷⁵ BFH, Urteil vom 06. Mai 2008 - VII R 30/07, Juris, Rn. 11.

⁷⁶ BFH, Urteil vom 22. Mai 2012 – VII R 50/11, Juris, Rn. 9.

⁷⁷ Vgl. *Bender*, UR 2021, 323 (325).

⁷⁸ Vgl. FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 - 4 K 473/19 Z, Rn. 19, Juris.

dieser Rechtsunsicherheit entschloss sich das FG Düsseldorf schließlich, dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung i.S.d. Art. 267 UAbs. 2 AEUV vorzulegen. Es fragte u.a., ob der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL insofern auszulegen ist, dass Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden ist. Hierbei sei anzumerken, dass dies nicht das erste Mal war, dass ein deutsches FG vor dieser Problematik stand. Schon im Jahre 2016 hat sich das FG Hessen einer ähnlichen Frage beschäftigt. Es sah jedoch keinen Anlass, den EuGH diese Frage zu stellen, da es dessen Ansicht nach offensichtlich war, dass Art. 70, 71 MwStSystRL nur den Zeitpunkt der Einfuhrumsatzsteuerentstehung regeln.⁷⁹

4.3 Die Entscheidung des EuGH

Das EuGH-Urteil C-7/20 vom 03.03.2021 sollte schließlich die Frage des FG Düsseldorf beantworten. Zunächst geht der EuGH auf den Zusammenhang zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zollschuld ein. Diese seien „[...] hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar, als sie durch die Einfuhr der Waren in die Union und ihre anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen.“⁸⁰ Ausgangspunkt für diesen Gleichlauf sei der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL. Der Art. 87 (4) UZK wird hierbei nicht genannt, was doch zumindest verwundert, so hat das FG Düsseldorf ausdrücklich nach dessen Anwendung gefragt. Stattdessen geht der EuGH im Folgenden auf die Rechtssache FedEx ein und sieht Gemeinsamkeiten zwischen dem Sachverhalt FedEx und dem Sachverhalt des Vorlagebeschlusses des FG Düsseldorf. In beiden Fällen sei die betroffene Ware Teil eines Transits zwischen zwei Mitgliedstaaten. In der Rechtssache FedEx war bzgl. Nichtunionswaren eine zollrechtliche Pflichtverletzung in Deutschland begangen worden. Da aber die Waren in diesem Fall anschließend nach Griechenland als endgültiger Bestimmungsort befördert wurden, entschied der EuGH, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Griechenland entstanden ist.⁸¹ So kommt der EuGH zu dem Schluss, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht in Bulgarien, sondern in Deutschland entstanden sei, da der PKW eben dort in den Wirtschaftskreislauf der

⁷⁹ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2020, 462 (464).

⁸⁰ EuGH, Urteil vom 03. März 2021 – C-7/20, Juris, Rn. 29.

⁸¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 – C-26/18, Juris, Rn. 53.

Union eingetreten sei, weil der PKW tatsächlich erst in Deutschland benutzt wurde.⁸²

Hierbei sei anzumerken, dass diese Ansicht elementar für die Berechtigung der Vorlagefrage ist. Zur Erinnerung: Das FG Düsseldorf ist davon ausgegangen, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Bulgarien und nicht in Deutschland entstanden ist. Dies war der Grund, warum das FG Düsseldorf überhaupt erst den Art. 87 (4) UZK in Erwägung zog. Geht man nämlich wie der EuGH davon aus, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland entstanden ist, bedarf es der Anwendung der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK nicht, um die Zuständigkeit für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer bei dem deutschen Zoll zu sehen.⁸³

4.4 Unterschiedliche Reaktionen

In der Literatur stieß dieses Urteil auf diverse Reaktionen und wurde intensiv diskutiert. Hierbei ist es von Vorteil, sich die verschiedenen Auffassungen vor Augen zu führen, um die Auswirkung und die Bedeutung dieses Urteils besser zu verstehen.

Nach *Bender* ist dieses Urteil maßgeblich unzureichend. Er hatte sich vom EuGH erhofft, dass dieser näher auf den Anwendungsbereich des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL eingehen würde.⁸⁴ Stattdessen hat der EuGH die Vorlagefrage des FG Düsseldorf seiner Meinung nach überhaupt nicht beantwortet.⁸⁵ Vor allem kritisiert er die für ihn verwunderliche Gleichstellung des Ausgangsfalles mit der Rechtssache FedEx und der damit einhergehenden Entscheidung, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland ist. Für ihn unterscheiden sich die beiden Sachverhalte nämlich in folgendem Aspekt. Handelte es sich in der Rechtssache FedEx um ruhende Waren, so ginge es im Unterschied dazu bei der Vorlagefrage des FG Düsseldorf um keine ruhende Ware, sondern um ein Transportmittel, das als solches auch genutzt wurde.⁸⁶ Somit müsste der der Vorlagefrage des FG Düsseldorf zugrunde liegende PKW eigentlich mit dem Flugzeug, welches die Waren aus der Rechtssache FedEx nach

⁸² EuGH, Urteil vom 03. März 2021 – C-7/20, Juris, Rn. 35.

⁸³ Vgl. *Bender*, UR 2021 323 (325).

⁸⁴ Vgl. *Bender*, UR 2021 323 (326).

⁸⁵ Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (129).

⁸⁶ Vgl. *Bender*, AW-Prax 2021, 243 (246).

Griechenland beförderte, verglichen werden.⁸⁷ Des Weiteren stellt *Bender* die Schlussfolgerung des EuGH bzgl. des Entstehungsortes der Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland in Frage. Für ihn stellt allein schon der Gebrauch des PKW durch den Kläger als Transportmittel, um aus der Türkei nach Deutschland zu kommen, ein Benutzen dar, welches eine Integration in den Wirtschaftskreislauf begründet. Auch *Robisch* machte auf diese Problematik aufmerksam.⁸⁸ Insofern wäre die Einfuhrumsatzsteuer schon in Bulgarien entstanden, womit sich *Bender* der vorangegangenen Ansicht des FG Düsseldorf bzgl. des Einfuhrortes anschließt.⁸⁹

Neben *Bender* brachten auch unter anderem *Schrömbges* und *Gesinn* ihre Ansicht zu dem Urteil C-7/20 zum Ausdruck. Im Gegensatz zu *Bender* vertraten die beiden die Ansicht, der EuGH habe die Frage des FG Düsseldorf insofern beantwortet⁹⁰, dass es auf die konkrete Beantwortung der Vorlagefrage hinsichtlich des Art. 87 (4) UZK nicht ankommt. Dies ist dem geschuldet, dass *Gesinn* und *Schrömbges* dem EuGH zustimmen und den Ort der Einfuhr in Deutschland und nicht in Bulgarien verorten. Sie sehen dies als eine konsequente Fortsetzung der Eurogate II Rechtsprechung.⁹¹ So führt *Gesinn* aus, dass dieses Urteil deutlich mache, dass eine Einfuhr nur bejaht werden kann, wenn eine Integration in den Wirtschaftskreislauf vorliegt. Für diese Integration sei vor allem der endgültige Gebrauch maßgeblich. D.h. eine Integration in den Wirtschaftskreislauf finde erst in jenem Mitgliedsstaat statt, der Bestimmungsmitgliedsstaat der betroffenen Ware ist. Wendet man dies auf den vorangegangenen Sachverhalt an, so erlischt die von *Bender* angesprochene Problematik bzgl. des Verwendens des PKW als Transportmittel. Schließlich war Deutschland der Bestimmungsmitgliedsstaat des PKW. Er war dazu bestimmt, in Deutschland als solcher verwendet zu werden. Zusätzlich kritisiert *Schrömbges*, dass bei der Auslegung des FG Düsseldorf eigentlich auch ein Erlöschen der Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 124 (1) k) UZK hätte geprüft werden müssen.⁹²

⁸⁷ Vgl. *Bender*, UR 2021, 323 (327).

⁸⁸ Vgl. *Robisch* in Bunjes/Robisch, UStG, § 21 Rn. 5j.

⁸⁹ Vgl. *Bender*, UR 2021, 323 (327).

⁹⁰ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2022, 874 (876).

⁹¹ Vgl. *Gesinn*, AW-Prax 2021, 332 (333).

⁹² Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2020, 462 (465).

Denn der Kläger hatte den PKW zurück in die Türkei verbracht und dort verkauft. Ausführungen dazu würden jedoch von der ursprünglichen Frage dieser Arbeit abweichen, sodass auf eine Ausarbeitung diesbezüglich verzichtet wird.

4.5 Auswirkungen des Urteils

Die Auswirkungen des Urteils auf die Anwendung des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer bleiben zunächst überschaubar. Schließlich ist der EuGH nicht direkt auf Art. 87 (4) UZK eingegangen. Selbst *Gesinn* schreibt, dass „der EuGH den Art. 87 Abs. 4 UZK nicht berücksichtigte“.⁹³ Diese Tatsache ist aber keinesfalls so enttäuschend, wie es *Bender* versucht, aussehen zu lassen.⁹⁴ Warum dies so ist, schaffen *Gesinn* und *Schrömbges* in ihren Ausführungen ausführlich darzulegen. Der EuGH hatte keinen Anlass für weitere Ausführungen. In seinem Urteil erklärt der EuGH auch selbst, wieso solche Ausführungen fehlen. Dabei äußert sich der EuGH erfreulicherweise das erste Mal seit der Eurogate-II Rechtsprechung eindeutig zu der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer und der Integration in den Wirtschaftskreislauf. So lassen sich mehrere Erkenntnisse aus dem Urteil des EuGH ziehen. Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es maßgeblich auf die Integration in den Wirtschaftskreislauf an. Vor allem bei einer pflichtwidrigen Einfuhr ist der Ort der Integration in den Wirtschaftskreislauf für den Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer maßgeblich. Dies ist somit auch entscheidend für die Frage, welcher Mitgliedstaat für die Erhebung zuständig ist. Die Integration in den Wirtschaftskreislauf liegt dort, wo der tatsächliche Endverbrauch der Ware vorgesehen ist. Anhand dieser Schlussfolgerungen lässt sich auch *Benders* Einwand bzgl. des Unterschiedes zwischen ruhenden Waren und „Transitwaren“ beantworten. Auf die Differenzierung kommt es nämlich nicht an. Wichtig ist allein die Frage, wo der Endverbrauch der Ware vorgesehen ist. Diese Ansicht macht der EuGH durch die Entscheidung, dass Deutschland Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer für den PKW ist, mehr als deutlich. Damit stimmt der EuGH der oben beschriebenen Auslegung zu der Integration in den Wirtschaftskreislauf von *Schrömbges* zu⁹⁵ und ist somit seiner Prämisse weiter gefolgt, die Einfuhrumsatzsteuer von der Zollschuld abzugrenzen.

⁹³ Vgl. *Gesinn*, AW-Prax 2021, 332 (332).

⁹⁴ Vgl. *Bender*, UR 2021, 323 (326ff.).

⁹⁵ Siehe Ausführungen unter 3.1.2.2.

Aufgrund dieser Antwort des EuGH sah sich das FG Düsseldorf gezwungen, ein abschließendes Urteil in dieser Rechtssache zu erarbeiten. Eben jener abschließender Gerichtsbescheid verwundert doch. So schreibt das FG:

*„Die Einfuhrumsatzsteuer gilt schließlich in entsprechender Anwendung des Art. 87 Abs. 4 UZK als in Deutschland entstanden.“*⁹⁶

Das zeigt, dass das FG Düsseldorf der Antwort des EuGH nicht vollends zustimmt oder sie vielmehr nicht verstanden hat. Schließlich hat der EuGH sehr deutlich gemacht, dass der Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer Deutschland ist, da der PKW erst dort dem Wirtschaftskreislauf zugeführt wurde. Damit bedarf es für die Einfuhrumsatzsteuer keiner Fiktion nach Art. 87 (4) UZK. Dass das FG Düsseldorf jene Fiktion trotzdem nennt, zeigt einmal mehr, dass hinsichtlich der Anwendung des Art. 87 (4) UZK noch zahlreiche Unklarheiten bestehen.⁹⁷

So war es wenig überraschend, dass zwei Monate später, am 02.06.2021, der EuGH abermals zu der Anwendbarkeit des Art. 87 (4) UZK befragt wurde. Dieses Mal jedoch nicht von dem FG Düsseldorf, sondern von dem FG Hamburg.⁹⁸ Der dem FG Hamburg zugrunde liegende Sachverhalt ist dabei nahezu identisch mit dem des vorangegangenen des FG Düsseldorf. Statt aus der Türkei verbrachte der Kläger ein Fahrzeug aus Georgien über die Türkei, Bulgarien, Serbien, Ungarn und Österreich nach Deutschland. Dort hatte der Kläger seinen Wohnsitz. Auch hier versäumte es der Kläger, das Fahrzeug bei der Einfuhr in das Zollgebiet der Union bei der zuständigen Einfuhrzollstelle anzumelden. Das HZA erhob daraufhin per Einfuhrabgabenbescheid 4.048,13 EUR Zoll und 8.460,59 EUR Einfuhrumsatzsteuer.⁹⁹ Das FG Hamburg kam trotz des kürzlich ergangenen Urteils C-7/20 zu dem Ergebnis, die Integration in den Wirtschaftskreislauf habe in Bulgarien stattgefunden, sodass dort die Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist. Dieser Gedanke führt wieder zu der Erforderlichkeit der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK. Dem FG

⁹⁶ FG Düsseldorf, Gerichtsbescheid vom 16. April 2021 - 4 K 473/19 Z, EU, Juris, Rn. 18.

⁹⁷ Vgl. Thaler, ZfZ 2021, 168 (176).

⁹⁸ FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 02. Juni 2021 - 4 K 130/20, Juris.

⁹⁹ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 02. Juni 2021 - 4 K 130/20, Juris, Rn. 10 ff.

Hamburg ist jedoch zugute zu halten, dass es das Urteil C-7/20 nicht schlichtweg ignorierte, sondern es als Anlass nahm, ihre Ansicht immerhin anzuzweifeln.¹⁰⁰ Aus diesem Grunde legte das FG Hamburg dem EuGH zwei Fragen vor. Zunächst möchte das FG Hamburg wissen, wo nach Art. 30 und 60 MwStSystRL der Ort der Einfuhr in dem vorliegenden Sachverhalt liegt und zweitens, ob die Anwendung des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer gegen die MwStSystRL verstößt.

Die Antwort des EuGH ist das Urteil C-368/21¹⁰¹, welches sich kurz zusammenfassen lässt, so ist es doch eine Kopie dessen, was der EuGH schon sechs Monate zuvor gesagt hat. Auch hier widerspricht der EuGH dem vorlegenden FG in seiner Annahme, die Einfuhrumsatzsteuer sei nicht in Deutschland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat, hier Bulgarien, entstanden. Der EuGH verortet den Eingang in den Wirtschaftskreislauf in Deutschland und folgt damit konsequent seinem vorherigen Urteil C-7/20. Da dieses Urteil in seiner Gänze anscheinend nicht von allen FG verstanden wurde, nahm der EuGH die Frage des FG Hamburg als Anlass diese Verortung nochmals genauer darzustellen. So macht er deutlich, dass der bloße Transit des Fahrzeuges nicht als Verbrauch dessen angesehen werden könne. Durch die Beförderung liege keine Integration in einen Wirtschaftskreislauf vor, sondern lediglich eine Handlung, um das Fahrzeug zu dessen Bestimmungsort zu befördern. Stattdessen sei der Ort der dauerhaften und tatsächlichen Nutzung relevant.¹⁰² Dies ist Deutschland. Daran kann kein Zweifel bestehen. Somit kommt der EuGH zu dem logischen Schluss, dass die Integration in den Wirtschaftskreislauf in Deutschland stattfand und somit auch dort die Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist. Nach Auslegung der Art. 30 und 60 MwStSystRL liegt der Ort der Einfuhr also dort, wo der betroffene Gegenstand tatsächlich genutzt wird, auch wenn der Gegenstand in Folge einer zollrechtlichen Pflichtverletzung in einem anderen Mitgliedsstaat in die Union verbracht wurde. Einen potenziellen Ansatzpunkt, um diesen Ort des tatsächlichen Nutzens näher zu

¹⁰⁰ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 02. Juni 2021 - 4 K 120/20, Juris, Rn. 28 ff.

¹⁰¹ EuGH, Urteil vom 08. September – C-368/21, Juris.

¹⁰² Vgl. EuGH, Urteil vom 08. September – C-368/21, Juris, Rn. 34; vgl. auch *Vobbe*, MwStR 2022, 768 (770).

bestimmen, sieht der EuGH in dem Wohnsitz des Klägers.¹⁰³ Dort entsteht folglich auch die Einfuhrumsatzsteuer. Als Folge dessen bedarf es in dem ausgehenden Fall nicht der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK. Dieses Ergebnis ist keinesfalls etwas Revolutionäres, sondern vielmehr eine Verdeutlichung und Wiederholung des Urteils C-7/20. Der EuGH geht anschließend denselben Weg, den er schon bei seinem Urteil C-7/20 gegangen ist. Da es keine Notwendigkeit für den Art. 87 (4) UZK gibt, ist es seines Erachtens auch nicht notwendig die zweite Frage des FG Hamburg, die sich auf eben jenen richtet, zu beantworten. So beschränkt sich die Antwort des EuGH auf die zweite Frage auf folgenden Satz:

„Angesichts der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage nicht zu beantworten.“¹⁰⁴

Somit blieb auch der zweite Versuch, die Reichweite des Art. 87 (4) UZK zu bestimmen, erfolglos. Eine Tatsache, die das FG Hamburg anscheinend so nicht akzeptieren wollte. Denn es unternahm einen dritten Versuch, die Anwendung des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer final aufzuklären.

5 Das finale Urteil: C-791/22

5.1 Sachverhalt

Am 06.12.2022 legte das FG Hamburg per Vorlagebeschluss dem EuGH abermals jene zweite Frage aus der vorangegangenen Rechtsache C-368/21 vor, ob es gegen die MwStSystRL verstößt, insbesondere deren Art. 30 und 60, wenn eine mitgliedstaatliche Vorschrift den Art. 87 (4) UZK für sinngemäß auf die Einfuhrumsatzsteuer anwendbar erklärt.¹⁰⁵ In dem deutschen Umsatzsteuerrecht entspricht diese mitgliedstaatliche Vorschrift dem § 21 (2) UStG. Schließlich wurde diese Frage mangels Notwendigkeit nicht beantwortet. Um diesmal die Beantwortung der Frage zu gewährleisten, beschränkte sich das FG Hamburg auf die Vorlage nur dieser einen Frage.

Anlass dieser Frage war eine Klage gegen die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer. Dieses Mal stand jedoch kein Transit eines

¹⁰³ Vgl. EuGH, Urteil vom 08. September – C-368/21, Juris, Rn. 35.

¹⁰⁴ EuGH, Urteil vom 08. September – C-368/21, Juris, Rn. 36.

¹⁰⁵ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06. Dezember 2022 – 4 K 1/18, Juris, Rn. 25.

Fahrzeug im Mittelpunkt des Sachverhaltes. Bei den eingeführten Gegenständen handelte es sich hingegen um geschmuggelte Zigaretten. Im Jahre 2012 hatte der Kläger in Polen mehrere Tausend Zigaretten erworben, die jedoch keine deutschen, sondern lediglich ukrainische oder weißrussische Steuerbanderolen aufwiesen. Anschließend beförderte er diese Zigaretten ohne Kenntnis von deutschen oder sonstigen Zollstellen nach Deutschland. Dort hat er sie an einen deutschen Endverbraucher verkauft. Da die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden sind, entstand die Zollschuld gem. Art. 202 (1) a) ZK, die Vorgängervorschrift des Art. 79 (1) a) UZK. Aufgrund der damaligen strikten Gleichschaltung von Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer wurde 2015 auch die Einfuhrumsatzsteuer gegen den Kläger festgesetzt.¹⁰⁶ Nachdem das Verfahren bis zum Abschluss der Verfahren C-7/20 und C-368/21 ausgesetzt wurde, vertritt das FG Hamburg nun die Ansicht, der Ort der Einfuhr könne nicht in Deutschland liegen, da die Zigaretten schon in Polen an den Kläger verkauft wurden. Insofern bedarf es wiederum der Anwendung der Fiktion nach Art. 215 (4) ZK bzw. Art. 87 (4) UZK, um die Zuständigkeit Deutschlands für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zu begründen, sodass die deutschen Zollbehörden rechtmäßig gehandelt haben.¹⁰⁷ Die Rechtmäßigkeit eben jener sinnngemäße Anwendbarkeit des Art. 87 (4) UZK durch den § 21 (2) UStG könne nur durch die Sicht des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL als Generalverweis begründet werden. An dieser Stelle sei daran erinnert, dass der BFH dieser Ansicht lange Zeit folgte. Diese Stellung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL zweifelte das FG Hamburg aber weiterhin an, da es der Meinung war, der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL würde sich nicht auf die Bestimmung des Einfuhrortes beziehen.

5.2 Prüfung des EuGH

Der EuGH war gezwungen, diese Problematik final zu klären. Ein Vorgehen wie bei der Rechtssache C-368/21 war schließlich nicht möglich, da das FG Hamburg den EuGH in diesem Fall nicht zusätzlich nach dem tatsächlich Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer gefragt hat. Um diese Frage abschließend zu beantworten, bediente sich der EuGH in seinem Urteil C-791/22 vom 18.01.2024

¹⁰⁶ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06. Dezember 2022 – 4 K 1/18, Juris, Rn. 2 ff..

¹⁰⁷ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06. Dezember 2022 – 4 K 1/18, Juris, Rn. 24.

einer zweistufigen Prüfung. Hierbei sei vorweg erwähnt, dass der EuGH aufgrund des weit zurückliegenden Zeitpunktes des Sachverhaltes die Anwendbarkeit des Art. 215 (4) ZK prüft, welcher im Jahre 2012 Anwendung fand. Dieser stimmt inhaltlich mit dem Art. 87 (4) UZK überein¹⁰⁸, sodass sich die folgenden Ausführungen entsprechend auf den Art. 87 (4) UZK beziehen.

In einem ersten Schritt beschäftigt sich der EuGH mit dem Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL und der Frage, ob dieser auch die Anwendung des Art. 87 (4) UZK anordnet.¹⁰⁹ Hierbei bedient sich der EuGH zunächst einer grammatikalischen und systematischen Auslegung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL und kommt zu einem eindeutigen Ergebnis. So sieht der EuGH in dem Wortlaut des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL lediglich einen Verweis auf den Zeitpunkt der Entstehung des Steuertatbestandes und Steueranspruches.¹¹⁰ Damit stellt der EuGH unmissverständlich fest, dass Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL keinesfalls als Generalverweis auf das Zollrecht zu verstehen ist und vor allem keine Bestimmungen zu dem Ort der Einfuhr trifft. Dies begründet der EuGH im Anschluss mit einer systematischen Betrachtung der MwStSystRL. Zu dem Ort der Einfuhr enthält die MwStSystRL spezielle Regelungen in Art. 60, 61 MwStSystRL. Während sich diese aber in dem Kapitel 4 von Titel V der MwStSystRL befinden, findet sich der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL in dem Titel VI der MwStSystRL. Titel VI befasst sich mit dem Steuertatbestand und Steueranspruch.¹¹¹ Die Anwendung des Art. 87 (4) könne also nicht mit dem Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL begründet werden.¹¹² In einem nächsten Schritt prüft der EuGH auch, ob sich aus der MwStSystRL ein Verbot für die sinn-gemäße Anwendung des Art. 87 (4) ergibt. Schließlich hatte das FG Hamburg nach einem Verbot gefragt, denn nach dessen Ansicht ist die Anwendung so lange zulässig, wie kein Verbot besteht.¹¹³ Ein solches Verbot sieht der EuGH in dem Kernelement der Einfuhrumsatzsteuer, dem Territorialitätsprinzip. Danach steht die

¹⁰⁸ Vgl. *Hamster* in Weymüller, BeckOK UStG § 21 Rn. 69.4.

¹⁰⁹ Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (130).

¹¹⁰ Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2024 – C-791/22, Juris, Rn. 25.

¹¹¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2024 – C-791/22, Juris, Rn. 27.

¹¹² Vgl. *Deimel* in Rüsken, Unionszollkodex Art. 87 Rn. 6 ff..

¹¹³ Vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06. Dezember 2022 – 4 K 1/18, Juris, Rn. 26; a.A. *Schrömbges*, MwStR 2023, 698 (706).

Einfuhrumsatzsteuer dem Mitgliedstaat des Endverbrauches zu. Folgt man der Ansicht des FG Hamburg, dass der Ort der Einfuhr in Polen liegt, würde die sinngemäße Anwendung des Art. 87 (4) UZK diesen Grundsatz durchbrechen und somit gegen Art. 30 (1), 60 und Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL verstoßen.¹¹⁴

Der EuGH hat dem Mysterium um den Art. 87 (4) UZK also ein Ende bereitet und dessen Anwendung auf die Einfuhrumsatzsteuer ausgeschlossen. Das Ergebnis war wenig überraschend. *Bender* selbst hatte schon im Jahre 2019 eine fast identische Auslegung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL vorgenommen.¹¹⁵ Auch *Salder*, *Vobbe* und *Wasiak* sprechen davon, dass dieses Ergebnis des EuGH erwartbar gewesen sei.¹¹⁶ Diesem schließt sich auch *Schrömbges* an, der von der Verwerfung der Anwendbarkeit des Art. 87 (4) UZK gem. § 21 (2) UStG durch den EuGH überzeugt war.¹¹⁷ Es ist auch insofern nicht überraschend, dass falls der EuGH die sinngemäße Anwendung des Art. 87 (4) UZK als unionsrechtlich konform angesehen hätte, sich andere Probleme ergeben hätte. Diesbezüglich weist *Bender* zu Recht auf die Differenz zwischen der polnischen und der deutschen Einfuhrumsatzsteuer hin. Während sie in Deutschland zum Tatzeitpunkt im Jahr 2012 bei 19 % lag, beträgt sie in Polen 23 %.¹¹⁸ Die Frage, wie mit dieser Differenz zu verfahren gewesen wäre, stellt sich somit nicht. Betrachtet man das Urteil, so ist die Argumentation des EuGH bzgl. des Art. 87 (4) UZK strukturiert und lässt wenig Raum für Interpretationsspielraum. Jedem FG sollte zukünftig klar sein, dass der Art. 87 (4) UZK nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer anwendbar ist. Das hat der EuGH mehr als deutlich festgestellt. Für Zwiespalt sorgte hingegen die Identifikation von Polen als Ort der Einfuhr und die darauf bezogene Stellungnahme des EuGH.

5.3 Ist Polen wirklich der Ort der Einfuhr?

Das FG Hamburg hatte in dem Vorlagebeschluss deutlich gemacht, der Ort der einfuhrumsatzsteuerlichen Einfuhr sei in Polen. Diese

¹¹⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2024 – C-791/22, Juris, Rn 33 f..

¹¹⁵ Vgl. *Bender*, UR 2019, 641 (647).

¹¹⁶ Vgl. *Salder*, MwStR 2024, 131 (134); vgl. *Vobbe*, UStB 2024, 65 (67); vgl. *Wasiak*, AW-Prax 2024, 164 (166).

¹¹⁷ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2023, 698 (705).

¹¹⁸ Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (132).

Ansicht begründet es mit der Tatsache, dass die Zigaretten eben dort zum Verkauf angeboten wurden, und empfand es nicht als notwendig, den EuGH diesbezüglich zu befragen. Da der EuGH nicht nach dem Ort der Einfuhr befragt wurde, konnte er auch nicht auf eine solche Frage antworten. Trotzdem sah sich der EuGH wohl gezwungen, zumindest ein paar kurze Andeutungen anzugeben. So schreibt es beispielsweise:

„Insoweit ist noch darauf hinzuweisen, dass die zuständige deutsche Behörde, sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zigaretten zum Verbrauch in Polen bestimmt waren, verpflichtet wäre, [...]“¹¹⁹

Die Bedeutung dieser Aussage wurde in der Literatur unterschiedlich aufgefasst. *Wasiak* scheint in dem Urteil des EuGH eine Bestätigung der Auffassung des FG Hamburg zu dem Ort der Einfuhr zu sehen. Daraus schlussfolgert er, dass nicht jede Weiterbeförderung einer Ware zu einer Einfuhrumsatzsteuerentstehung in dem Mitgliedstaat des Verbrauches führt.¹²⁰ *Vobbe* beschäftigt sich in seinen Erläuterungen gar nicht erst mit dieser Frage und sieht es als gegebene Tatsache, dass der Ort der Einfuhr in Polen liegt. Somit würde sich seines Erachtens die Problematik ergeben, dass der Steuerpflichtige sich künftig mit polnischen Finanzbehörden hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer und deutschen Finanzbehörden für den Zoll auseinandersetzen muss.¹²¹ *Bender* hingegen hat in den Ausführungen des EuGH erkannt, dass es die Ansicht des FG Hamburg zumindest anzweifelt. Ihm zufolge scheint es der EuGH für möglich zu halten, dass der Ort der Einfuhr in Deutschland liegt. Diese Möglichkeit verwirft *Bender* jedoch genauso rasch, wie er sie in Erwägung gezogen hat.¹²² In diesem Aspekt vertritt *Schrömbges* eine radikalere Ansicht. Er ist sich sicher, dass der EuGH den Ort der Einfuhr in Deutschland verortet und das FG Hamburg diesbezüglich auch korrigiert hätte, falls er denn danach gefragt worden wäre.¹²³ Dies begründet er damit, dass das Verkaufen der Zigaretten in Polen an den Kläger keinen Endverbrauch darstellt. Vielmehr sei es wichtig, dass

¹¹⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2024 – C-791/22, Juris, Rn 35.

¹²⁰ Vgl. *Wasiak*, AW-Prax 2024, 164 (166).

¹²¹ Vgl. *Vobbe*, UStB 2024, 65 (67).

¹²² Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (133).

¹²³ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2024, 128 (130).

die Zigaretten beim Endverbraucher ankommen, sodass für ihn kein Zweifel daran besteht, dass der Ort der Einfuhr i.S.d. Art. 30, 60 MwStSystRL in Deutschland liegt.¹²⁴ Einem Betrachter, der sich zuvor mit den Urteilen C-7/20 und C-368/21 beschäftigt hat, sollte klar sein, dass es für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer auf die Integration in den Wirtschaftskreislauf ankommt. Eben jene findet dort statt, wo die Ware dem tatsächlichen Endverbrauch zugeführt wird. Wendet man diese gewonnenen Erkenntnisse auf den vorliegenden Sachverhalt an, so sollte eigentlich deutlich sein, dass der Ort der Einfuhr in Deutschland liegt. Schließlich zeichnet sich ein Verbrauch einer Zigarette durch das Rauchen aus und nicht etwa durch den Verkauf. Eben jenes Rauchen sollte erst in Deutschland stattfinden. Es ist anzunehmen, dass auch der EuGH diesen Gedankengang teilen wird. Warum sonst sollte er das FG Hamburg dazu auffordern, nochmals zu prüfen, wo der Ort der Einfuhr liegt. Durch die Nutzung des Konjunktiv II im oben genannten Satz macht der EuGH offensichtlich, dass er die Ansicht des FG Hamburg für doch sehr unwahrscheinlich hält. Darin eine Bestätigung des Standpunktes des FG Hamburg seitens des EuGH zu sehen, ist nicht haltbar. Doch genau dies tat das FG Hamburg: In seinem folgendem Urteil jener Rechtsache macht es deutlich, dass es weiterhin die Meinung vertritt, der Ort der einfuhrumsatzsteuerlichen Einfuhr sei Polen.¹²⁵ Hierbei sei noch anzumerken, dass *Bender* in diesem Zusammenhang eine berechnete Frage stellt. Nämlich wie der Sachverhalt zu behandeln sei, wenn polnische Behörden bereits in Polen die betrachteten Zigaretten des Klägers festgestellt hätten.¹²⁶ Es bleibt also zu hoffen, dass das FG Hamburg diesen Hinweis des EuGH in Zukunft aufgreift und seine Auffassung diesbezüglich überarbeitet.

5.4 Bewertung des Urteils

In der Tat handelt es sich bei der Entscheidung des EuGH, der Anwendbarkeit des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer eine Absage zu erteilen, um kein bahnbrechendes oder überraschendes Ergebnis. Das Urteil war erwartbar. So hat, wie schon erwähnt, das FG Hessen diese Auslegung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL als selbstverständlich erachtet. Auch *Schrömbges* schaffte es, das

¹²⁴ Vgl. *Schrömbges*, ZfZ 2023, 378 (384); *Schrömbges*, MwStR 2023, 698 (707).

¹²⁵ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 06. März 2024 - 4 K 1/1, Juris, Rn.18 ff..

¹²⁶ Vgl. *Bender*, UR 2024, 128 (133).

Urteil in seiner Gänze zu prophezeien. Der EuGH argumentiert schlüssig, wieso es eine Anwendung des Art. 87 (4) UZK für ausgeschlossen hält und hebt dabei zu Recht den Status der Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchsteuer hervor. Hierbei sei noch erwähnt, dass es sehr verwunderlich gewesen wäre, hätte der EuGH den Art. 87 (4) UZK für anwendbar erklärt. So spricht dies doch gegen das Wesen und den Sinn des Art. 87 (4) UZK, da dieser auf den Zoll als zwischenstaatliche Abgabe zugeschnitten ist. Doch das Urteil ist nicht nur für den Art. 87 (4) UZK von Bedeutung, sondern überhaupt für die Berechtigung des § 21 (2) UStG. Man bedenke das für den BFH der Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL als universeller Generalverweis auslegte und in ihm die Grundlage für den § 21 (2) UStG sah. Der EuGH hat den Verweisungsumfang des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL nun klar herausgearbeitet. Das Verständnis des § 21 (2) UStG als umsatzsteuerliche Verweisungsvorschrift auf das Zollrecht sollte nun also überdacht werden, so fehlt es doch an seiner Grundlage.¹²⁷

6 Fazit

Mithilfe des Urteils C-791/22 hat der EuGH dieser Trilogie also endlich ein Ende bereitet und jegliche Unsicherheiten bzgl. des Art. 87 (4) UZK aus der Welt geschafft. Nun sollte jedem FG bewusst sein, dass die Fiktion nach Art. 87 (4) UZK nicht in sinngemäßer Anwendung gem. § 21 (2) UStG auf die Einfuhrumsatzsteuer anwendbar ist. Das hat der EuGH anhand seiner engen Auslegung des Art. 71 (1) UAbs. 2 MwStSystRL dargelegt. Die Ansicht des BFH, der die Anwendung der Fiktion nach Art. 87 (4) UZK im Jahre 2012 für zulässig erklärte, ist somit nicht mehr vertretbar.¹²⁸ Hierbei sei nochmals die Leistung des FG Hessen zu würdigen, so hat es diese Ansicht schon weit vor der abschließenden Rechtsprechung des EuGH festgestellt. Doch anhand dieser Urteils-Trilogie lassen sich noch weitere wichtige Erkenntnisse für die Einfuhrumsatzsteuer und dessen Entstehungsort ziehen. Es lässt sich festhalten: Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht durch die Einfuhr. Die Einfuhr findet in dem Mitgliedstaat statt, in dem der betroffene Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf integriert wird. Dabei stellt die Integration in den Wirtschaftskreislauf auf die Zuführung des Gegenstandes zu dem

¹²⁷ Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2024, 128 (129).

¹²⁸ BFH, Urteil vom 22. Mai 2012 – VII R 50/11, Juris, Rn. 9.

tatsächlichen Endverbrauch ab.¹²⁹ Das passt zu dem durch § 21 (1) UStG zugeordneten Wesen der Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchssteuer. *Bender* betitelte dieses Urteil als „Erlösung“.¹³⁰ Dieser Begriff trifft mit Sicherheit auf die Frage der Anwendbarkeit des Art. 87 (4) UZK auf die Einfuhrumsatzsteuer zu. Immerhin brauchte es vier Jahre und drei Vorlagebeschlüsse zweier Finanzgerichte, bis sich das EuGH schließlich deutlich zu der vom FG Düsseldorf erstmals im Jahre 2019 gestellten Frage geäußert hat. Insofern ist die von *Bender* gewählte Beschreibung zutreffend. Eine Betrachtung des gesamten Ausmaßes des Urteils lässt doch Raum für einige Zweifel an der Angemessenheit des Begriffes „Erlösung“. Schließlich fehlt es nun an einer Grundlage für die Rechtswirksamkeit des § 21 (2) UStG. *Schrömbges* findet diesbezüglich deutliche Worte:

„Die Parallelität von Zoll und EUST, [...], ist tot [...]“¹³¹

Die sinngemäße Verwendung der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ist nicht mehr zeitgemäß. Stattdessen besteht nun eine Lücke hinsichtlich der Regelungen der Einfuhrumsatzsteuer. Diese Lücke zu schließen ist Aufgabe des Gesetzgebers. Dabei empfiehlt es sich, den Gedanken der Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchsteuer weiterzuführen und die verschiedensten Aspekte der Einfuhrumsatzsteuer, wie z.B. den Entstehungsstatbestand und den Entstehungsort, mithilfe von klar definierten Tatbeständen zu regeln. Diesen Ansatz propagierte *Schrömbges* schon im Jahre 2021.¹³² Dafür spricht auch die Tatsache, dass anscheinend immer noch Unklarheiten bzgl. des Entstehungsortes der Einfuhrumsatzsteuer bestehen, wenn man bedenkt, dass das FG Hamburg in der Rechtssache C-791/22 Polen als Entstehungsort identifiziert hat und selbst nach jenem Urteil an dieser Auffassung festhält. Statt als „Erlösung“ kann dieses Urteil wohl vielmehr als ein „willkommener Anfang vom Ende“ betitelt werden. Es bleibt also spannend, inwiefern der Gesetzgeber, die FG und die Zollbehörden in Zukunft mit den neu gewonnen Erkenntnissen umgehen werden. Die Pforte für eine klarere Zukunft wurde jedenfalls geöffnet.

¹²⁹ Vgl. *Schrömbges*, ZfZ 2023, 378 (385).

¹³⁰ *Bender*, UR 2024, 128 (130).

¹³¹ *Schrömbges*, MwStR 2024, 128 (131).

¹³² Vgl. *Schrömbges*, MwStR 2021, 319 (322).

Literaturverzeichnis

Kommentare, Handbücher, Lehrbücher

Bunjes, Johann	Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 23. Auflage, München 2024.
Kock, Kai-Uwe; Focke, Annegret; Schulte, Christoph	Allgemeines Zollrecht Prüfungsschemata und Übersichten, 6. Auflage, Bochum 2022.
Krenzler, Horst Günter; Herrmann, Christoph; Niestedt, Marian	EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 24. Auflage, München 2024.
Offerhaus, Klaus; Lange, Hans-Friedrich; Rauch, Steffen Gregor	Umsatzsteuer Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: Juli 2024, 359. Ergänzungslieferung, Heidelberg.
Rau, Günter; Dürrwächter, Erich	Umsatzsteuergesetz Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: Juni 2024, 210. Ergänzungslieferung, Köln.
Rüsken, Reinhart	Zollrecht Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: Mai 2024, 225. Ergänzungslieferung, Bonn.
Sölch, Otto; Ringleb Kurt	Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, Stand: März 2024, 100. Ergänzungslieferung, München.
Wabnitz, Heinz-Bernd; Janovsky, Thomas; Lothar, Schmitt	Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2020.
Weymüller, Rainer	Beck'scher Online-Kommentar, 41. Edition, Stand: 16.06.2024, München.
Witte, Peter	Zollkodex der Union (UZK), 8. Auflage, München 2022.
Wolffgang, Hans-Michael; Jatzke, Harald	Unionszollkodex Kommentar, 1. Auflage, Köln 2024.

Zeitschriften, Aufsätze, Urteilsanmerkungen

Bender, Tobias	Die Einfuhrumsatzsteuer nach Federal Express – Die Entstehung eines neuen Rechtsgebietes, UR 2019, S. 641.
Bender, Tobias	Anmerkung zu FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss vom 11.12.2019, 4 K 473/19, UR 2020, S. 310.
Bender, Tobias	Die Rezeption des EuGH-Urteil Federal Express zur Einfuhrmehrwertsteuer, AW-Prax 2021, S. 243.
Bender, Tobias	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 03.03.2021, C-7/20, UR 2021, S. 323.
Bender, Tobias	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, UR 2024, S. 128.
Fuchs, Karl	Der UZK eine versäumte Gelegenheit?!, ZfZ 2016, S. 254.
Gesinn, Jöran	Anmerkungen zu EuGH, Urteil vom 03.03.2021, C-7/20, AW-Prax, S. 332.
Salder, Christian	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, MwStR 2024, S. 131.
Schoenfeld, Christoph	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 10.07.2019, C-26/18, ZfZ 2019, S. 231.
Schrömbges, Ulrich	Einfuhrumsatzsteuer ohne Einfuhr?, ZfZ 2010, S. 313.
Schrömbges, Ulrich	Anmerkungen zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, MwStR 2019, S. 128.
Schrömbges, Ulrich	Die neue Rechtsprechung des EuGH zum Einfuhrumsatzsteuerrecht, MwStR 2019, S. 133.
Schrömbges, Ulrich	Der Kampf um die EUST – von Eurogate II bis Fedex, ZfZ 2019, S. 257.
Schrömbges, Ulrich	Anmerkung zu FG Düsseldorf, Beschluss vom 11.12.2019, 4 K 473/19 Z, MwStR 2020, S. 462.

Schrömbges, Ulrich	Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Union als Entstehungsgrund für die Einfuhrumsatzsteuer, MwStR 2021, S. 319.
Schrömbges, Ulrich	Die Maßgeblichkeit des Einfuhrortes für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer, MwStR 2022, S. 874.
Schrömbges, Ulrich	Anmerkung zu FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06.12.2022, 4 K 1/18, ZfZ 2023, S. 378.
Schrömbges, Ulrich	Anmerkung zu FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 06.12.2022, 4 K 1/18, MwStR 2023, S. 698.
Schrömbges, Ulrich	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, MwStR 2024, S. 128.
Thaler, Jan	Die Rechtsprechung des EuGH zum Einfuhrumsatzsteuerrecht – ein aktueller Stand, ZfZ 2021, S. 168.
Vobbe, Rainald	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 08.09.2021, C-368/21, MwStR 2022, S. 768.
Vobbe, Rainald	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, UStB 2024, S. 65.
Wasiak, Adam	Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 18.01.2024, C-791/22, AW-Prax 2024, S. 164.

Werke aus dem Internet

- | | |
|------------------------|--|
| Europäische Kommission | Die EU-Zollunion – einzigartig in der Welt
https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/eu-customs-union-unique-world_de
(Stand 30.07.2024). |
| Generalzolldirektion | Zolljahresstatistik 2023,
https://www.zoll.de/DE/Presse/Zolljahresstatistik_2023/_functions/faq_2_einnahmen.html?faqCalledDoc=495106
(Stand 30.07.2024). |
| Martinello, Barbara | Freier Warenverkehr,
https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/38/der-freie-warenverkehr
(Stand 30.07.2024). |

Eigenständigkeitserklärung

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