

20 Jahre Binnenmarkt Fortschritt oder Stagnation?

**Tagungsband des
25. Europäischen Zollrechtstags
des EFA am 27. und 28. Juni 2013
in Bonn**

herausgegeben von Gerda Koszinowski

Mendel Verlag



Schriftenreihe des Europäischen Forums
für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.
an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 52

Herausgeber: Gerda Koszinowski (Europäisches Forum für Außenwirtschaft,
Verbrauchsteuern und Zoll e.V., Münster)

Herstellung: Mendel Verlag GmbH & Co. KG
Gerichtsstraße 42
58452 Witten
Telefon: +49 2302 202930
Telefax: +49 2302 2029311
E-Mail: info@mendel-verlag.de
Internet: www.mendel-verlag.de

Titelentwurf: KJM Werbeagentur
Hafenweg 22
48155 Münster
Internet: www.kjm.de

ISBN 978-3-943011-14-2

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art
sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

© 2014 Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 58452 Witten

Inhaltsübersicht

Grußwort	7
Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert, Vorsitzender des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zölle e.V. (EFA), Münster	
Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts	
Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts	11
Ministerialdirektor Julian Würtenberger, Leiter der Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung, BMF, Bonn	
Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts – Darstellung aus der Sicht der Verwaltung	21
Mag. Anton Zeilinger, Zollattaché an der Ständigen Vertretung Österreichs bei der Europäischen Union, Brüssel	
Die aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts	23
Reinhard Fischer, Deutsche Post DHL, Bonn	
20 Jahre Binnenmarkt: Fortschritt oder Stagnation? Darstellung aus Sicht eines Drittstaates	29
Dr. rer. publ. HSG Alois Ochsner, Wirtschaftsberater, Direktion für Europäische Angelegenheiten EDA, Bern	
Podiumsdiskussion „Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts“	37
Moderation: Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert, FH des Bundes, Münster Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	

Aktuelle Rechtsfragen

Current questions relating to customs: state of the Union Customs Code **39**

Jean-Michel Grave, Head of Unit "Customs Legislation", D.G. Taxation and Customs Union, European Commission

Aktuelle Fragen zum Verbrauchsteuerrecht **55**

Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg, FH des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Das Verhältnis von Verbrauchsteuern zum Zoll – „ein Herz und eine Seele“ oder „zwei Welten begegnen sich“? **69**

RD Matthias Bongartz und Prof. Dr. Reginhard Henke, FH des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Umsatzsteuer- und Zollrecht **87**

Dr. Christoph Wäger, Bundesfinanzhof, München

Podiumsdiskussion „Aktuelle Rechtsfragen“ **99**

Moderation: Prof. Dr. Harald Jatzke, Bundesfinanzhof, München
Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing
Rechtsanwälte, Münster

Aktuelles Außenwirtschaftsrecht

Das neue Außenwirtschaftsrecht 2013 – AWG-Novelle und Neufassung der AWV **101**

Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang, Leiter der Abteilung Zölle und Verbrauchsteuern des Instituts für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster

Embargos und Sanktionen im Europäischen Außenwirtschaftsrecht **111**

Dr. Hans-Joachim Priß, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Berlin

Autonome Übernahme des EU-Rechts durch den Schweizer Zoll am Beispiel von Sanktionen **115**

Beat Frei, Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern

Podiumsdiskussion „Aktuelles Außenwirtschaftsrecht“ **121**

Moderation: Dr. Lothar Harings

Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing
Rechtsanwälte, Münster

Weiterentwicklung des Zollrechts

Aktuelle EuGH- und BFH-Rechtsprechung zur Zollschuldentstehung **125**

Ulrich Krüger, Richter am BFH, München

Vom ZK über den MZK zum UZK – Herausforderungen für die Zukunft **127**

Michael Lux, Rechtsanwalt, Graf von Westphalen, Brüssel

Podiumsdiskussion **133**

Moderation: Prof. Dr. Sandra Rinnert, FH des Bundes, Münster

Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing
Rechtsanwälte, Münster

Schlusswort **137**

Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert, Vorsitzender des Europäischen Forums für
Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zölle e.V. (EFA), Münster

Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) **139**

European Forum for External Trade, Excise and Customs
– Chronik und Informationen –

Grußwort

Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert
Vorsitzender des Europäischen Forums für Außenwirtschaft,
Verbrauchssteuern und Zölle e.V. (EFA), Münster

Sehr geehrte Damen und Herren

herzlich willkommen zum 25. Zollrechtstag in Bonn, der Wiege der deutschen Zollverwaltung der Neuzeit – oder anders: dem Nabel der heutigen Zollwelt in Deutschland. Denn hier ist der Sitz der Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung.

Ich freue mich, Sie alle wieder in großer Zahl begrüßen zu dürfen.

Mein besonderer Gruß und Dank gilt dem Leiter der deutschen Zollverwaltung, Herrn Ministerialdirektor Würtenberger, der zugleich Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats des EFA ist. Es ist eine besondere Ehre für uns, dass Herr Würtenberger gleich den Eröffnungsvortrag halten wird.

Herr Würtenberger, wir danken für Ihr Kommen und Ihre Bereitschaft, das Einleitungsreferat zu halten und dass Sie es den Kollegen ermöglicht haben, an dieser Veranstaltung teilzunehmen.

Ich würde mich freuen, wenn wir damit den Grundstein für eine vertiefte Zusammenarbeit zwischen dem EFA und dem BMF legen könnten. Wenn ich durch die Reihen blicke, ist es wie bei einem Familientreffen: Die meisten Teilnehmerinnen und Teilnehmer sind treue Gäste der Zollrechtstage. Aber es gibt auch immer wieder neue Gesichter; das zeigt, dass unsere Veranstaltung lebt.

Und sie lebt durch die Teilnehmerinnen und Teilnehmer. In diesem Jahr haben wir gut 300 Teilnehmer aus elf Ländern, die mit uns zusammen auch 25 Jahre EFA feiern wollen, sozusagen ein Silberjubiläum. Und das Ganze haben wir im Wesentlichen zwei Personen zu verdanken, die auf einem Spielplatz in Münster eine Vereinigung gründeten, in der sich unterschiedliche Berufszweige vorurteilslos über Fragen des Zollrechts austauschen können. Die Rede ist von Prof. Dr. Witte und Prof. Dr. Wolfgang, die im Jahr 1988 die Deutsche Zolljuristische Vereinigung gründeten. Sie fanden schnell Anhänger dieser Idee, wie z.B. Dr. Beermann, der auch ein Mann der ersten Stunde ist und den wir gestern im Rahmen der Mitgliederversammlung feierlich aus dem Amt des Beiratsmitglieds verabschiedet haben. Nicht mehr im Beirat, aber natürlich weiterhin Mitglied im EFA. Auch an die dieser Stelle noch einmal vielen Dank für Ihren Einsatz und Ihr Engagement im EFA.

Ebenfalls von Anfang an dabei war Herr Dr. Müller-Eiselt, der krankheitsbedingt leider nicht anwesend sein kann. Unsere besten Genesungswünsche schicken wir ihm von hier aus.

1995 war dann ein erneuter Meilenstein des EFA: die Umbenennung in EFA, um den Forumsgedanken nach außen hin sichtbar zu machen als Plattform der Diskussionen zwischen Verwaltung, Wissenschaft und Lehre, Finanzgerichtsbarkeit sowie Wirtschaft und beratender Berufe.

Wenn das EFA heute auf eine erfolgreiche 25-jährige Tätigkeit zurückblicken kann, ist das vor allem den beiden Gründungsvätern in ihrer Eigenschaft als Vorsitzender des EFA, nämlich Prof. Dr. Witte von 1988-2003, Prof. Dr. Wolfgang von 2003-2012, zu verdanken. Sie haben das EFA zu dem gemacht, was es heute ist, nämlich ein echtes Forum zum Gedankenaustausch. Hierfür unseren Dank.

Wenn wir gerade am Dank sagen sind: Dass wir heute hier sind, verdanken wir vor allem der Unterstützung durch die Deutsche Post DHL.

Unser Rahmenthema der diesjährigen Konferenz ist „20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation“. Wir werden darüber diskutieren und das Thema aus verschiedenen Blickwinkeln beleuchten.

Vorträge zu den einzelnen Themen werden von namhaften Zollexperten aus dem In- und Ausland gehalten. Zu den einzelnen Themenblöcken wird es dann jeweils zusätzlich eine Diskussionsrunde mit dem Plenum, also mit Ihnen geben. Und ich lade bereits jetzt zu lebhaften Diskussionen ein. Ich freue mich, die Referenten aus dem In- und Ausland zu begrüßen. Ich sage schon jetzt „danke“ für Ihre Vorträge und dass Sie uns an Ihren Gedanken teilhaben lassen.

Zahlreiche Vertreter aus nah und fern sind nach Bonn angereist. Neben Vertretern aus europäischen Ländern haben wir auch Gäste aus den USA, Mexiko und Brasilien. Die vor Jahren eingeführte Simultanübersetzung hat unsere Veranstaltung für unsere ausländischen Kollegen noch attraktiver gemacht, weil Sprachbarrieren auf diese Weise überwunden werden. Sie alle heiße ich herzlich willkommen zum 25. Zollrechtstag in Bonn. Leider kann ich nicht jeden individuell begrüßen. Ich erlaube mir daher repräsentativ vorzugehen.

Besonders begrüßen möchte ich die Vertreter der Europäischen Kommission, die die europäische Sichtweise der Dinge präsentieren. Herr Jean-Michel Grave wird zum Entwicklungsstand des Unions-Zollkodex berichten. Herzlich willkommen Jean-Michel.

Weitere ausländische Gäste, die ich besonders begrüßen möchte, sind der Präsident der Academia Internacional de Derecho Aduanero aus Mexiko, Dr. Andres Rohde-Ponce sowie sein Vertreter Jorge Riveira. Sowie Mr. Bryce Blegen, von der Trusted Trade Alliance, aus den Vereinigten Staaten. Vielen Dank, dass Ihr die Strapazen der langen Reise nicht gescheut habt.

Auch die ZV von Österreich und der Schweiz sind in diesem Jahr wieder zahlreich vertreten. Ich grüße Herrn Magister Anton Zeilinger aus Österreich, derzeitiger Zollattaché Österreichs bei der EU-KOM, Herrn Dr. Alois Ochsner von der Direktion für europäische Angelegenheiten aus der Schweiz und aus der deutschen Zollverwaltung neben Herrn

Ministerialdirektor Würtenberger aus dem Bundesfinanzministerium auch zahlreiche Kollegen aus der Zollabteilung des BMF und der Außenverwaltung.

Insbesondere möchte ich die Damen/Herren BFD-Präsidenten begrüßen.

In mein Willkommen schließe ich die Richter der Finanzgerichtsbarkeit aus Deutschland und Österreich ein. Es ist immer wieder schön, zu sehen, wie sich die gegenseitigen Kontakte verfestigen.

Auch in diesem Jahr darf ich zahlreiche Vertreter der Wirtschaft und den beratenden Berufen begrüßen. Wir würden uns wünschen, dass wir Ihnen mit der Tagung bei Ihrer Unternehmenstätigkeit helfen können.

Wir alle leben **mit** und **von** der Wirtschaft. Es sollte unser gemeinsames Ziel sein, die Arbeitsbedingungen des Wirtschaftens – soweit rechtlich möglich und zulässig – zu erleichtern. Hierbei werden immer kontroverse Meinungen aufeinanderstoßen. Und das ist auch gut so. Dafür ist der ZRT da. Er ist ein Forum zum Gedankenaustausch.

Begrüßen möchte ich auch unsere Freunde von unserer französischen Partnerorganisation ODASCE, die unter der Leitung ihrer Präsidentin Michèle Petitginet nach Bonn gekommen sind. Last but not least möchte ich den Präsidenten von EUROPRO, Godfried Smit, begrüßen.

Kein Zollrechtstag ist ohne ideelle und finanzielle Unterstützung möglich. Daher gilt mein besonderer Dank unseren Partnern und Sponsoren, der Deutschen Post DHL, der Firma AEB, der AWA, der Hamburger Zollakademie, der IHK Bonn Rhein/Sieg, der Kanzlei Rechtsanwälte U. Möllenhoff und der Firma MIC. Vielen Dank für Ihre Unterstützung.

In den folgenden beiden Tagen werden wir in Diskussionen und Vorträgen unterschiedliche Sichtweisen hören. Ich möchte Sie einladen, mit Ihrem Sachverstand die Veranstaltung zu einem wirklichen Forum von Meinungsäußerungen, Gesprächen und Kontakten zu machen.

Vielen Dank!

Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts¹⁾

Ministerialdirektor Julian Würtenberger
Leiter der Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung, BMF, Bonn

Einleitung

Meine sehr verehrten Damen und Herren,

ich darf mich zunächst recht herzlich beim Europäischen Forum für die Einladung bedanken und für die Möglichkeit, vor einem ausgewiesenen Fachpublikum einige Gedanken zur aktuellen Aufgabenstellung der Zollverwaltung aus der Sicht des Bundesministeriums der Finanzen vorzutragen.

Meine Ausführungen habe ich unter die Überschrift gestellt: „Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts“

Diese Aufgabenstellung ist gegenwärtig geprägt von einer Mischung aus Konstanz mit deutlich sichtbaren Elementen der Veränderung. Von letzteren sind Sie alle wahrscheinlich mehr oder minder betroffen.

Natürlich ist es mir in diesem Rahmen nicht möglich, auf die gesamte Bandbreite der Aufgaben der Zollverwaltung einzugehen. Wichtige und auch politisch sensible Bereiche – ich nenne exemplarisch die Übernahme der Kraftfahrzeugbesteuerung, Fragen der Energiebesteuerung und die Bekämpfung der illegalen Beschäftigung – lasse ich im Folgenden zugunsten einer stärker zollrechtlich orientierten Betrachtung außen vor.

Ich möchte hier und heute nach einem kurzen Blick auf die klassischen Aufgaben der Zollverwaltung einige Bereiche herausheben, in denen Veränderungen erkennbar zu Tage treten oder gerade im Bereich der Gesetzgebung spürbare Außenwirkung haben.

Klassische Aufgaben

Einnahmeerzielung

Eine der Hauptaufgaben der Zollverwaltung war und ist die Einnahmeerzielung. Das Gemeinwesen muss handlungsfähig sein, um seine vielfältigen gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Aufgaben erfüllen zu können.

Im Jahr 2012 hat die deutsche Zollverwaltung fast 124 Mrd. EUR eingenommen, davon etwa 66 Mrd. EUR an Verbrauchsteuern und rund 52 Mrd. EUR Einfuhrumsatzsteuer, das entspricht etwa der Hälfte des Steueraufkommens des Bundes. Darüber hinaus sind

1) Es gilt das gesprochene Wort.

rund 4,5 Mrd. EUR an Zöllen eingenommen und abzüglich der bekannten Erhebungskostenpauschale an die EU abgeführt worden. Der „Zoll“ – dies sage ich auch mit Blick auf die Gäste aus den Europäischen Institutionen – steht in der Wichtigkeit gleichberechtigt neben den nationalen Abgaben, um einem verbreiteten Vorurteil entgegenzutreten.

Als die Einnahmeverwaltung des Bundes sorgt die Zollverwaltung dafür, dass die Unternehmen die entstandenen Abgaben leisten. Das garantiert Gerechtigkeit im Wettbewerb und stellt sicher, dass der Staat seinen politischen und finanziellen Handlungsspielraum zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland festigen kann.

Überwachung des Warenverkehrs

Über die Erhebung der Zölle hinaus möchte ich als weitere Aufgabe des Zollrechts die Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs hervorheben. Diese Überwachung dient jedoch nicht nur klassisch fiskalischen Zwecken, sondern ebenso der Durchsetzung der Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr. Beispielsweise in den Bereichen des Schutzes der menschlichen Gesundheit, der öffentlichen Ordnung, der Umwelt sowie des gewerblichen Rechtsschutzes leistet der Zoll als Teil der Sicherheitsarchitektur einen nachhaltigen Beitrag zum Schutz von Wirtschaft, Umwelt und Bevölkerung.

Hierzu möchte ich Ihnen einige Beispiele nennen:

Allein im Jahr 2012 wurden mehr als 28 t Betäubungsmittel, 146 Mio. Stück illegal eingeführte Zigaretten und über 10.000 Waffen durch die deutschen Zollbehörden sichergestellt. In fast 24.000 Fällen haben Zöllnerinnen und Zöllner Waren im Wert von mehr als 127 Mio. EUR aufgrund Verdachts der Marken- und Produktpiraterie gestoppt und so zum Schutz der Innovations- und Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft beigetragen.

Diese Zahlen belegen die fortwährende Notwendigkeit einer effektiven und effizienten Bekämpfung der internationalen und organisierten grenzüberschreitenden Kriminalität und die wichtige Rolle, die der Zoll hierbei spielt.

Jedoch stehen diese Erfolge oft allein im Fokus. Es wird leicht aus den Augen verloren, dass die Aufgaben des Zolls im Bereich der Verbote und Beschränkungen weit hierüber hinausgehen.

Eine klassische – aber auch immer weiter wachsende – Rolle im Aufgabenspektrum des Zolls spielt beispielsweise der Verbraucherschutz. So hat der Zoll im vergangenen Jahr mehr als sechs Mio. vermutlich gefährliche Artikel gestoppt. Hierzu gehören nicht nur aufgrund Erstickungs- oder Vergiftungsgefahr gefährliche Spielzeuge, sondern auch illegale Feuerwerkskörper, gefährliche Elektrogeräte oder Augen gefährdende Sonnenbrillen.

Aber auch in besonderen Situationen, wie etwa bei der Überwachung von Lebens- und Futtermitteln nach der Reaktorkatastrophe in Fukushima oder der EHEC-Epidemie aufgrund von Bockshornkleesamen aus Ägypten, nahm der Zoll mit seiner Warenverkehrs-kompetenz umfassende Aufgaben wahr.

Die Zollstellen wirken generell ergänzend zu den Maßnahmen der Fachbehörden mit, indem sie möglicherweise Verboten oder Beschränkungen unterliegende Waren bereits anhalten, bevor diese auf den EU-Markt gelangen können. Im Anschluss daran treffen die zuständigen Fachbehörden eine Entscheidung über das weitere Schicksal der Waren.

Diese konstruktive Zusammenarbeit prägt nicht nur die „klassischen“ Aufgabengebiete, sondern auch immer wieder hinzu kommende neue Rechtsbereiche. So setzen Fachbehörden und Zoll heute beispielsweise gemeinsam das Recht in den Bereichen „illegaler Holzeinschlag“, „Sprengstoffgrundstoffe“ oder „Produkte des ökologischen Landbaus“ durch.

Der Zoll schützt die Unternehmen somit vor unlauteren Machenschaften illegal arbeitender Konkurrenten und vor Wettbewerbsverzerrungen. Das ist, neben anderen, eine grundlegende Voraussetzung dafür, dass unsere Wirtschaft sicher planen und sich entwickeln kann. Konstante und sichere Rahmenbedingungen sind Garant für den europäischen Wirtschaftsstandort Deutschland.

Neue Aspekte im Zollrecht

Wie ich eingangs erwähnt habe, unterliegt die Aufgabenstellung nach dem Zollrecht sichtbaren Elementen der Veränderung. Zu den bereits bekannten und von mir zuvor skizzierten wirtschaftlichen und gesellschaftspolitischen Zielen ist nun ein sicherheits-relevanter Aspekt hinzugekommen. Dieser hat zu einer Veränderung bei der Überwachung und Kontrolle von Waren geführt.

EU-Sicherheitsinitiative

Uns allen sind noch sehr die Erinnerungen an die Terroranschläge des 11.9.2001 präsent. Dadurch erkannten alle Beteiligten den akuten Handlungsbedarf zur Entwicklung neuer Sicherheitsstandards und eines Risikomanagements. Inzwischen konnten entsprechende Maßnahmen erarbeitet und eingeführt werden und zwar in Form der **EU-Sicherheitsinitiative**.

Die Kontrolle von Warensendungen beginnt nun bereits, bevor die Lieferungen europäischen Boden erreichen. Um dies zu ermöglichen, bedarf es – allein schon wegen der Flut an Warensendungen – moderner IT-Systeme, insbesondere zum Zwecke der Risikobewertung der im Vorfeld elektronisch angemeldeten Waren. Auf der Grundlage europäischer Standards wurde in Deutschland dafür das System PARIS entwickelt.

Das System zeigt automatisiert sog. „Treffer“ an, und zwar bei Waren, die aus den verschiedensten Gründen als kritisch zu betrachten sind. Die Zollbeamtinnen und Zollbeamten bewerten mit Sachstand und Erfahrung sodann diese Treffer und initiieren die erforderlichen Maßnahmen zur Abwehr erkannter Gefahren.

Was für das Risikomanagement beim Eingang von Waren gilt, gilt auch für das Risikomanagement beim Ausgang.

Hier besteht insbesondere die Aufgabenstellung darin,

- sensitive Exporte zu erkennen,
- Ausfuhrgenehmigungspflichten zu identifizieren und
- Verstöße gegen Ausfuhrbeschränkungen frühzeitig abzuwenden.

Diese Gesichtspunkte veranschaulichen, dass das Risikomanagement als Bestandteil der Exportkontrolle kein Selbstzweck für die Zollverwaltung darstellt. Proaktiv Herausforderungen eines Ausfuhrgeschäfts vorherzusehen, ist bei der Warenausfuhr im Interesse aller Beteiligten.

Noch einmal zusammengefasst: Ziel dieses neuen Ansatzes ist die Sicherheit – die Sicherheit des Warenflusses, der Wirtschaftsbeteiligten und des Staates und damit zugleich die Sicherheit der europäischen Bürgerinnen und Bürger.

AEO

Das Stichwort „Sicherheit“ legt es nahe, etwas zur Figur des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten zu sagen. Da sich auch im deutschen Sprachraum hierfür immer mehr die Bezeichnung AEO (authorized economic operator) durchzusetzen scheint, bleibe ich bei dem Begriff. Bekanntlich wurde der AEO zu Beginn des Jahres 2008 eingeführt und sollte, zumindest was die Sicherheitsvariante angeht, einen gewissen Ausgleich zu dem im Zusammenhang mit der Zollsicherheitsinitiative unbestreitbar gestiegenen bürokratischen Aufwand darstellen. Wie Sie vermutlich ebenfalls wissen, wurde ursprünglich eine Antragsflut erwartet. Diese blieb aus, was aus der Sicht der mit Personalengpässen kämpfenden Mitgliedstaaten auch nicht wirklich bedauert wurde.

Mittlerweile aber kann sich die Bilanz – auch im internationalen Kontext – wirklich sehen lassen. Gegenwärtig haben wir rund 12.700 AEOs aller Varianten in der EU, in Deutschland davon alleine über 6.300.

Wir sollten aber an dieser Stelle nicht den Fehler begehen, uns nur im Glanz der Zahlen zu sonnen und dabei die Kritik insbesondere aus den Reihen der Wirtschaft zu überhören. Figur und Entstehungsgeschichte des AEO waren von Anfang an untrennbar mit der Frage nach den zu gewährenden Vorteilen verbunden. Es ging um Vorteile, die sofort eingeführt werden konnten, sowie auch um perspektivisch anzustrebende Vorteile.

Ich weiß, hier herrscht mehr oder minder deutliche Unzufriedenheit. Weshalb, so ist häufig zu hören, leisten wir den insbesondere in der die Sicherheit einschließenden Va-

riante nicht unerheblichen Aufwand eigentlich? Das BMF, die Partnerverwaltungen in den anderen Mitgliedstaaten und ich denke auch die EU-Kommission, wissen um diese Kritik.

An die Adresse der bereits zertifizierten Unternehmen sage ich an dieser Stelle: Haben Sie noch etwas Geduld. Die Dinge sind durchaus in Bewegung, vielleicht nicht in dem Tempo, welches sich einige wünschen mögen, aber die Kritik ist gehört worden und es geschieht etwas. Lassen Sie mich für diese optimistische Sicht einige Beispiele anführen:

- Der Unionszollkodex sieht vor, dass bestimmte Erleichterungen nur AEOs gewährt werden. Hierauf werde ich später noch einmal zurückkommen.
- Die Kommission hat auf die Kritik bei sich zumindest teilweise überschneidenden Überprüfungen in den Fällen reagiert, in denen Unternehmen sowohl eine Zertifizierung als AEO als auch für die aus dem Bereich der Luftfrachtsicherheit stammenden Rechtsfiguren der „bekannten Versender“ und „reglementierten Beauftragten“ beantragen. Seit einiger Zeit prüft eine Arbeitsgruppe aus Vertretern der beiden beteiligten Generaldirektionen unter Mitwirkung von Mitgliedstaaten, wie die Schnittmengen in beiden Verfahren optimal genutzt werden können. Dem Vernehmen nach sind die Arbeiten inzwischen weit gediehen.
- Abschließend nenne ich die gegenseitige Anerkennung mit anderen Staaten. Die Vereinbarungen mit Japan und den USA sind abgeschlossen und umgesetzt, die Verhandlungen mit China sind auf einem guten Wege. Der Vollständigkeit halber nenne ich noch die Übereinkommen mit Norwegen und insbesondere der Schweiz, die allerdings einer etwas anderen Systematik folgen. Abhängig von den Kapazitäten auf Seiten der Kommission aber auch in den Mitgliedstaaten ist mit weiteren Vereinbarungen über eine gegenseitige Anerkennung zu rechnen.

Ich glaube insgesamt wird deutlich, dass der AEO-Status immer mehr an Bedeutung gewinnen und langfristig für international orientierte Unternehmen unverzichtbar sein wird, um alle Vorteile nutzen zu können.

Aktuelle Gesetzgebungsverfahren

Es heißt ja, dass nichts so beständig ist wie der Wandel und in diesem Sinne werden wir uns auch auf Veränderungen im Zollrecht einstellen dürfen. Den Beweis hierfür treten zwei aktuelle Gesetzgebungsverfahren an, die in Zukunft die Grundlagen für das Handeln des Zolls darstellen und damit auch die Aufgabenstellung nach dem Zollrecht prägen werden. Dies sind zum einen das Außenwirtschaftsrecht, das die Rahmenbedingungen für das Zusammenwirken der exportorientierten Wirtschaft mit den entsprechenden Behörden regelt, und zum anderen der Unionszollkodex (UZK), der die Rahmenvorschriften für den Warenverkehr der EU mit Drittländern enthält.

Gesetz zur Modernisierung des Außenwirtschaftsrechts

Im Rahmen der Exportkontrolle bildet das Außenwirtschaftsrecht die Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Genehmigungsbehörden im Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie (BMWi) sowie der Zollverwaltung als Überwachungsbehörde. Es formuliert die Rahmenbedingungen für das Zusammenwirken mit der Wirtschaft.

Je verständlicher und klarer das Recht formuliert ist und die modernen Wirtschaftsabläufe berücksichtigt, umso leichter fällt es der Zollverwaltung, das erforderliche Kontrollniveau zu gewährleisten und dabei denkbare Beeinträchtigungen für die Wirtschaft zu minimieren. Daher stand im Vordergrund der Novellierung des Außenwirtschaftsrechts stets der Rechtsanwender.

Das Bundesministerium der Finanzen hat diese Gesetzesinitiative unter Federführung des BMWi aktiv unterstützt. Ausdrücklich begrüße ich die Orientierung am Europäischen Recht und die Beseitigung nicht mehr zeitgemäßer oder überflüssiger Normen.

Beispielsweise entspricht der Begriff der „Ausfuhr“ jetzt der gewohnten Definition aus der EG-Dual-use-Verordnung. Eine unterschiedliche Betrachtung des Begriffs in Abhängigkeit von der zu liefernden Ware – entweder Rüstungsgüter oder Dual-use-Güter – ist weggefallen. Zukünftig stellt sich nur noch die Frage, ob die Ware in einen anderen Mitgliedstaat der EU oder in einen Drittstaat verbracht wird.

Als einen weiteren Aspekt der Novellierung des Außenwirtschaftsrechts möchte ich auf die Neukonzeption der Ein- und Ausfuhrlisten hinweisen. Zur Vermeidung von Redundanzen im nationalen Recht wurde auf eine erneute Darstellung des Anhangs I der EG-Dual Use-VO in der nationalen Ausfuhrliste verzichtet. Da die bisherige nationale Einfuhrliste ausschließlich Beschränkungen des Warenverkehrs auf Grundlage von EU-Verordnungen enthalten hat, wird zukünftig auch auf die Einfuhrliste verzichtet werden.

Meine Eingangsbemerkung, dass bei der Novellierung des Außenwirtschaftsrechts stets der Anwender im Vordergrund stand, möchte ich auch an einem besonderen Beispiel darstellen, nämlich der permanenten Überarbeitung und Anpassung der Sanktionsvorschriften.

Mit Beginn des nordafrikanischen Frühlings kam es zu einer Renaissance der altbekannten Embargovorschriften. Aktuell bestehen mehr als 25 länderbezogene und personenbezogene Sanktionsvorschriften, die sowohl von der Wirtschaft als auch durch den Zoll zu beachten sind.

Der Gesetzgeber hat bei der Modernisierung des Außenwirtschaftsrechts berücksichtigt, dass sich im Einzelfall aufgrund der permanenten Rechtsänderungen im Sanktionsrecht Arbeitsfehler einschleichen können, selbst wenn ein Unternehmen über ein funktionierendes innerbetriebliches Exportkontrollsystem verfügt.

Wie Sie anhand der Beispiele aber auch feststellen konnten, lässt die Neufassung des Außenwirtschaftsrechts die bekannten Grundstrukturen des deutschen Außenwirt-

schaftsrechts und des Exportkontrollrechts unberührt, denn diese haben sich bewährt, genießen international einen hervorragenden Ruf und werden von der Wirtschaft anerkannt.

Die Rahmenbedingungen für die Schaffung eines Umfeldes, in dem die exportorientierte Wirtschaft ihre Stärken voll entfalten kann, stützen sich weiterhin auf effektive Verfahrensvorschriften beim Verbringen von Waren in Drittstaaten. Hierbei ist für mich das zweistufige Ausfuhrverfahren von besonderer Bedeutung.

Daher möchte ich an dieser Stelle für die bewährte Aufgabenerfüllung der Ausfuhrzollstellen und deren Zuständigkeiten werben. Es wird sichergestellt, dass sich der Zoll in kurzer Entfernung zum Wirtschaftsbeteiligten befindet. Erforderliche Zollkontrollen können ohne Zeitverzug durchgeführt werden. Die Anzahl der Kontrollmaßnahmen erfolgt zielorientierter, da dem Zollamt die langjährigen Kunden und die Produktpalette des Wirtschaftsbeteiligten bekannt sind.

Ferner gebe ich zu bedenken, dass bei einer ausschließlichen Konzentration der Kontrollen an der Grenzzollstelle in den seltensten Fällen ein qualifizierter Ansprechpartner des Ausführers vor Ort ist. Auch ist die Ware schon verpackt und bei einem Stopp der Warenbewegung stehen Lagerkapazitäten – insbesondere an See- und Flughäfen – nur sehr begrenzt zur Verfügung. Unter diesen Umständen drohen zusätzliche Kosten und Zeitverzug.

Meine Anmerkungen zum zollrechtlichen Ausfuhrverfahren, die Ihre Grundlagen im Unionsrecht haben, bringen mich zu einer anderen aktuellen Entwicklung auf EU-Ebene.

Zollkodex der Union (UZK)

Ein Thema von besonderem Interesse auf EU-Ebene ist zweifelsohne der Unionszollkodex (UZK).

Lassen Sie mich einige Ausführungen zum Hintergrund, zu den wesentlichen Fragen und zum gegenwärtigen Verhandlungsstand machen. Die meisten von Ihnen werden mit der Vorgeschichte vertraut sein, sodass ich mich hierzu auf eine stichwortartige Zusammenfassung beschränken kann:

- Mit dem im Jahre 2008 beschlossenen Modernisierten Zollkodex (MZK) sollten die zollrechtlichen Vorschriften angepasst werden, um u.a. das elektronische Arbeitsumfeld für Zoll und Handel zu schaffen und durch eine Neustrukturierung zu einer Verfahrensvereinfachung zu kommen.
- Bei den Verhandlungen zu den Durchführungsvorschriften wurde jedoch deutlich, dass sich die Gestaltung und Entwicklung der für die Umsetzung des MZK erforderlichen elektronischen Systeme aus verschiedensten Gründen komplexer und schwieriger gestaltete als anfangs erwartet wurde.
- Mit zunehmendem Zeitablauf zeigte sich, dass der für die Anwendbarkeit vorgesehene Termin Juni 2013 schon aus diesen Gründen kaum zu halten war.

- Hinzu kam das zwischenzeitliche Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon, das ohnehin mittelfristig eine Anpassung des MZK an das neue Durchführungsrecht notwendig gemacht hätte.

Die Kommission hat daher im Februar 2012 einen Vorschlag für einen Unionszollkodex vorgelegt und sich hierbei des Rechtsinstruments der Neufassung („Recast“) bedient.

Bei einer Neufassung wird an einen bestehenden Rechtsakt – hier dem MZK – angeknüpft. Nur einzelne Bereiche werden neu konzipiert und sind für eine inhaltliche Ratsbefassung zugänglich.

Die Gründe für die Wahl dieses Rechtsinstrumentes lagen natürlich auf der Hand: Die Kommission wollte sicherstellen, dass nicht sämtliche im Rahmen des MZK bereits diskutierten und entschiedenen inhaltlichen Fragen wieder neu aufgerollt werden. Nicht dass die Mitgliedstaaten – und ich nehme uns da gar nicht aus – es nicht an zahlreichen Stellen gleichwohl versucht hätten. Die Kommission hat sich aber bei den Ratsberatungen recht hartnäckig gezeigt und fast flächendeckend der Versuchung widerstanden, die Büchse der Pandora zu öffnen.

Was sind nun die wesentlichen Neuerungen, die der UZK gegenüber dem aktuellen Recht mit sich bringen wird? Hier möchte ich zwei Punkte herausgreifen:

Einführung von „Zentralisierter Zollabwicklung“ und „Self Assessment“

Der UZK führt die zentralisierte Zollabwicklung und das „Self Assessment“ („Eigenschätzung“) ein und bestätigt gewissermaßen die bereits im MZK getroffene Entscheidung.

Was ist daran so besonders, mag manch einer von Ihnen fragen.

Nun, es ist deshalb hervorzuheben, weil insbesondere die zentralisierte Zollabwicklung in Bezug auf ihre konzeptionelle und auch praktische Umsetzung gravierende Probleme verursacht hat. Es wäre zudem gewagt zu behaupten, dass diese Herausforderungen mittlerweile vollständig gelöst wären.

Gleichwohl soll es also demnächst möglich sein, Waren körperlich in einem anderen Mitgliedstaat einzuführen als demjenigen, in dem man seine Niederlassung hat und der für die Entgegennahme der Zollanmeldung zuständig ist.

Ferner, und darum geht es beim „Self Assessment“, kann den Wirtschaftsbeteiligten unter bestimmten Voraussetzungen gestattet werden, Waren ohne Beteiligung der zuständigen nationalen Zollverwaltung einzuführen und damit zugleich deren Tätigkeiten und Verpflichtungen wahrzunehmen.

Hervorzuheben ist, dass diese neuen zollrechtlichen Instrumente nur AEOs gewährt werden sollen. Sie sehen, dass meine Bitte um Geduld hinsichtlich neuer Vorteile für AEOs einen durchaus realen Hintergrund hat.

Anpassung an den Vertrag von Lissabon

Weitere wesentliche Änderungen bei der Modernisierung des Zollrechts haben sich durch die Anpassung an den Vertrag von Lissabon ergeben.

Durch die Einführung des Instruments der delegierten Rechtsakte wurde das Verfahren beim Erlass von Ausführungsvorschriften wesentlich verändert. Sinn und Zweck ist die Reduzierung der Zahl der Gesetzgebungsverfahren und deren Verschlangung.

Aber was genau sind delegierte Rechtsakte?

Der Rat und das Europäische Parlament können der Kommission die Befugnis einräumen, nicht wesentliche Elemente eines Rechtsaktes eigenständig zu ändern oder zu ergänzen. In der Vorbereitungsphase müssen die Experten der Mitgliedstaaten lediglich noch in Form einer Anhörung beteiligt werden. Gewiss, Parlament oder Rat können widersprechen. Wer aber das EU-Geschäft etwas näher kennt, kann sich ausmalen, wie schwierig es sein wird, die im Rat hierfür notwendige qualifizierte Mehrheit zu erreichen.

Die Mitgliedstaaten haben den Willen des Gesetzgebers des Vertrages natürlich zu akzeptieren, waren aber bei den Beratungen sehr darauf bedacht, dass ihre Interessen weiterhin gewahrt werden.

Daher haben die Mitgliedstaaten darauf hingewirkt, dass delegierte Rechtsakte nur dort angewendet werden, wo sie rechtlich zwingend sind. Auch war es wichtig, dass die Befugnisübertragung an die Kommission jeweils so konkret wie möglich gefasst wird und die frühzeitige Einbeziehung von Experten der Mitgliedstaaten dezidiert sichergestellt wird.

Offen bleibt, wie sich die Einführung von delegierten Rechtsakten für Verwaltungen und Beteiligte auswirken wird. Beide sind fortan in einem weit stärkeren Maß in der Hand der Europäischen Kommission, die indes gut beraten sein wird zu bedenken, dass es auch in ihrem eigenen Interesse ist, sinnvolle und praxisgerechte Vorschriften zu erlassen.

Wie ist nun der aktuelle Stand des UZK?

Es freut mich, Ihnen mitteilen zu können, dass seit Kurzem eine Fassung des UZK vorliegt, auf den sich die EU-KOM, das EP und der Rat einigen konnten.

Der Weg hierhin war jedoch lang und zuweilen steinig. So wurde der Kommissionsentwurf im Rat unter dänischer, zypriotischer und irischer Ratspräsidentschaft in zwei vollständigen Artikellesungen intensiv und kontrovers behandelt.

Bei der sich anschließenden Abstimmung zwischen Rat, Kommission und Europäischem Parlament – dem sog. Trilog – hat das Europäische Parlament seine Vorstellungen über den Text mit der Intensität eingebracht wie es, von einem vollwertigen (Mit-)Gesetzgeber zu erwarten war.

Eine ganze Reihe von Mitgliedstaaten – darunter auch Deutschland – haben letztlich auf Vorbehalte verzichtet, um eine Einigung zu ermöglichen.

Die jetzt vorliegende Schlussfassung des UZK kann damit als ein gemeinsames Werk der Mitgliedstaaten, des Europäischen Parlaments und der Europäischen Kommission bezeichnet werden.

Die offizielle Verabschiedung im Rat und im Europäischen Parlament soll im Herbst 2013 erfolgen.

Ausblick

Mit diesem Ausblick auf die zu erwartende Verabschiedung des Unionszollkodex bin ich am Ende meiner Ausführungen angelangt.

Ich hoffe, dass ich Ihnen ein wenig veranschaulichen konnte, in welcher Form im Zollrecht gerade auch der letzten Jahre zu den traditionellen Aufgaben neue Aufgaben getreten sind und weiter treten werden.

Dem Tagungsprogramm konnte ich entnehmen, dass Sie sich mit von mir angerissenen und auch einigen anderen Themen jetzt näher befassen werden. Ich wünsche Ihnen eine interessante und fruchtbare Diskussion, viele angenehme Gesprächskontakte auch außerhalb des offiziellen Programms und darf mich für Ihre Aufmerksamkeit bedanken.

Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts – Darstellung aus der Sicht der Verwaltung¹⁾

Mag. Anton Zeilinger
Zollattaché an der Ständigen Vertretung Österreichs
bei der Europäischen Union, Brüssel

Das Zollrecht der Europäischen Union ist in einem ständigen Umbruch – kaum ist man mit einer Reform fertig, folgt schon die nächste.

Die Formulierung „Aufgabenstellung des Zollrechts“ kann man dabei durchaus doppeldeutig verstehen. Nämlich einerseits so, dass man hier die Aufgaben betrachtet, die das Zollrecht an die Beteiligten richtet, aber auch umgekehrt, also die Aufgaben, die die Zollverwaltungen und Wirtschaftsbeteiligten an das Zollrecht stellen.

Denn insbesondere das Verfahrensrecht sollte auch eine dienende Funktion haben, es also allen Betroffenen möglich machen, die nötigen Handlungen in größtmöglicher Effizienz abzuwickeln, bei gleichzeitiger Einhaltung der materiell-rechtlichen Erfordernisse.

Dies war ja auch ein Ziel der größten Reform der letzten Jahre, der des Zollkodex. Nachdem nach mehrjährigen Verhandlungen im Jahr 2008 der „Modernisierte Zollkodex“ (MZK) beschlossen worden war, musste man sich eingestehen, dass seine Umsetzung nicht realistisch werden würde. Nach langwierigen Verhandlungen konnte schließlich der „Unionszollkodex“ (UZK) beschlossen werden, aber nicht bevor noch das Anwendungsdatum des MZK durch eine separate Verordnung verschoben werden musste.

Die großen Unterschiede des UZK zum MZK sind zunächst im formalrechtlichen Bereich zu finden, nämlich bei der Anpassung der Ermächtigungsbestimmungen an die Kommission, die im Zuge der Umsetzung des Vertrags von Lissabon notwendig wurden.

Inhaltlich zu erwähnen ist die Entscheidung, dass die vorübergehende Verwahrung nun doch nicht als Zollverfahren angesehen wird, sondern mit dem Zollstatus zusammenhängt, wie bisher. Die Möglichkeit der Beförderung von Nichtunionswaren in der vorübergehenden Verwahrung, die von der Kommission und einigen Mitgliedstaaten begrüßt wurde, wird von Österreich aufgrund der Konkurrenz zum NCTS-Verfahren und des Betrugsrisikos abgelehnt.

Neu hinzugekommen ist auch die Möglichkeit für verbindliche Auskünfte außerhalb der bisherigen Bereiche Zolltarif und Ursprung, wobei hier insbesondere der Zollwert betroffen sein könnte.

1) Dieser Beitrag stellt ausschließlich die Privatmeinung des Autors da.

Interessant könnte auch die gänzliche Neuerung im letzten Teil des UZK werden, wo die Möglichkeit geschaffen wurde, dass die Kommission mittels Durchführungsverordnung einzelnen Mitgliedstaaten erlauben kann, zusätzliche Vereinfachungen bei der Anwendung des Zollrechts zu testen, und zwar insbesondere – aber nicht nur – bei den elektronischen Systemen. Dies könnte durchaus spannende Innovationen für die Zukunft bringen.

Doch auch außerhalb des Zollkodex finden fortlaufend Neukodifizierungen und Revisionen statt. Gerade der Bereich der Verbote und Beschränkungen zeichnet sich durch eine besondere Spezialisierung und Kasuistik aus, die die Umsetzung nicht immer einfach macht.

Im Ursprungs- und Präferenzrecht werden wiederum – manchmal nur mit marginaler Einbindung der Zollverwaltungen – Freihandels- und sonstige Abkommen abgeschlossen, die sich oft so stark untereinander unterscheiden, dass deren Anwendung kompliziert werden kann. Es ist zu begrüßen, dass sich die Kommission bei den derzeit laufenden Verhandlungen EU-USA auch verstärkt um die zollrechtlichen Aspekte kümmert und die Mitgliedstaaten regelmäßig einbindet.

Aus Sicht der Verwaltung ist vor allem die Umsetzbarkeit aller Regelungen von zentraler Bedeutung. Die Zollverwaltungen der bald 28 Mitgliedstaaten müssen den gewaltigen Warenstrom, der täglich in die und aus der Union heraus bewegt wird, effektiv administrieren können. Die ewige Balance zwischen notwendigen Kontrollen und Unterstützung des legalen Handels ist eine ständige Herausforderung, gerade angesichts der Wirtschaftskrise und der dadurch erforderlichen Ressourcenschonung.

Langfristig muss auch eine Form der engeren Zusammenarbeit unter den Mitgliedstaaten gefunden werden – nahe liegend wären etwa gemeinsame IT-Systeme der Zollverwaltungen oder zumindest eine gemeinsame Entwicklung derselben. Österreich beabsichtigt hier etwa mit einem anderen Mitgliedstaat in Zukunft Neuentwicklung gemeinsam zu bewältigen.

Die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten sehen der Zukunft des Zollrechts jedenfalls mit vorsichtigem Optimismus entgegen. Die Vorgaben, die das Zollrecht den Verwaltungen stellt, werden komplexer und differenzierter. Andererseits ermöglicht eine engere Zusammenarbeit der Verwaltungen und eine stetige Vereinfachung des Rechts auch eine Konzentration auf die wesentlichen Aufgaben der Zollverwaltungen.

Die aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts

Reinhard Fischer
Deutsche Post DHL, Bonn

Für die Beurteilung, ob das heutige Zollrecht seinen Aufgaben gerecht wird bzw. für zukünftige Herausforderungen gerüstet ist, sind zunächst die aktuellen Vorschriften und die Rechtsentwicklung zu untersuchen. Zu fragen ist insbesondere, wie das bestehende Recht eine Servicefunktion für die Wirtschaft abbildet und somit die wirtschaftliche Entwicklung unterstützt. Unmittelbar damit verbunden ist die Frage, inwieweit moderne Technologien diesen Fortschritt fördern. Letztlich ist entscheidend, dass eine Strategie für die Weiterentwicklung des Zollrechts besteht und die Politik die Anforderungen der Wirtschaft entsprechend abbildet.

Vorschriften und Rechtsentwicklung

Vorschriften und Rechtsentwicklung		Deutsche Post DHL
Herausforderungen	Sachstand	
• Unions-Zollkodex(UZK)und Delegated/Implementing Acts	➡	• Die zollrechtlichen Vorschriften sind zu kompliziert und unübersichtlich.
• Vereinfachte Verfahren? • Befreiungen? • Prozessverschlankungen?	➡	• Die Vereinfachungen zum Nutzen der Wirtschaft sind übersichtlich.
• Sicherheit und gleichzeitige Beschleunigung des Warenverkehrs	➡	• Die Sicherheit ist neben anderen wichtigen Elementen ein Aspekt des grenzüberschreitenden Warenverkehrs.
• Erfüllt der UZK die Anforderungen einer modernen Gesetzgebung?	➡	• Der Zollkodex der Union ist Rückschritt und verpasste Chance zugleich. • Eine neue Reform des Zollrechts ist dringend erforderlich.

Sowohl die Wirtschaft wie auch die Verwaltung befinden sich zurzeit in einer spannenden Phase, da der bestehende Zollkodex und seine Durchführungsverordnung durch den

Unionszollkodex (UZK) sowie entsprechende Delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte abgelöst wird. Die vorliegende Fassung des UZK macht bereits deutlich, dass der europäische Gesetzgeber eine historische Chance zur Modernisierung des Zollrechts verpasst hat. Die neuen Vorschriften des UZK gestalten sich immer noch zu kompliziert und unübersichtlich. Da die Entwürfe zu den Delegierten Rechtsakten und den Durchführungsrechtsakten noch nicht vorliegen, ist eine entsprechende Beurteilung schwierig. Es ist jedoch festzuhalten, dass die unterschiedliche Mitwirkungskompetenz der einzelnen EU-Mitgliedstaaten, der EU-Kommission, des Rates und des EU-Parlaments bei den Delegierten Rechtsakten bzw. den Durchführungsrechtsakten die wirtschaftsfreundliche Ausgestaltung erschwert und weitere Entwicklungen behindern wird.

Die im UZK genannten Vereinfachungen zum Nutzen der Wirtschaft sind eher übersichtlich. Insbesondere mangelt es an einer konsequenten Ausgestaltung und Weiterentwicklung von vereinfachten Verfahren, die einer gesamt- und weltwirtschaftlichen Entwicklung folgen sollten. Als Beispiel sei die dynamische Entwicklung im E-Commerce genannt, dessen Volumen sich zurzeit von Jahr zu Jahr verdoppelt und auch im grenzüberschreitenden Bereich höchste Zuwachsraten aufweist. Betrachtet man die auch für diesen Warenverkehr anwendbaren Zollverfahren, stellt man schnell fest, dass sich diese über mehrere Jahrzehnte nicht verändert haben. Wie kann es sein, dass sich die zollrechtliche Rechtssetzung dergestalt von einer weltwirtschaftlichen Entwicklung abkoppelt? Auch die bei der Zollabfertigung anwendbaren Freigrenzen sind nicht mehr zeitgemäß. Warum „leistet“ sich die EU eine Freigrenze von 150 EUR für den Zoll, die noch nicht einmal mit dem umsatzsteuerlichen Freigrenzen, z.B. in Deutschland in Höhe von 22 EUR (B2B, B2C) bzw. 45 EUR (C2C) harmonisiert ist? Andere Staaten, wie z.B. Australien, haben die Situation seit Jahren erkannt, lassen sich von betriebswirtschaftlichen Aspekten sowohl auf Zoll- wie auch auf Wirtschaftsseite leiten und wenden eine entsprechende hohe Freigrenze, in diesem Fall 1.000 AUD, an.

Wieso wird im Zollrecht nicht konsequent der Gedanke der Selbstveranlagung abgebildet? Dieses aus dem allgemeinen Steuerrecht bekannte und bewährte System sollte auch im grenzüberschreitenden Warenverkehr Anwendung finden und vertrauenswürdige Unternehmen von den hohen Anforderungen an Organisation und Prozesse entlasten. Zugegeben, der UZK enthält auch einige Verbesserungen. Aber sind es wirklich fortschrittliche Anpassungen oder ist es eher etwas, was eigentlich schon lange normal sein sollte? Als wesentliche Errungenschaft wird z.B. die Heilungsmöglichkeit der meisten Zollschuldtatbestände herausgehoben. Aber ist es nicht eigentlich selbstverständlich, dass eine Verfehlung, die sich tatsächlich nicht auf ein Verfahren ausgewirkt hat, geheilt werden muss?

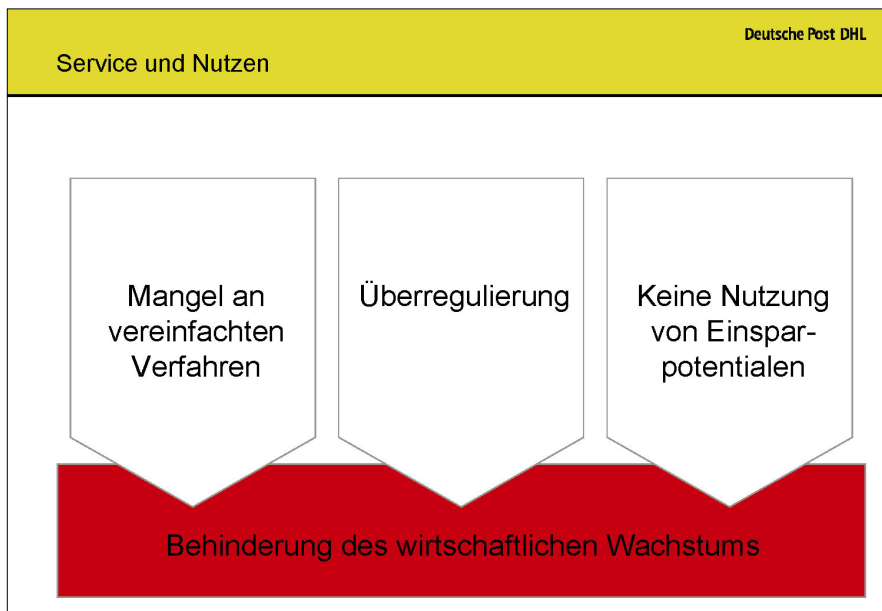
Eigentlich müssten die für das Zollrecht anzuwendenden Rechtsvorschriften in Analogie des von Paul Kirchhof entwickelten Steuersystems auf einem Bierdeckel Platz finden. Denn letztlich geht es nur um Risikomanagement und in gewissem Umfang um eine immer geringere Abgabensicherung. Eine Verschlankung der unübersichtlichen Rechtsvorschriften liegt auf der Hand und hat zumindest ansatzweise Eingang in den UZK gefunden.

Es wäre schön, wenn die EU-Kommission beim Thema Handelsvereinfachungen genauso innovativ unterwegs wäre wie beim Thema Sicherheit. Die Weltzollorganisation hat bei der Einführung des „Framework of Standards“ dem Thema „Trade Facilitation“ nämlich genauso viel Raum eingeräumt wie der elektronischen Voranmeldung oder dem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO). Leider beschäftigen sich in Brüssel Heerscharen mit der Erhöhung der Sicherheit, während Handelsvereinfachungen eher als Randnotiz wahrzunehmen sind. Auch der UZK folgt in seiner rechtlichen Gestaltung diesem Schema.

Es bleibt festzuhalten, dass der UZK eigentlich einen Rückschritt im Hinblick auf eine moderne Zollgesetzgebung darstellt und eine verpasste Chance ist, die EU-Wirtschaft auf dem Weltmarkt zu unterstützen. Eine neue Reform des Zollrechts ist deshalb dringend geboten.

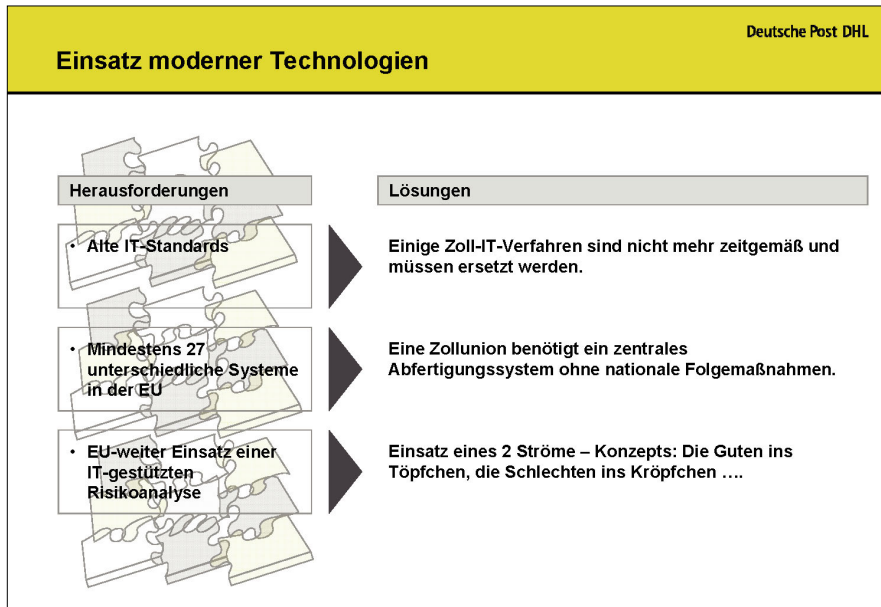
Service und Nutzen für die Wirtschaft

Aus den o.g. Überlegungen beantwortet sich auch die Frage, in welcher Form der UZK Nutzen für die Wirtschaft entfaltet und den Dienstleistungsgedanken der Zollbehörden zum Ausdruck bringt. Die im UZK fehlenden vereinfachten Verfahren, die nach wie vor in einigen Bereichen vorhandene Überregulierung und die fehlende Nutzung von Einsparpotenzialen werden das wirtschaftliche Wachstum in der Europäischen Union nicht voranbringen.



Einsatz moderner Technologien

Alle in der EU angewendeten Zoll-IT-Verfahren für die Zollabfertigung basieren auf reinen nationalen Verfahren, die teilweise über 20 Jahre alt sind und nicht mehr den Anforderungen einer modernen EDV entsprechen. Während die Wirtschaft in dieser Zeit mehrfach ihre Standards gewechselt hat, versuchen die Zollverwaltungen ihre Software ausschließlich anzupassen und vermeiden konsequente Neuentwicklungen. Die zurzeit benutzten IT-Verfahren sind nicht mehr zeitgemäß und müssen ersetzt werden.



Im Hinblick auf die 28 unterschiedlichen Systeme in der EU ist sowieso zu fragen, ob nationale Alleingänge noch förderlich sind. Unternehmen, die in allen EU-Mitgliedstaaten tätig sind, geben Unsummen für die Erhaltung und Pflege dieser dezentralisierten Systeme aus. In einer Zollunion sollte es möglich sein, ein zentrales IT-System oder zumindest einen solchen Standard zu entwickeln, ohne dass nationale Folgemaßnahmen erforderlich sind. Dass ein solches Vorhaben gelingen kann, beweist das EU-weite elektronische Versandverfahren NCTS.

Der Einsatz einer EU-weiten IT-gestützten Risikoanalyse kann ebenfalls zur Vereinfachung des Warenverkehrs beitragen. Hier wäre es sinnvoll, die konsequente Trennung von risikoarmen und risikoreichen Warenverkehren bzw. Sendungen zu vollziehen und in einem solchen 2-Ströme-Konzept den risikofreien Teil mit weitgehenden Abfertigungserleichterungen zu versehen. Risikosendungen könnten auf diese Weise viel effektiver be-

handelt werden. Ein solches Konzept würde auch den immer knapper werdenden Personalressourcen sowohl auf Zoll- wie auch auf Wirtschaftsseite Rechnung tragen.

Zollpolitik und -strategie

Im Hinblick auf die zunehmende weltweite Tendenz zur Bildung von Wirtschaftsblöcken wäre es fatal, wenn die EU aufgrund von fehlender Harmonisierung von Zollprozessen an Schlagkräftigkeit verliert. Nur als harmonisierter Wirtschaftsraum wird die EU zukünftig gegenüber anderen Mitbewerbern bestehen. Zu einer solchen Wettbewerbsfähigkeit tragen auch wirtschaftsorientierte Zollvorschriften und- Prozesse bei. Einzelne EU-Staaten werden in dieser neuen globalen Herausforderung untergehen. Nur eine Union, die einheitliche Rechtsvorschriften und Verfahren bietet, wird im globalen Konzert der Wirtschaftsblöcke als gleichwertiger Partner realisiert und akzeptiert.

Fazit

Deutsche Post DHL

Fazit: SWOT-Analyse der Aufgabenstellung des Zollrechts

 Stärken - Gemeinsames Zollgebiet - Gemeinsame Zollvorschriften - Binnenmarkt	Schwächen - Unterschiedliche Auslegung der Rechtsvorschriften in der EU - Keine gemeinsame IT - Nationaler Einfluss der Umsatzsteuer
Chancen Best in Class durch wirkliche Reform des Zollrechts, unter Ausschöpfung aller Vereinfachungsmöglichkeiten	Bedrohungen - Überreaktionen auf Grund von Sicherheitsthemen - Dynamische Blockbildung außerhalb der EU - Politische Entwicklung in der EU

Um den Erfolg der Aufgabenstellung des Zollrechts zu bewerten, bietet sich die in der Wirtschaft übliche SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)-Analyse an.

Die Stärke der EU kennzeichnet sich durch das gemeinsame Zollgebiet und die harmonisierten Zollvorschriften. Auch der Binnenmarkt entfaltet als gemeinsamer Wirtschaftsraum hohe Attraktivität. Leider kämpfen Wirtschaftsbeteiligte immer noch mit einer unterschiedlichen nationalen Auslegung der Zollvorschriften oder einer strikten Weigerung von EU-Staaten, bestimmte Erleichterungen zu gewähren. Auch die nicht harmonisierte IT ist als Schwachpunkt zu nennen. Eine wesentliche Herausforderung ist die Umsatzsteuer und deren Harmonisierung. Hier ist es dringend erforderlich, den nationalen Einfluss zugunsten einer EU-einheitlichen Betrachtungsweise zurückzudrängen.

Sollte eine weitere Harmonisierung nicht gelingen, wird sich dies negativ auf die globale Konkurrenzfähigkeit der EU gegenüber anderen Wirtschaftsblöcken auswirken. Aber auch den sich abzeichnenden separatistischen Tendenzen innerhalb der EU ist wirksam zu begegnen. Im Zollrecht ist darauf zu achten, dass bestehende und zukünftige Handelsvereinfachungen nicht durch wie auch immer begründete Sicherheitsanforderungen in den Hintergrund gedrängt werden.

Dennoch hat die EU schon jetzt die große Chance, sich auch im Zollrecht weiterzuentwickeln. Dies ist z.B. durch eine konsequente Verfahrensvereinfachung in den Delegierten Rechtsakten und Durchführungsrechtsakten zum UZK möglich und muss durch alle 28 Mitgliedstaaten unterstützt werden.

Und das Letzte, was bekanntlich stirbt, ist die Hoffnung.

Denn: Nach dem UZK ist vor dem modernisierten UZK.

20 Jahre Binnenmarkt: Fortschritt oder Stagnation? Darstellung aus Sicht eines Drittstaates ¹⁾

Dr. rer. publ. HSG Alois Ochsner

Wirtschaftsberater, Direktion für Europäische Angelegenheiten EDA, Bern ²⁾

Ganz herzlichen Dank für die freundliche Einladung. Jemanden von außen in Ihre Debatte zu implizieren, birgt allerdings ein gewisses Risiko. Es könnte sein, dass Sie nicht genau das zu hören kriegen, was Sie vielleicht von einem Insider erwarten dürften. Denn die im auswärtigen Raum lebende Person ist vermutlich vergleichsweise ungebunden und wenn sie dann – wie in meinem Fall – schon eine sechs auf dem Rücken trägt, dann könnte sie ihre Mission darauf ausrichten, mit Lust an allfälligen Autostereotypen des Publikums zu kratzen, ihm einen ungeschminkten Spiegel, ja Zerspiegel vorzuhalten.

Einleitung

Doch keine Angst: Wir Schweizer sind ja mit Bezug auf den europäischen Binnenmarkt nicht völlige Außenseiter. Wir leben mitten drin in diesem Europa, dessen Grundwerte wir mit Überzeugung teilen. Wir sind ein guter bis sehr guter Kunde und Lieferant der EU; und gute Lieferanten und treue Kunden stößt man nicht vor den Kopf! Mit der Europäischen Union verbinden uns mehrere 100 Verträge von unterschiedlichem Gewicht, etwa Freihandel von Industriegütern (und darin eingeschlossen diverse Zollabkommen), Personenfreizügigkeit, Schengen/Dublin, Zinsbesteuerung usw. Die Intensität unserer Beziehungen hat Beobachter dazu geführt, mein Land in seinem Verhältnis zur EU mit dem etwas merkwürdigen Begriff „Zweitland“ einzuschätzen. Innerhalb unserer eigenen Grenzen bezeichnen gewisse Gruppen wegen des durch wirtschaftlich enge und politisch distanzierte Beziehungen widersprüchlichen Geflechts und dem damit einhergehenden Nachvollzug von EU-Acquis mitunter auch als Passivmitglied der EU. Ihre Einladung zeigt, dass zumindest in Bonn und Berlin die Situation in der EU und Europa nicht derart hoffnungslos autistisch ist, wie dies einige Kommentatoren hüben wie drüben sowie in Übersee den Protagonisten in Brüssel mitunter unterstellen.

1) Es gilt das gesprochene Wort: Version 24.6.2013.

2) Die geäußerten Ansichten sind jene des Autors und nicht der Institution, in welcher er tätig ist.

Aufbruch zum Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen

Es war eine tolle Zeit, der Aufbruch Ende der 80er und zu Beginn der 90er Jahre in Brüssel, auch für mich als Botschaftsrat, als der Binnenmarkt vor der Tür stand. Ein ambitioniertes Programm mit einem klaren Ziel wurde definiert und mittels einer detaillierten Marschtabelle zeitgerecht umgesetzt. Eine solche „Complication“ machte uns Schweizern, einem Volk von Uhrmachern, gewaltigen Eindruck, die wir uns ärgern, wenn eine Uhr nicht läuft oder der Zug zwei Minuten Verspätung hat.

Ein nach innen weitestgehend offener Binnenmarkt mit den vier Freiheiten des Waren- und Dienstleistungs- sowie des Personen- und Kapitalverkehrs, begleitet von horizontalen Politiken wie der Wettbewerbspolitik, wurde auf die Beine gestellt. Eckstein hierbei war die Abschaffung aller Binnenkontrollen an den Innengrenzen, das Zerschlagen der Schutzbäume, programmiert auf den Jahresbeginn 1993. Dies erforderte teilweise neuartige Regulierungen und bewirkte insgesamt ein erhebliches Maß an Deregulierung und Stärkung der Wettbewerbsintensität. Cecchinis Bericht, die Ökonomenbibel zum Geschehen, sagte ein erkleckliches Maß von induziertem Wirtschaftswachstum voraus. Dies erwies sich als „self-fulfilling prophecy“. Ich erinnere mich noch gut an gewisse heikle Bereiche, die unter Zeitdruck erst in letzter Minute geklärt werden konnten: etwa das Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Antiquitäten- und Versandhandel oder die Frage der einheitlichen Färbung von Dieselmotoren gegenüber Heizöl.

Where is the beef in the EU?

Dieser Binnenmarkt war und ist denn auch das, was ich als Filetstück der europäischen Integration bezeichnen möchte. Er stellte und stellt nach wie vor deren Hauptattraktion nach innen und außen dar. Selbst die Schweiz wollte sich seinerzeit umfassend daran in Form des Europäischen Wirtschaftsraums beteiligen, wurde aber durch einen knappen Volksentscheid Ende 1992 zurückgepfiffen. Dieser Binnenmarkt sollte ein solides Fundament darstellen, auf welchem der weitere Prozess der europäischen Integration vorangetrieben werden konnte.

Erweiterung und Vertiefung

Bekanntlich weist der europäische Integrationsprozess von jeher zwei Grunddimensionen auf, jene der Erweiterung und jene der Vertiefung. Der Binnenmarkt ermöglichte seither drei Erweiterungen und die vierte steht am kommenden Wochenende vor der Tür. Er war u.a. auch Voraussetzung dafür, die legitimen Aspirationen jener Länder im Osten unseres Kontinents, welche jahrzehntelang unter dem Joch von Diktatur und Planwirtschaft gelitten hatten, mittels Gewährung einer Aufnahmeperspektive zu erfüllen. Parallel zur Realisierung des Binnenmarktes wurde 1992 der Maastrichter Vertrag unterzeichnet und 1993 in Kraft gesetzt. In dessen Fokus stand die Schaffung einer

Währungsunion für die Gruppe von fähigen und willigen Mitgliedstaaten, welche den Binnenmarkt als Lokomotive mit Kraft weiter voranziehen oder ihr gemäß anderen gewissermaßen die Krone aufsetzen sollten. Die Einheitswährung wurde dann in einer Gruppe von anfänglich 11 und heute 17 Mitgliedstaaten mit dem Euro per 1999 als Buchwährung und 2002 als Währungsraum mit einheitlichen Noten und Münzen realisiert. Die Sache ging lange gut. Die Senkung der Transaktionskosten erwies sich als segensreich. Gewisse Ökonomen mit ihren Vorstellungen eines wirtschaftlich optimalen Währungsraums erwiesen sich vorerst als theoretische Schwarzseher. Der Binnenmarkt blieb über anderthalb Jahrzehnte unbestreitbar eine reine Erfolgsgeschichte.

Brutale Veränderung der Großwetterlage

Der Wendepunkt ist bekannt. Wie Jahrhundert-Stürme und -Überschwemmungen neuerdings beinahe alle Jahrzehnte eintreten, so erzeugte das Jahr 2008 angesichts von ungesicherten Immobilienkrediten in den USA einen großen wirtschaftlichen Knall, wie er gemäß den Modellbauern der Ökonomenzunft gleichsam als „schwarzer Schwan“ bestenfalls nur millenär hätte auftreten dürfen. Er trieb weltweit das Bankensystem an den Abgrund. Die zu dessen Rettung aufgewendeten Mittel strapazierten allenthalben die öffentlichen Haushalte und führten, namentlich in den Ländern der südlichen Peripherie Europas, zu übermäßiger, untragbarer Überschuldung der öffentlichen Haushalte. Deren Regierungen hatten die traditionelle Notbremse – die Abwertung ihrer Währung – nicht mehr. Sie waren ja in ein System der Einheitswährung eingebunden.

Zusammenbruch des Wirtschaftswachstums

Die Wirtschaftslage im Gros der EU-Mitgliedstaaten erwies sich als viel anfälliger, als dies fast alle prognostiziert hatten. Der schnelle Prozess der Erweiterung der EU und die politisch großzügige Aufnahme in die Eurozone hatte allzu viel Heterogenität in die Systeme induziert. Die wirtschaftlich verantwortlichen Institutionen der EU – vor Kurzem noch mild mit Staaten, welche die Maastrichter Kriterien nicht eingehalten hatten –, zeigten sich bei der Bewältigung der Krise ungenügend vorbereitet und objektiv überfordert. Aus einem „Gouverner c'est prévoir“ wurde ein Durchwursteln. Die Planer und Steuerleute der europäischen Integration wurden zu Getriebenen, ihr Handeln immer mehr vom Kurzfristigen dominiert. Die von antagonistischen Interessen und divergierenden Ideologien geprägten Politiker trafen sich nunmehr beinahe monatlich zu Gipfeltagungen in Brüssel, weil die bösen Märkte sich weder von politischen Ukaz aus den Hauptstädten noch Winken mit dem Zaunpfahl der Europäischen Zentralbank beruhigen ließen. Sie kriegerten im Schnellzugtempo einen Wildwuchs von Regulierungen, welche die von der Verfassung des Lissabonner Vertrags vorgeschriebenen Vorgehensweisen kurzschlossen und dennoch nicht greifen wollten. Die Realwirtschaft sackte ab und bestehenden wirtschaftlichen Blasen in vielen EU-Staaten zerbarsten auf brutale Weise.

Jugendarbeitslosigkeit

Der Ausdruck wirtschaftliches Negativ-Wachstum beschönigt in seiner sprachlich fragwürdigen Art diese Realität: Etwa wenn man an die Jugendarbeitslosigkeit in vielen und auch großen Mitgliedstaaten der Eurozone denkt, welche mehr als die Hälfte der 20-bis 35-Jährigen, beinahe eine Generation von jedenfalls potenziell Leistungswilligen, dem Wirtschaftsleben dauerhaft zu entfremden droht. Die Leistungsfähigen im Club, etwa die Deutschen, denen man die Einheitswährung mit dem schicken Spruch „Der Euro – so stark wie die Mark“ schmackhaft gemacht hatte, fanden sich nach einer Nacht voll Albträumen in einem Gebilde wieder, das ungewollt zu einer Transferunion geworden war, in welcher alle von ihnen mit Nachdruck Cash forderten.

Interdependenz

Ich will jetzt nicht so weit gehen, wie dies einer sagt, der es als ehemaliger Ministerpräsident eines leistungsfähigen Bundeslandes und jetziger Kommissar der Bundesrepublik in Brüssel ja eigentlich wissen müsste: Er hat die EU kürzlich als „Sanierungsfall“ bezeichnet. Zu Ihrem Trost möchte ich im Sinne eines Seitenblicks anmerken, dass wir Schweizer als Nichtmitglied der EU und der Eurozone durchaus auch von dieser Krise mit betroffen sind. Haben Sie Grippe, so haben auch wir Husten. Etwa wenn der Wechselkurs des Schweizer Frankens sich in Form einer massiven Aufwertung von den Wirklichkeiten der Realwirtschaft völlig zu emanzipieren droht.

Modulare Absicherung des Binnenmarktes von weitergehenden Integrationsformen

Mein Thema ist der Binnenmarkt, nicht die Währungsunion. Doch hier liegt die Crux: Lassen sich die Bereiche Binnenmarkt und Währungsunion überhaupt voneinander abtrennen? Dabei erinnere ich mich an die Feststellungen gewisser Brüsseler Juristen, als eine der letzten Regierungen in Athen einmal laut darüber nachdachte, aus dem Euroraum auszutreten, aber im EU-Binnenmarkt zu verbleiben. Die Antwort war ein klares Njet! À la limite könne man aus der EU austreten, so das Orakel, aber nicht aus der Eurozone. Wie auch immer, Binnenmarkt und EU sowie Eurozone sind ganz erheblich miteinander verquickt. Tonangebend im Club sind sowieso nur jene, welche überall dabei sind. Das spüren etwa die Briten, welche der Einheitswährung von Anfang an ablehnend gegenüberstanden. Dies ist Folge des für die europäische Integration geltenden funktionalen Ansatzes, der im Kleinen ausgehend von einem Zusammenlegen des Rückgrats der Rüstungsindustrie in der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl mittels Spin-offs und Spill-overs letztlich zum großen Unterfangen einer „Ever closer Union“ führen will. Warum vielleicht nicht auch mal in die andere Richtung? Denn manchmal könnte vielleicht weniger mehr sein.

Weniger Funktionalismus, mehr Konstitutionalismus

Es scheint mir als Außenstehender, dass der Zeitpunkt gekommen ist, den Prozess der europäischen Integration in eine definitiv konstitutionelle Phase überzuführen. Die Phase des eigenartigen völkerrechtlichen Gebildes „*sui generis*“ muss irgendwie zu einer dauerhaften Struktur kommen und dem Stadium ständiger Provisorien entwachsen. Es kann ja nicht sein, dass jede Krise und jedes Krislein regelmäßig dazu benutzt werden, die zentripetalen Kräfte in der Struktur faktisch und anschließend in rechtlich hybrider Art zu verstärken. Es braucht in der EU Konsolidierung. Wenn ich als Kind mit Legosteinen ein Gebäude baute, so achtete ich behutsam darauf, dass in der modularen Struktur ein Nebenelement zurückgebaut werden konnte, ohne dass das Ganze zusammenfiel. Oder um ein anderes Bild zu gebrauchen: Die EU als Fahrrad, das nur aufrecht bleibt, wenn es nach vorne fährt, muss zu einem Vehikel werden, das breiter abgestützt und auch im statischen Zustand nicht umfällt und mitunter sogar zurückfahren kann. In einer solchen Konsolidierungsphase braucht es Rückbesinnung auf das Zentrale: Und dies ist der Binnenmarkt.

Globale Wettbewerbsfähigkeit als Benchmark

Ein solches Gebilde muss wettbewerbsfähig sein. Benchmark ist dabei nicht der nationale und kontinentale, sondern der globale Wettbewerb, dem sich – gewisse Politiker werden dies bedauern – trotz großer Extension selbst der EU-Markt von einer halben Milliarde Menschen nicht entziehen kann. Es geht in dieser Sicht nicht an, mittels Schaffung einer „Fortress Europe“ den Markt übermäßig abzuschotten. Zwar ist auch in meinem Land die Meinung verbreitet, dass das Böse meistens von außen kommt. Ja, bei den EHEC-Sprossen hat man die Keime nach langer Suche schließlich am südlichen Ende des Mittelmeers verorten können. Wenn ich die Zeitungen in Sachen Pferdelasagne genügend gelesen habe, so war das Bemühen, auch dieses Übel an Drittländer zu schieben, erfolglos. Bei einem Beispiel der Regulierung, das mich als Vertreter eines Landes mit einem kräftigen Finanzplatz nervt, denke ich an MiFID2. Wenn ich vom integralen Erfordernis einer Zweigniederlassung und gestützt auf die Erfahrungen der Finanzkrise vom vermeintlichen Schutzbedürfnis des Investors angesichts zukünftiger Krisen lese, so muss ich unweigerlich an die Maginot-Linie denken, welche in ihrer Größe den Zweiten Weltkrieg in keiner Weise hat verhindern können. Immerhin, es gibt neuerdings ermutigende Signale mit Bezug auf den globalen Wettbewerbswillen der EU. Dabei denke ich insbesondere an das ambitionierte Projekt eines transatlantischen Freihandelsraumes zwischen der EU und USA, dessen Aushandlung ansteht. Es ist mit Fug und Recht zu hoffen, dass die offiziellen Kartelle tarifärer und regulatorischen Art, die es in der EU durchaus gibt, dieses Unterfangen nicht sabotieren können. So könnte daraus durchaus eine Basis werden, in welche der Westen, so es ihn überhaupt gibt, global weiterhin eine zumindest wirtschaftliche Führungsrolle in unserer Welt einnehmen könnte.

Adäquate Regulierung in Offenheit gegen Außen

Konsolidierung des Binnenmarktes heißt auch adäquate Regulierung. Im heutigen Diskurs erstaunt mich regelmäßig das Begehren, etwa aus französischen oder britischen Ländern, dass Deutschland seine relativen Löhne erhöhen müsse, um seine EU-interne positive Leistungsbilanz abzuschwächen. Schlechte Marathonläufer werden nicht besser dadurch, dass man den guten Bleiklotze ins Adidas-Dress reinnäht. Increase your competitor's cost wäre etwa mit Bezug auf den oben dargestellten Kontext verheerend. So zweifle ich, ob die restriktiven Kautelen der Bolkestein-Richtlinie oder vielmehr dessen, was daraus im politischen Prozess geworden ist, jenes dauerhaft zu schützen in der Lage sein wird, was man vollmundig als „europäisches Sozialmodell“ bezeichnet. Könnte es nicht vielmehr so sein, dass die potenzielle Wettbewerbsfähigkeit der neuen Mitgliedsländer über Gebühr eingegrenzt worden ist? Für mich ist nach wie vor eine Regulierung im Binnenmarkt vorbildlich, die im strengen Sinne gar keine Regulierung der Legislative ist. Ich meine das Cassis-de-Dijon-Prinzip, welche von der Judikatur etabliert und sich ausartender Detailregulierung enthält. Es enthält sich willentlich variantenreicher Kasuistik und ist damit umso effektiver. So sollte wohl ein „Level playing field“ aussehen, das geflissentlich darauf verzichtet, die Halmlänge der Gräser oder deren botanische Identität zu definieren. Um würdig Fußball zu spielen, braucht es keinen überregulierten Einheitsrasen.

Transferleistungen als Mittel zur Selbsthilfe

Die Kohäsion eines Binnenmarktes verlangt wohl auch einen gewissen finanziellen Ausgleich. Doch schon Mao hat gesagt, es gehe nicht darum, den Leuten Fische zu verteilen, als vielmehr darum, sie Fischen zu lehren. Krücken sollen nicht dazu dienen, dass die Leute das Gehen verlernen. Was hier heute in der EU geschieht, verdient in seinen Grundzügen Anerkennung. Allerdings fordert es Nettozahlern wie Nettoempfängern ein erhebliches Maß an Geduld ab. Mentalitäten können kaum unterhalb eines Generationenwechsels verändert werden. Gouvernanz verlangt nach Präferenz für Leistungsethik gegenüber Klientelismus.

Die führende Rolle beim Ausgleich zwischen leistungsstarken und leistungsschwachen Akteuren sollte meines Erachtens weniger dem Staat, als vielmehr den privaten Investoren zukommen. Die erste Sphäre sollte sich auf die Schaffung von positiven Rahmenbedingungen beschränken, zu welcher Aufgabe zugegebenermaßen wohl auch ein Minimum an Infrastruktur gehört.

Respekt für demokratische Urteile

Ich komme zu einem wichtigen Punkt: Die Liebe zur Demokratie mögen Sie einem Schweizer durchlassen. Die EU war bis jetzt in erheblichem Maße ein Gebilde, das technokratisch von oben herab – „top-down“ – mit einer kartesischen Optik den Leuten

und Völkern übergestülpt worden ist. Das war aufgrund der Komplexität der Schaffung des Gebildes anders vielleicht auch gar nicht möglich. Letztlich wurden die dabei erzielten Ergebnisse von der breiten Bevölkerung dann jeweils nach einer Phase der Verdauung irgendwie mitgetragen.

Und zugegeben, die EU ist letztlich demokratisch auch immer besser abgestützt, vor allem wenn wir die gewachsenen echten Kompetenzen des Europäischen Parlamentes, das steigende Gewicht der Debatten zu europapolitischen Fragen in den Parlamenten der Mitgliedstaaten oder gar gewisse Anfänge von direkter Demokratie im Lissabonner Vertrag in die Betrachtung einbeziehen.

Allerdings ist es dann umso alarmierender, wenn neuerdings in der Krise breite Bevölkerungskreise der EU und ihrem Binnenmarkt ihre Unterstützung verweigern. Es schleckt dies, so sagen wir in der Schweiz, keine Geiß weg. Eine gewisse Elite von Eurokraten mit Misstrauen gegenüber der Meinung des einfachen Volkes ebenso wie gegenüber gewissen Völkchen in der Union verstärkt mein Unbehagen. Denn Demokratie lebt von unterschiedlichen Meinungen und dies sollten auch gewisse zu Autokratie neigende Brüsseler Akteure zur Kenntnis nehmen. Dialektik führt regelmäßig zu besseren Ergebnissen. Demokratie heißt zwangsläufig auch mehr, als bloß das vermeintlich Unausweichliche zu akzeptieren. Wie tönte es Ende der 80er Jahre in den Ohren: Wir sind das Volk! Und es kann ja in einer Gemeinschaft von gleichen Staaten mit Verlaub nicht sein, dass technokratisch unerwünschte demokratische Entscheidungen lediglich dann akzeptiert werden sollen, wenn sie von der Grande Nation, dem Tandempartner Deutschlands in der Führung der EU, stammen. Langfristig stabil ist eine Konstruktion wie jene der EU und des Binnenmarktes lediglich dann, wenn sie „bottom-up“ solide im Boden einer breiten Öffentlichkeit demokratisch verankert und mitgetragen ist.

Schlussfolgerung

Von außen erscheint die EU angesichts der Euro- und Schuldenkrise zwangsläufig mehr als früher mit sich selbst beschäftigt. Im Schatten dieses politischen Krisen-Prozesses entwickelt sich der Binnenmarkt zwar weiter, jedoch nicht unbedingt immer in die wirtschaftlich wünschbare, freiheitliche Richtung. Unter der gewandelten Aufmerksamkeit leidet auch die Pflege des Verhältnisses zu den externen Partnern, etwa zur Schweiz. Die Ressourcen der EU werden primär zur Lösung vitaler Probleme eingesetzt, zu welchen glücklicherweise, anders als der mittlere Osten, die Beziehung zur Schweiz kaum gehört. In umgekehrter Blickrichtung hat der Glanz des Binnenmarktes spürbar abgenommen und auch deswegen sind größere Projekte zwischen der Schweiz und der EU in den letzten Jahren kaum voran gekommen.

Ich versuche mich ein bisschen in Kybernetik: Die „Blackbox“ Europäischer Binnenmarkt ist dann stabil, wenn sie gegenüber der Umwelt einerseits auf ihrer Input- und Output-Seite die zum Überleben der Blackbox erforderlichen Funktionen erfüllen kann

sowie andererseits in ihrer Kohäsion nach innen als Blackbox nicht von divergierenden internen Interessenmodulen zerstört wird. Hinsichtlich dieser zwei Dimensionen besteht, so mein subjektiver Befund, durchaus Verbesserungsbedarf.

Podiumsdiskussion „Aktuelle Sicht auf die Aufgabenstellung des Zollrechts“

**Moderation: Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert
FH des Bundes, Münster**

**Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie
Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster**

Als Einstieg in die Diskussion trat Herr Fischer an Herrn Zeilinger heran. Herr Fischer erklärte, dass er von der gemeinsamen Systementwicklung von Österreich und Luxemburg ungeheuer fasziniert sei. Ihn interessiere, ob eine gemeinsame elektronische Struktur dahingehend geplant sei, dass das IT-System in nur einem Staat vorgehalten werde und die Möglichkeit gegeben wird, von beiden Staaten auf das System zugreifen zu können oder ob geplant sei, dass IT-System gemeinsam zu entwickeln und sodann in Österreich und Luxemburg anzubieten.

Herr Zeilinger bedankte sich für die Frage und erklärte, dass sich die Entwicklung noch in einem relativ frühen Stadium befinde. Es sei jetzt erst das Übereinkommen zwischen den Leitern der Zollverwaltungen unterzeichnet worden, dass eine gemeinsame Systementwicklung erfolgen soll. Grund für diese gemeinsame Entwicklung sei, dass Luxemburg ein kleines Land sei, dem bewusst geworden ist, dass es sinnvoll ist, mit einem anderen (größeren) Land zusammenzuarbeiten.

Die Idee sei, eine gemeinsame Plattform für Anmeldungen zu schaffen, d.h. ein IT-System zu entwickeln, welches in Österreich angesiedelt ist, aber spezifisch für Luxemburg erforderliche Komponenten beinhaltet. Ob dies tatsächlich klappt, muss abgewartet werden. Bis jetzt handle es sich lediglich um ein Projekt.

Herr Nehm wies in diesem Zusammenhang zum Einsatz von IT-Technik in der Zollabfertigung darauf hin, dass er es so verstanden habe, dass der Modernisierte Zollkodex (MZK) am IT-Thema gescheitert sei. Er frage daher die Referenten der Europäischen Kommission, was sie so sicher macht, dass mit dem Zollkodex der Union (UZK) IT-Systeme erfolgreich umgesetzt werden. Insoweit könne bereits heute nachgelesen werden, dass es vor dem Jahr 2020 kein gemeinsames IT-System geben werde.

Herr Zeilinger erklärte dazu, dass für das Scheitern des MZK nicht nur das elektronische Umfeld verantwortlich sei. Vor allem sei auch der Lissaboner Vertrag ein Grund für das Scheitern des MZK. Dies sei nicht die Schuld der Zollverwaltungen. Es bedürfe nämlich auch der rechtlichen Grundlage für die Umsetzung von Informationstechnologie. Bei der Umsetzung des elektronischen Umfeldes für den Zoll sei insbesondere relevant, dass die EU derzeit 27 Mitgliedstaaten und 27 IT-Systeme hat. Herr Fischer ergänzte diese Aus-

fürungen. NCTS zeige, dass ein europaweiter elektronischer Datenaustausch möglich ist. Dieses System funktioniere zufriedenstellend.

Man müsse sich also die Frage stellen, warum dies bei anderen Systemen nicht auch so ist. Die Antwort, so glaube er, liege auf der Hand. Jeder Mitgliedstaat müsse die Bereitschaft haben, seine Investitionen für die nationalen Systeme „in die Tonne zu treten“. Die Vertreter der deutschen Zollverwaltung werden wissen, wie viel Geld für ATLAS bereits ausgegeben wurde. Die Bereitschaft, ein gemeinsames System zu schaffen bedeute, dass man im Grunde genommen eigentlich wieder bei Null anfängt. Und dass ist neben dem guten Willen eine politische, aber auch eine wirtschaftliche Frage. Man muss letztlich hohe Investitionen tätigen, um einen genormten europäischen Standard hinzubekommen. Solange also das Geld in den Haushalten für solche Aktionen nicht vorhanden ist, werde sich nichts bewegen.

Herr Pohl unterstützte die Aussagen von Herrn Fischer. Er gehe mit seinem Vortrag konform. Zudem stelle er fest, dass man sich bei der Entwicklung im Zollbereich teilweise selber behindert. Gerade zur Frage des AEO habe er die Erfahrung gemacht, dass sich die deutsche Zollverwaltung widerspricht. Auch müsse er feststellen, dass KMU insbesondere deswegen davor zurückschrecken, AEO zu werden, weil sie keine Vorteile dieser Bewilligung sehen. Herrn Fischer fragte er, ob er diese Erfahrungen bestätigen könne.

Herr Fischer antwortete, dass seiner Ansicht nach die Zollverwaltung derzeit vor der Herausforderung stehe, die angefallenen organisatorischen Änderungen umzusetzen. Auch er habe die Erfahrung gemacht, dass unterschiedliche Aussagen getätigt werden. Gleichzeitig aber müsse er sagen, dass das Thema beginne, sich einzuspielen. Gerade in den letzten Monaten habe sich gezeigt, dass ein guter Austausch mit der BFD Nord stattgefunden hat und auch die interne Kommunikation innerhalb der Zollverwaltung gut funktioniert hat. Die Frage zum AEO sei absolut berechtigt. Zunächst müsse man sich fragen, warum in Deutschland mehr als die Hälfte der Zertifizierungen erfolgt ist und anderen Mitgliedstaaten nicht. Er glaube, dass Grund dafür ist, dass die Unternehmen in Deutschland sehr sicherheitsorientiert eingestellt sind. Er selbst sehe den Vorteil des AEO im Warenverkehr mit den USA.

Mittlerweile sei es so, dass die Deutsche Post so gut wie in jedem Mitgliedstaat mit mehreren Gesellschaften zertifiziert ist. Dabei seien absolut unterschiedliche Erfahrungen mit den Zertifizierungen gemacht worden. Es gebe Staaten, da wird der Antrag abgegeben und dann bekommt man nach ein paar Wochen ein Schreiben, dass die Bewilligung als AEO erteilt ist. Es gebe aber auch Staaten, da werden zunächst Tonnen an Papier produziert. Anschließend prüfe eine Vielzahl von Leuten das Papier und schließlich werde der AEO abgelehnt. Grund hierfür sei möglicherweise eine Überregulierung in einigen Mitgliedstaaten.

Da keine Fragen mehr gestellt wurden, bedankte sich Herr Prof. Gellert bei den Referenten und dem Plenum für die Diskussion und entließ die Teilnehmer/-innen in die Mittagspause.

Current questions relating to customs: state of the Union Customs Code

Jean-Michel Grave

Head of Unit "Customs Legislation", D.G. Taxation and Customs Union,
European Commission

The Customs Union and the Internal Market

This year, we celebrate the 20th Anniversary of the internal market of the European Union (EU) but we could also celebrate, on 1st of July, the 45th Anniversary of its customs union.

Since the concept of "internal market" was introduced in the Treaties by means of the Single European Act (1986) and eventually substituted the initial concept of "common market", the relationship between "internal market" and "customs union" was never clearly settled. The Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) still shows a blurred picture of that relationship.

Strictly speaking, Article 28(1) TFEU defines the customs union as involving *"the prohibition between Member States of customs duties on import and exports and of all charges having equivalent effect, and the adoption of a common customs tariff in their relations with third countries"*. Those two components of the customs union are further developed in Articles 30 to 32 TFEU and have been fully applied since the completion of the customs union on 1 July 1968.

Nevertheless, only the first (internal) component of the customs union, together with the prohibition between Member States of quantitative restrictions on import and exports and measures having equivalent effect (Art. 34-37 TFEU) as well as discriminatory or protective internal taxes (Art. 110-112 TFEU), actually contributes to the free movement of goods. As far as customs policy and legislation are concerned, that internal component is not relevant since it is just a prohibition which implies not having such policy and legislation to be applied between Member States. That is also the reason why it does not offer any legal basis for secondary law for its application and enforced only through Court of Justice's case-law.

The second (external) component of the customs union, the common customs tariff, does not really contribute to the free movement of goods but to the external trade relations of the EU, in particular through its common commercial policy. The customs union is indeed referred to in Art. 206 TFEU as contributing to the common commercial policy of the EU also through measures to be adopted on the basis of Art. 207 TFEU. That legal framework for EU action in customs matters has been supplemented by the Treaty of Amsterdam (1997) with Art. 135 TEC (Art. 33 TFEU) on customs cooperation.

Article 26(2) TFEU defines the internal market (in place since 1.1.1993, as a development of the initial EEC “common market”) as comprising “*an area without internal frontiers in which the free movement of goods, services and capital is ensured in accordance with the provisions of the Treaties*”. That provision is supplemented in particular by Art. 114 TFEU, which provides a legal basis for the approximation of laws aiming at the establishment and functioning of the internal market, without prejudice of Art. 113 TFEU on the harmonisation of indirect taxation in the internal market.

As far as trade in goods is concerned, the internal market is clearly an “upgrade” of the freedom to move Union goods within the EU and not of the common customs tariff or the common commercial policy of the EU. It is the reason why Art. 114 TFEU was initially used to remove the remaining customs formalities at internal EU borders.

However, its scope quickly extended to establish through qualified majority voting common customs rules and procedures to be applied to goods in trade with third countries.¹⁾ On the (probably wrong but handy) assumption that the customs union constituted the “external dimension” and was ensuring the “external protection” of the internal market, while the former was put in place 25 years before the latter.

Calling on long-standing Court of Justice’s case-law²⁾, it is clear that the customs union of the EU, referred to in Art. 3(1)(a) TFEU as an area of EU exclusive competence, is much more than simply the provisions laid down in Art. 30-32 TFEU. While its internal component clearly participates of the free movement of goods (internal) policy, its external component constitutes an element of the common commercial (external) policy.

Nowadays, that reference to the internal market in the context of the customs union survives as one of the legal bases of the Community Customs Code³⁾, which refers to Art. 28, 100a and 113 TEEC (Art. 31, 114 and 207 TFEU). It was maintained for both the Modernised Customs Code⁴⁾ and the Union Customs Code⁵⁾ while, in fact, references to the common commercial policy (Art. 207 TFEU) and to the customs cooperation (Art. 33 TFEU) could probably have been sufficient to cover the whole set of rules in the Code. Basic acts in those areas, like the ones related to the internal market, must now be adopted using the ordinary legislative procedure (formerly “co-decision”) anyway⁶⁾.

1) Until the Single European Act, the only legal basis for adopting customs legislation on matters considered not falling within the common commercial policy was Art. 352 TFEU, requiring unanimity.

2) See, for instance, the judgment of the Court of 13.12.1973, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v NV Indiamex and Feitelijke Vereniging De Belder*, Joined cases 37 and 38-73, European Court Reports 1973, p. 01609.

3) Regulation (EEC) No 2913/92 of the Council of 12.10.1992 (*OJ L 302, 19.10.1992, p. 1*).

4) Regulation (EC) No 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23.4.2008 (*OJ L 145, 4.6.2008, p. 1*).

5) COM(2012)64 of 20.2.2012.

6) For more details on the customs union and the internal market in the context of the new Treaties, see: Jean-Michel Grave: The impact of the Lisbon Treaty on Customs matters: A Legal Assessment, *Global Trade and Customs Journal*, Kluwer Law International, volume 5, Issue 3, March 2010.

The State of the legislative procedure for the Union Customs Code



UCC proposal

20.02.2012: *Commission proposal COM(2012)64*

A three-fold purpose:

- **Postponement...**
- **Alignment...**
- **Adjustment...**

of the Modernised Customs Code

A recast of the Modernised Customs Code

18.12.2012: *vote of IMCO (EP) amendments*

25.01.2013: *COREPER endorsement of Irish Presidency compromise*

27.02.2013: *start of "trilogues"*

The proposal for a Union Customs Code (UCC), as a recast of the Modernised Customs Code (MCC), was tabled by the Commission on 20.2.2012 and the ordinary legislative procedure (formerly the "co-decision" procedure) was then launched in the European Parliament and Council.

It may be useful recalling that the recast of MCC (implying its repeal) had a three-fold purpose:

1. postpone the application of MCC beyond the ultimate deadline if fixed on 24.6.2013, to offer sufficient time to define related more detailed rules and develop the supporting IT systems;
2. align the MCC on the requirements of Art. 290 and 291 of the Treaty on the Functioning of the European Union, resulting from the Treaty of Lisbon and concerning the empowerments to be given to the Commission to adopt UCC-related or -delegated as well as implementing acts;
3. adjust those provisions of the MCC that revealed no longer in line with the evolution of their legal environment since 2008, or unclear or difficult to implement, however, without putting into question the initial objectives of the MCC.

Following discussions on the proposal in the European Parliament and Council, the vote of amendments by the Internal Market and Consumer Protection (IMCO) Committee of the European Parliament on 18.12.2012 and the endorsement of a compromise Presidency text by the Committee of Permanent Representatives (COREPER) of the Council on 25.1.2013, the three institutions entered in an informal negotiation phase called "trilogue" on 27.2.2013.



UCC adoption process

23.04.2013: *Political agreement ("4th trilogue")*

23.05.2013: *COREPER agreement on final compromise text*

29.05.2013: *IMCO vote on final compromise text*

"Contingency Plan" (extension of MCC deadline to 1.11.2013)

18.06.2013: publication of **Regulation (EU) No 528/2013** (OJ L 165)

19.06.2013: entry into force and application

June-August 2013: *translation & lawyers-linguists revision*

September 2013: *adoption by EP and Council & signature*

October 2013: *publication, entry into force & application of empowering and final provisions (+ Art. 46 on charges & costs)*

1 May 2016: *application (30 months after entry into force)*

That "trilogue" was successfully concluded on 23.4.2013 by a political agreement between the three institutions. The negotiated agreement was subsequently reflected in a single compromise UCC text, endorsed by COREPER on 23.5.2013 and voted by IMCO on 29.5.2013.

The adoption of the new UCC Regulation is planned following the translation and legal-linguistic revision of the text for the second week of September by the European Parliament and the third week of September by the Council.

Pending the adoption of the UCC Regulation and in order to prevent the application of the MCC on 24.6.2013 as well as the major difficulties it would have created for the EU customs legislation, Regulation (EC) No 450/2008 has been amended to postpone the ultimate deadline of 24.6.2013 to 1.11.2013⁷⁾.

7) Regulation (EU) No 528/2013 of the European Parliament and of the Council of 12.6.2013 (OJ L 165, 18.6.2013, p. 62).

The new regulation shall then be signed and published to enter into force before that new deadline of 1.11.2013. Its empowering provisions will apply immediately on its date of entry into force – in order to provide legal bases for the adoption of related Commission acts – while its substantive provisions will apply only the first day of the first month after 30 months following its entry into force, that is to say on 1.5.2016⁸⁾.

Insofar as parts of the new legislation depending on IT systems are concerned, Art. 242a UCC allows for transitional periods and measures to be defined by the Commission through a delegated act and to be applied until the corresponding IT systems are operational, but no later than 31.12.2020. Those transitional periods and measures shall be governed by a UCC-related IT work programme to be adopted within 6 months of the entry into force of the Regulation and based on the Multi-Annual Strategic Plan (MASP) referred to in Art. 8(2) of the “e-Customs” Decision⁹⁾.

The Union Customs Code as an “enhanced continuation” of the Modernised Customs Code



From MCC to UCC...

MCC general objective:

Customs contribution to competitiveness and growth

MCC specific objectives:

- **A paperless environment for customs and trade**
- **A customs legislation streamlined, harmonised and simplified**
- **A valorised AEO status**
- **A legal instrument to protect the financial interests of the EU and its Member States**
- **A legal framework to support risk management and the security of the supply chain**

8) References made in that document to provisions of the UCC are based on their numbering in the agreed compromise text. Those provisions will, however, be renumbered at the time of adoption and publication of the Regulation.

9) Decision No 70/2008/EC of the European Parliament and of the Council of 15.1.2008 (OJ L 23, 26.1.2008, p. 21).

The UCC was intended and remains a recast of the MCC, preserving its overall purpose to serve competitiveness and growth and its fundamental objectives and main features. It is therefore useful recalling those objectives and show how they were preserved, while sometimes enhanced in the UCC.

A paperless environment for customs and trade

The use of electronic data-processing techniques to store and to exchange information (pertaining to declarations, applications, decisions, etc.) between economic operators and customs and between customs themselves, remains in Art. 6(1) UCC as a **principle** to collect, send and process data for the purposes of both trade facilitation as well as risk management and controls.

Nevertheless, the possibility of **exceptions** allowing the use of other means of exchange and storage was foreseen by the MCC. That is mainly justified by either a temporary failure of IT systems (so-called “business continuity plans” or “fall-back procedures”) or the type of traffic or procedures concerned. Such possibility is maintained and even clarified in Art. 6(2) UCC.

In that context already, the possibility to provide for other exceptions was acknowledged in the form of **transitional measures** to be applied to pending IT systems becoming operational or of **derogations** granted in exceptional cases and upon request of Member States justifying a specific situation not deserving the use of IT. Both possibilities are now clearly established by Art. 242a and 6(3) UCC and their conditions of application clarified.

In addition, it is explicitly referred to the definition at EU level of **common data requirements** for the purpose of exchange of customs information in Art. 6(1a).

Finally, UCC-related IT developments and their phased introduction between May 2016 and December 2020 will be governed by a work programme referred to in Art. 242c UCC.

A customs legislation streamlined, harmonised and simplified

In the MCC, **streamlining** was particularly reflected in the structure of the Code and the **harmonisation** laid down in much more horizontal, across-the-board provisions in order to govern its parts concerning customs decisions, guarantees, customs declarations, special procedures, etc.

The UCC is not affecting so much the **structure** of the MCC, but saving the need to insert empowering provisions (delegation of power and conferral of implementing powers) at appropriate places, the relocation of the AEO section after the one dealing with customs decisions, the full transfer of provisions on temporary storage under Title IV since it is no longer a special procedure of Title VII and the reorganisation of Title VIII on goods taken out of the customs territory.

As far as **harmonisation** is concerned, the fact that UCC took on board a number of provisions which were intended under the MCC to be part of MCCIP, contributed further harmonising horizontal and also to some specific rules:

- **customs decisions**, including the right to be heard, can be taken as an example of further harmonisation of horizontal rules (Art. 24-31a UCC); such harmonisation concerns as well decisions relating to binding information (BTIs and BOIs) (Art. 32-34 UCC); the possibility foreseen in the MCC to extend that type of decisions to other areas of customs legislation was maintained but only concerning other factors on the basis of which import or export duties and other measures in respect of trade of goods are applied (Art. 32b, 33(d) & 34(2)(b) UCC);
- as far as specific rules are concerned, **temporary storage** is a good example: maintaining it as a situation did not prevent developing in UCC related procedures and rules to be applied throughout the EU (Art. 125c-126 UCC);
- the same could be noted for the provisions regarding, e.g., **centralised clearance** or **entry in the declarant's records** which are more elaborated and will contribute having a better understanding and common bases to implement those simplifications (Art. 153a-155a UCC).

The MCC was already rich of **simplifications**. In the UCC they are even better identified and clarified in their scope and conditions, some of them being now clearly reserved for Authorised Economic Operators (AEOs).

A valorised AEO status

While being preserved under its three "avatars" (AEO for customs simplifications, AEO for security and safety and the combination of both: Art. 34(2)&(3) UCC), the AEO status is further valorised in the UCC:

- **AEO criteria** are further elaborated in the Code itself (Art. 34b UCC);
- **categories of AEO benefits** are completely identified: simplifications (Art. 34a(2)(a) & (5) UCC), facilitations regarding safety and security (Art. 34a(2)(b) UCC), more favourable treatment in respect of customs controls (Art. 34a(6) UCC);
- several simplifications are **reserved to AEOs**: centralised clearance (Art. 153a(2) UCC), entry in the declarant's records with presentation waiver (Art. 154(3a)(a) UCC); self-assessment (Art. 156(2) UCC), new guarantee reduction for existing debts (Art. 83(3) UCC);
- the conditions of access to other simplifications will have to be defined by a delegated act but an **easier access** should be ensured for AEOs in line with the principle of "no re-examination of conditions" laid down in Art. 34a(5) UCC;

- the cases where **AEOs may directly comply with conditions or obligations related to temporary storage** (see Art. 125g(2)(b) & (4) UCC) or to **special procedures** (see Art. 181(3)(b), 183(2), 191(2)(d) UCC) are clarified
- an explicit reference is now made to **mutual recognition of AEOs** (Art. 34a(7) UCC).

A legal instrument to protect the financial interests of the EU and its Member States

In that respect, the provisions of the MCC on the customs debt and the guarantees were often clarified or supplemented with more detailed harmonised rules but only modified at the margin by the UCC, for instance on the following:

- the clarification of the **scope** (coverage or not of other charges than import duties) and **validity** (EU-wide or national) of **guarantees** (Art. 77(2a) UCC);
- the obligation for customs to monitor the guarantee (Art. 77(5a) UCC);
- the identification of **guarantee waivers** by the law (Art. 77(6a) UCC);
- the **extended limitation period of 10 years** (instead of the standard 3 year period), for the notification of a customs debt incurred as the result of an act liable to give rise to criminal proceedings, was replaced by a time range of 5-10 years in order to accommodate remaining differences between Member States regarding such qualification of a customs infringement as "criminal" (Art. 9(2) UCC);
- the **suspension** of the limitation period for the time of **right to be heard** (Art. 91(3)(b) UCC).

A legal framework to support risk management and the security of the supply chain

The so-called "security amendments" (pre-arrival and departure declaration, common risk management framework, AEO status) were already introduced in 2005 in the Community Customs Code¹⁰⁾ and subsequently kept in the MCC. They are of course maintained in the UCC, however with:

- the addition of rules previously laid down in implementing provisions like the notification of arrival of means of transport (Art. 119 UCC);
- some adjustments like the possibility to introduce through a delegated act the filing of data of entry summary declarations by persons other than the carrier of the goods (Art. 114(3c), 118(ac) & 118a(b) UCC).

10) Regulation (EC) No 648/2005 of the European Parliament and of the Council of 13.4.2005 (*OJ L 117, 4.5.2005, p. 13*).

The preparation of the application of the UCC

The work to be achieved



UCC-related work to be achieved

Legal implementation:

- UCC-related Commission acts

Technical implementation:

- UCC-related Business Process Modelling
- UCC-related IT developments

Operational implementation:

- UCC-related Communication and Information
- UCC-related Guidelines and Training

The application of the UCC on 1.5.2016 shall be secured by various connected means:

- **legal instruments**, being either delegated or implementing acts, depending on the empowerments conferred by the UCC;
- **technical tools**, being the business process models (BPMs) to both support and reflect legal rules and procedures and provide user requirements and functional specifications for the development of IT systems where required, and as well those IT systems satystelling to be installed and become operational step by step between 1.5.2016 and 31.12.2020;
- **operational tools**, including communication and information, guidelines and training but also, in particular, on the level of national customs administrations and economic operators, the possible adaption of structures, resources, management and processes.

All those means are inter-connected but often sequential (implementing acts shall be adopted at the time delegated acts are in force; transitional measures shall come only once permanent ones are defined and the IT work programme is adopted; IT developments shall follow legal bases and BPMs; "soft law" shall follow "hard law", etc.). They would then obey a slightly different planning.

The legal work to be achieved



UCC-related legal work to be achieved

UCC-related Delegated Acts:

- **“final” UCC-DA:** general & final provisions (based on full availability of IT required systems)
- **“transitional” UCC-DA:** transitional periods (based on IT work programme) and transitional provisions

UCC-related Implementing Acts:

- **UCC IT Work Programme**
- **“general” UCC-IA:** implementing provisions of a general scope, required for UCC application
- **“specific” UCC-IAs:** implementing provisions of specific or individual scope (like decisions of common risk criteria or decisions addressed to individual MS, e.g. derogations)

UCC-related Commission legal acts should include the following **UCC-related Delegated Acts (DA)**:

- a first UCC-DA, which could be qualified as **“final”**, since it would draw the legal picture of customs rules and procedures to be fully applied on 1.1.2021, at the end of any transitional period for those parts deserving supporting IT systems;
- a second UCC-DA which could be classified as **“transitional”**, since it would establish transitional periods and measures to be applied between 1.5.2016 and 31.12.2020 pending the availability of required IT systems; that transitional UCC-DA should be prepared on the basis of the IT work programme. It is expected that the transitional measures, thus to be defined, are built on rules and procedures currently in force; those measures will be deprived of any role and effect as from 1.1.2021; they may nevertheless be recycled in the UCC-related Implementing Acts as fall-back procedures in case of temporary failure of IT systems.

UCC-related Implementing Acts (IA):

- the **IT work programme**, to be adopted as an implanting act within 6 months of the entry into force of the UCC;

- a UCC-IA which could be qualified as “**general**”, since it would include all permanent provisions of general scope required to implement the UCC on 1.5.2016;
- other, separate UCC-IAs, not necessarily required for the application of UCC on 1.5.2016, containing **measures of specific nature or scope** like:
 - measures to be adopted in the context of the common risk management framework (Art. 44 UCC);
 - measures granting a beneficiary country a derogation from preferential rules of origin (Art. 58(b) UCC);
 - notification of the suspension of the issue of BTIs or BOIs (Art. 34(2)(a) UCC);
 - decisions addressed by the Commission to individual Member States: derogations from the use of IT (Art. 8(2) UCC); decisions requesting a Member State to revoke BTIs or BOIs (Art. 34(2)(a) UCC); decisions on applications for repayment or remission of import or export duty (Art. 110(2) UCC); authorisations to test simplifications (Art. 242f UCC).

The organisation and planning of the legal work

Legal and procedural requirements

Since the UCC shall apply on 1.5.2016, the legal acts referred to above shall be adopted and enter into force before that date, assuming that customs administrations and stakeholders would appreciate having some time to prepare themselves to apply the new rules. Recital (54) UCC thus requests the Commission to “*make every effort so that the delegated acts and implementing acts enter into force sufficiently in advance of the application date of the Code to allow timely implementation by Member States*”. Member States have evaluated that period at 12 months before the application.

The Commission will therefore do its utmost to have UCC-DA and -IA in force in May 2015. However, the adoption of those acts does not only depend on the Commission, since:

- their preparation implies and deserves a proper involvement of Member States’ experts and consultation of trade experts;
- the involvement of Member States’ experts cannot, however, be organised the same way on draft delegated acts and draft implementing acts;
- the European Parliament and the Council:
 - shall receive in due time all relevant documents;
 - have a “right of objection” within 2-4 months of the adoption of the delegated acts before those acts can be published and enter into force;
 - have a “right of scrutiny” on the draft implementing acts until they are adopted;



Involvement of MS and trade: legal background

UCC-DA (Art. 290 TFEU, Common Understanding, Recitals (3) & (3a) UCC)

- appropriate, transparent and well in advance consultation of MS experts and "business community" on draft DA

- simultaneous, timely and appropriate transmission of relevant documents to EP and Council

- right of objection by EP or Council to the DA adopted by Commission

UCC-IA (Art. 291 TFEU, "Comitology" Regulation (EU) No 182/2011)

- information to EP, Council and public on draft IA through Comitology Register

- opinion of the Customs Code Committee through examination or advisory procedure

- adoption of the IA by Commission

- the implementing acts can be adopted by the Commission only after the Customs Code Committee has delivered its opinion (Art. 244 UCC);
- the adoption of the "general" UCC-IA should not take place before the entry into force of the "final" UCC-DA is secured (then once the period for objection is over), taking into account the links and mutual dependencies between both acts;
- therefore, the texts of the "final" UCC-DA and of the "general" UCC-IA should be finalised by the end of 2014 in order to allow for translation, adoption and entry into force of both acts in May 2015;
- the adoption and entry into force of the "transitional" UCC-DA may take place later than the "final" UCC-DA, but not later than 1.5.2016. Considering the need to have the IT work programme adopted in order to establish transitional periods and due to the fact that the transitional measures should in general maintain the legal *status quo* for the provisions and procedures concerned.

Structures

Member States should be involved in the following ways:

- they would be consulted on draft UCC-DA in the framework of an **Expert Group**; there should only be one Expert Group dealing with the whole of UCC-DA (Member States being represented there by an expert in "general customs legislation" and an

- expert specialised in the parts of UCC-DA to be discussed); the setting up of sub-group to work on specific issues is not excluded but they would have to report to the Expert Group as being the only body competent for consultation on the UCC-DA;
- they will provide their opinion on draft UCC-IA in the framework of the **Customs Code Committee (CCC)** (in the form of joint meetings of its section for "general customs legislation" and of its section specialised in the parts of UCC-IA to be discussed); the use of CCC-sections to work on specific issues is not excluded but they would have to report to the Committee as being the only body competent to provide an opinion on the UCC-IA.



Involvement of MS and trade: structures

Member States:

- **Expert Group to deal with UCC-DAs** (each MS represented by 1 "general" expert and 1 "specialised" expert)
- **Customs Code Committee to deal with UCC-IAs** (joint meetings of the "general" section and the "specialised" sections)

Trade:

- **Trade Contact Group framework**
- **possible invitation to Expert Group and CCC meetings** (to provide expertise on specific issues)

Joint involvement MS+trade: joint meetings, workshops, etc.

That necessary distinction would, however, not prevent planning and organising the meetings of the Expert Group and of the Committee in such a way that Member States representatives in each body could be the same people working in a sequential and consistent way on each draft act.

Trade will be consulted mainly under the umbrella of the Trade Contact Group (TCG), including through TCG-sessions dedicated to specific subjects. Where appropriate, trade experts may be invited to provide expertise in meetings of either the Expert Group or the Committee.

In addition, the future **Customs 2020 Programme** could be used to organise and fund actions that would allow Member States and trade experts jointly contributing to the preparation of UCC-DA and -IA.

It is without saying that the whole consultation process may take other forms than organising meetings, also making the best use of **review mechanisms** using CIRCA BC, TEMPO methodology, etc.

Preparatory work within the Commission

The Commission launched the drafting process of the “final” UCC-DA and “general” UCC-IA as soon as the UCC compromise text was approved by the COREPER and the IMCO committee **end of May 2013**.

Considering the huge impact of the changes introduced by UCC regarding the content and wording of the preliminary draft implementing provisions of the MCC (MCCIPs, “frozen” in November 2011) and also the need to implement new provisions introduced in the Code, the internal preparation of both draft acts should last until the **end of 2013**.

Preparatory work with Member States and trade experts

The expected time to start involving Member States and trade experts in the preparation of UCC-DA and -IA is **January 2014**. That involvement would likely start on the body of the draft acts but their respective Annexes would have to be added as soon as possible and no later than **mid-2014**.

To meet the tentative deadline of **May 2015** for the entry into force of the UCC-DA and UCC-IA, that period of involvement of stakeholders should not exceed one year to allow the finalisation of the texts in **December 2014**.

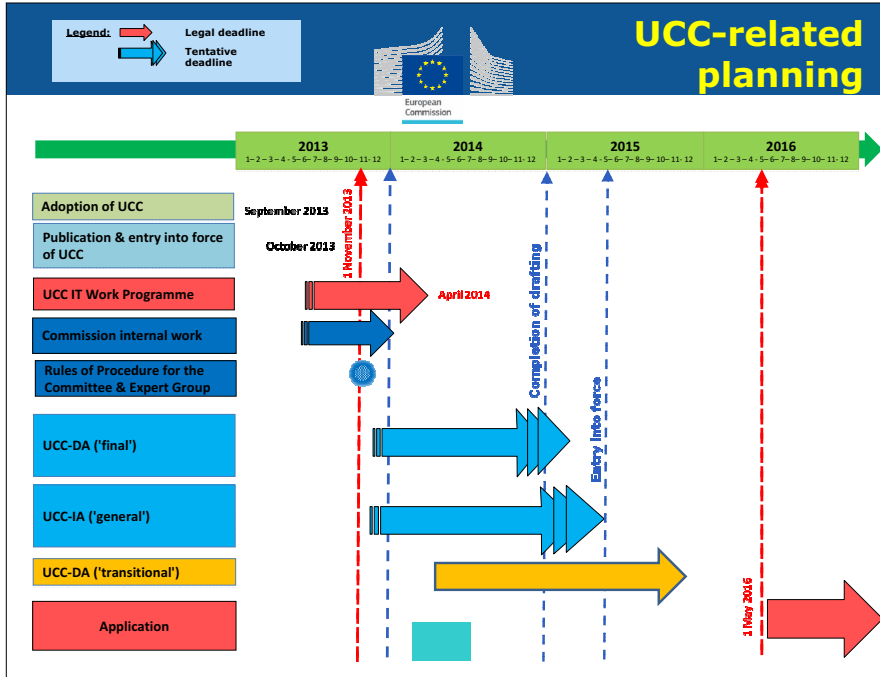
The involvement of Member States experts in the preparation and the adoption procedures shall be different for UCC-DA and UCC-IA. However, the consultation process should run in parallel on both drafts considering their mutual dependency.

Moreover, there should be from the beginning to the end of the process only one draft of the “final” UCC-DA and one draft of the “general” UCC-IA. Each of them would then be revised in the light of the outcome of consultation and discussions until final versions are ready for adoption.

The draft “transitional” UCC-DA will be submitted only after the work programme is adopted and worked out in the light of the outcome of discussions on the “final” UCC-DA and “general” UCC-IA. Insofar as it would maintain existing well-known rules and procedures as transitional measures, it could be adopted and enter into force later than the “final” UCC-DA and the “general” UCC-IA (e.g. around end 2015), if this is before 1.5.2016.

Planning

All those requirements were taken into account to establish a **tentative planning of adoption of the UCC-related Commission acts**, as follows:



Aktuelle Fragen zum Verbrauchsteuerrecht

Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg
FH des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Einleitung

Das Verbrauchsteuerrecht, das durch die Einführung des Binnenmarktes zum 1.1.1993 eine grundlegende Änderung erfahren hat, unterliegt seit dieser Zeit einem ständigen Wandel.¹⁾ Neben der Umsetzung von europäischen Richtlinien sind auch rein nationale Entwicklungen zu erwähnen. Nach der Alkopopsteuer²⁾ ist mit Wirkung vom 1.1.2011 die Kernbrennstoffsteuer³⁾ neu eingeführt worden. Anhand dieser Steuer ist eine intensive Debatte über den Begriff der „Verbrauchsteuer“ entfacht.⁴⁾ Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes hängt wesentlich von der Frage ab, ob die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer zu qualifizieren ist. Da das FG Hamburg die Steuer für formell verfassungswidrig hält, hat das Gericht den Fall als abstrakte Normenkontrolle⁵⁾ an das Bundesverfassungsgericht gebracht.

Neben diesen Rechtsfrage zu neuen Steuern⁶⁾ haben Gesetzesänderungen dazu geführt, dass der Kreis der Beteiligten aus der Wirtschaft und Industrie, die verbrauchsteuermäßig mit der Zollverwaltung zu tun haben, um eine Vielzahl gestiegen ist. Gründe sind die vielen Entlastungstatbestände im Bereich der Strom- und Energiesteuer, die besonders den Unternehmen des produzierenden Gewerbes zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen gewährt werden. Da staatliche Vergünstigungen in Form von Steuerbefreiungen

- 1) *Schröer-Schallenberg*, Die Rechtsentwicklungen des Verbrauchsteuerrechts nach Inkrafttreten des Binnenmarktes, in Kompetenzen und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 30 Jahre Fachhochschule des Bundes, 2009, S. 709ff.
- 2) Gesetz zur Verbesserung des Schutzes junger Menschen vor Gefahren des Alkohol- und Tabakkonsums vom 23.7.2004 (BGBl. I 2010, S. 1857).
- 3) Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, S. 1804).
- 4) FG Hamburg, Beschluss vom 16.9.2011, 4 V 133/11; FG München, Beschluss vom 4.10.2011, 14 V 2155/11; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 11.1.2012, 11 V 4024/11; Bruch/Greve, Die Kernbrennstoffsteuer im Fokus der Finanzgerichtsbarkeit, B 2012, 234. Zur Ablehnung des vorläufigen Rechtsschutzes gegen die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer siehe BFH, Beschluss vom 28.8.2012, VII B 22/12.
- 5) FG Hamburg, Beschluss vom 29.1.2013, 4 K 270/11.
- 6) Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch die neu eingeführte Luftverkehrsteuer vom 9.12.2010 (Luftverkehrsteuergesetz vom 9.10.2010, BGBl. I 1885; 2013 I 81), die gemäß Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes fällt und von der Zollverwaltung verwaltet wird. Auch hier ist ein Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung beim BVerfG anhängig (BVerfG vom 30.6.2011, 1 BvF 3/11).

oder steuerlichen Entlastungstatbeständen vielfach einer Beihilfegenehmigung bedürfen, um national gewährt werden zu können, hat das Beihilferecht in diesem Rahmen große Bedeutung erlangt.

Beihilferecht – Auswirkungen auf das Verbrauchsteuerrecht

Staatliche Beihilfen

Staatliche Beihilfen können den freien Wettbewerb erheblich beeinträchtigen und die Wettbewerbsgleichheit zwischen den Unternehmen stören. Daher unterliegt die staatliche Beihilfegewährung gemäß Art. 107 AEUV (ex Art. 87 EGV) einer umfassenden Kontrolle durch die Kommission. Mit der fortschreitenden Verdichtung der Handelsbeziehungen im Binnenmarkt nimmt die Bedeutung des Beihilferechts immer mehr zu.⁷⁾ Diese Tendenz wird auch im Verbrauchsteuerrecht sichtbar. Die Anzahl der Regelungen und Maßnahmen, die einer beihilferechtlichen Betrachtung unterzogen werden, steigt zunehmend.

Von einer staatlichen Beihilfe wird im Wesentlichen dann ausgegangen, wenn ein Unternehmen eine staatliche Leistung ohne angemessene, d.h. marktübliche Gegenleistung erlangt, diese Leistung selektiven Charakter hat und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.⁸⁾ Staatliche Beihilfen werden in Form von Steuerbefreiungen, steuerlichen Ermäßigungen oder Entlastungen gewährt. Vom Grundsatz des Verbotes staatlicher Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV nennt Art. 107 Abs. 2 AEUV Legalausnahmen für bestimmte Beihilfen, die Schäden beseitigen und Nachteile ausgleichen. Diese sind per se mit dem Binnenmarkt vereinbar. In Art. 107 Abs. 3 AEUV werden Ausnahmeklauseln aufgeführt, die als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können. In diesem Rahmen kommt der Kommission bei der Auslegung der Voraussetzungen ein weiter Ermessensspielraum zu.⁹⁾ Um die Auslegung dieser Ausnahmetatbestände zu vereinheitlichen, hat die Kommission für viele Bereiche Leitlinien, Mitteilungen und Gemeinschaftsrahmen erlassen, die Abwägungsvorgänge typisieren, dadurch Transparenz gewähren und ein gewissen Grad an Vorhersehbarkeit auslösen. Über den Gleichheitssatz und den Vertrauensschutz führen auf diese Weise die Leitlinien zu einer Selbstbindung der Kommission. Nach der Ermächtigungsverordnung¹⁰⁾ können sogar Gruppen von Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt und von der Anmeldepflicht freigestellt werden. Mittels einer Vielzahl von Gruppenfreistellungen wurde davon von der Kommission Gebrauch gemacht. Einige davon wurden in der Allgemei-

7) *Kühling* in *Streinz*, EUV/AEUV, 2. Auflage, Art. 107 Rn. 2.

8) *Kühling* in *Streinz*, EUV/AEUV, 2. Auflage, Art. 107 Rn. 28ff. m.w.Nachw.

9) *Streinz*, Europarecht, 9. Auflage 2012, Rn. 1071ff. m.w.Nachw.

10) Verordnung (EG) 994/98 des Rates vom 7.5.1998 über die Anwendung der Art. 92 und 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. (EG) L 142, S. 1 vom 14.5.1998).

nen Gruppenfreistellungsverordnung¹¹⁾ zusammengefasst. Anders als den Leitlinien kommt der AGVO unmittelbare Geltung zu. Die beihilfevergebenden Stellen können auf der Grundlage der AGVO Beihilferegulungen erlassen und Beihilfen vergeben, ohne das Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV durchführen zu müssen. Damit werden zur Vereinfachung des Beihilfeprüfverfahrens eine Reihe von Maßnahmen im Sinne von Art. 107 Abs. 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt. In den Anwendungsbereich fallen u.a. Umweltschutzbeihilfen (Art. 1 Abs. 1 Buchstabe d) Verordnung (EG) Nr. 800/2008).

Branntweinmonopolabschaffungsgesetz

Das Beihilferecht hat aktuell auch maßgeblich die Entwicklung des Branntweinmonopol- und -steuerrechts bestimmt. In Kürze wird das Gesetz zur Abschaffung des Branntweinmonopols (Branntweinmonopolabschaffungsgesetz) verkündet werden, das bereits die wesentlichen verbrauchsteuerrechtlichen Anschlussregelungen in dem ab 1.1.2018 vorgesehenen Alkoholsteuergesetz normiert. Damit geht in Deutschland eine wesentlich historisch geprägte Entwicklung zu Ende.¹²⁾

Das Branntweinmonopol in Deutschland hatte neben dem fiskalischen Aspekt von Beginn an stets eine agrarpolitische Zielsetzung, die Förderung und Unterstützung der Landwirtschaft. So entwickelte sich eine Brennereiwirtschaft, die wesentlich von eher kleinen und mittelständischen Betrieben geprägt war. Zum Schutze der Lebensfähigkeit der landwirtschaftlichen Brennereien vor den industriell ausgerichteten Großbrennereien im Ausland wurden Subventionszahlungen geleistet. Das Branntweinmonopol entwickelte sich im Laufe der Zeit zu einer nationalen Marktordnung für Agraralkohol. Mit dem Inkrafttreten der Alkoholmarktordnung¹³⁾ wurden die Beihilfenvorschriften auch für Agraralkohol für anwendbar erklärt. Das deutsche Branntweinmonopol in seiner Ausgestaltung widersprach diesen Grundsätzen. In Anbetracht der besonderen Situation wurde aber für Deutschland eine Ausnahmeregelung bis zum 31.12.2010 geschaffen und der Gesamtbetrag der Beihilfe auf jährlich 110 Mio. EUR festgeschrieben. Letztmalig wurde die Berechtigung zur Gewährung produktionsbezogener Beihilfen im Rahmen des Branntweinmonopols durch die sog. EU-Verlängerungsverordnung¹⁴⁾ verlängert, um den Prozess der Abschaffung des Monopols zu vollenden. Endgültiger Termin ist nun-

11) Verordnung (EG) 800/2008 der Kommission vom 6.8.2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Art. 87, 88 EGV (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – GVO) (ABl. (EU) L 214, S. 1 vom 9.8.2008).

12) Zur Geschichte und Entwicklung siehe *Schröer-Schallenberg*, Das Branntweinmonopol in Deutschland – Geschichte und Abschaffung des Branntweinmonopols, ZLR 2013, S. 159ff.

13) Verordnung (EG) Nr. 670/2003 des Rates vom 8.4.2003 mit besonderen Maßnahmen für den Markt für Ethylalkohol landwirtschaftlichen Ursprungs (ABl. (EU) L 97, S. 6 vom 15.4.2003).

14) Verordnung (EU) Nr. 1234/2010 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.12.2010 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1234/2007 des Rates (Verordnung über die einheitliche GMO) hinsichtlich der im Rahmen des deutschen Branntweinmonopols gewährten Beihilfe (ABl. (EU) L 346, S. 11 vom 30.12.2010).

mehr der 31.12.2017. Bis zu diesem Zeitpunkt sollen die Erzeugung und Verkäufe schrittweise verringert werden. Während die Frist für landwirtschaftliche Verschlussbrennereien bereits am 31.12.2013 endet, können Abfindungsbrenner und Stoffbesitzer noch bis Ende 2017 unter den monopolrechtlichen Begünstigungsvoraussetzungen produzieren. Festgelegt wird für die Übergangszeit sowohl der Gesamtbetrag der zulässigen Beihilfe als auch die Gesamtalkoholmenge.

Mit dem Gesetz zur Abschaffung des Branntweinmonopols¹⁵⁾ wird den Forderungen des EU-Rechts entsprochen. Das Gesetz ist in drei Artikel aufgeteilt.¹⁶⁾ Im ersten Artikel geht es um die für den ersten Schritt zwingend notwendigen Umsetzungen und Änderungen des Branntweinmonopolgesetzes. Mit dem Auslaufen der Genehmigung produktionsbezogener Beihilfen für landwirtschaftliche Verschlussbrennereien bis zum Ende des Jahres 2013 entfällt die Ablieferung an die Bundesmonopolverwaltung gegen Zahlung eines subventionierten Übernahmegeldes. Die Festsetzung von Jahresbrennrechten als Instrument zur Umsetzung der Begünstigung wird es nicht mehr geben. Die Hersteller des Alkohols aus den landwirtschaftlichen Verschlussbrennereien müssen sich den Bedingungen des freien Marktes stellen. Etwas anderes gilt für das Abfindungs- und Stoffbesitzerbrennen. Hier bleiben die Subventionierungen bis zum 31.12.2017 erhalten. Es gilt also ein sog. „Schrumpfmopol“.

Um Planungssicherheit für die Wirtschaft zu gewähren, wird bereits im Art. 2 die Rechtslage dargestellt, die sich nach der endgültigen Beendigung des Branntweinmonopols ab 1.1.2018 ergibt. Zu diesem Zeitpunkt wird das Branntweinmonopolgesetz aufgehoben und das Alkoholsteuergesetz in Kraft treten. Die steuerliche Behandlung des Alkohols erfolgt dann ohne jede produktionsbezogene Subventionierung. Zur Erhaltung der Streuobstwiesen sowie der Wertschöpfung im ländlichen Raum bleibt zwar das Abfindungsbrennen erhalten, allerdings wird es die Möglichkeit der Ablieferung gegen Zahlung eines Übernahmegeldes nicht mehr geben. Eine Subventionierung und Unterstützung durch staatliche Beihilfen ist ausgeschlossen. Nach Abschaffung des vorkonstitutionellen Rechts ermöglicht das Alkoholsteuergesetz eine völlige Neugestaltung. Das Abfindungsbrennen wird bundesweit geöffnet. Eine Beschränkung auf bestimmte Regionen und Bezirke im Süd- und südwestdeutschen Raum – wie bisher – entfällt. Die zulässige Jahreserzeugung wird einheitlich auf 3 hl festgelegt. Jeder, der ein wirtschaftliches Bedürfnis nachweist, kann die Erlaubnis erhalten, Alkohol unter Abfindung zu brennen. Die Alkoholmenge, die zum ermäßigten Steuersatz zu versteuern ist, wird anhand der eingesetzten Rohstoffe und der Ausbeutesätze geschätzt. Das Alkoholsteuergesetz berechtigt auch die Stoffbesitzer aus ihren selbstgewonnenen Obststoffen nach den Grundsätzen der Pauschalbesteuerung 0,5 hl Alkohol unter Abfindung zu brennen und diesen selbst zu vermarkten.

15) BT-Drs. 17/12301 vom 6.2.2013.

16) Zu den näheren Einzelheiten siehe *Schröer-Schallenberg*, ZLR 2013, S. 159, 173-177.

Nach der endgültigen Abschaffung des deutschen Branntweinmonopols am 31.12.2017 wird es aus beihilferechtlichen Erwägungen keine staatlichen Subventionsleistungen mehr geben.

Energie- und Stromsteuerrecht

Bereits seit der „Ökologischen Steuerreform“ im April 1999 werden zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen steuerliche Vergünstigungen in Form von Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen oder steuerlichen Entlastungstatbeständen gewährt. Damit begleitend stellt sich hier in ganz besonderer Weise die Frage nach der beihilferechtlichen Relevanz. Die Rechtentwicklungen gerade auf diesem Gebiet zeigen, dass das Inkrafttreten einer Vielzahl von Vorschriften unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung stand oder noch steht. Bei der Frage nach der Anwendbarkeit von Beihilferecht sind folgende Grundsätze Maßstab der Beurteilung: Liegt seitens des EU-Rechts eine obligatorische Steuervergünstigung vor, ist von keiner Gefährdung der Wettbewerbsgleichheit/Wettbewerbsbedingungen auszugehen. Bei gebundenen Entscheidungen besteht kein Spielraum für die Mitgliedstaaten, sodass das Beihilferecht nicht zur Anwendung gelangt. Anders ist es bei den sog. fakultativen Steuervergünstigungen, die den Mitgliedstaaten ein Ermessen einräumen. In diesen Fällen kann die Gewährung der steuerlichen Vergünstigung die Wettbewerbsgleichheit gefährden. Die Maßnahme unterliegt der beihilferechtlichen Prüfung (Art. 107ff. AEUV).¹⁷⁾ Besteht die steuerliche Vergünstigung in Form einer Steuerermäßigung, wird bei Einhaltung der Mindeststeuersätze die Maßnahme tendenziell für mit dem gemeinsamen Markt vereinbar gehalten. Eine Prüfung mit dem Nachweis, dass es zu keinen Wettbewerbsverzerrungen kommt, ist i.d.R. dann notwendig, wenn die staatliche Beihilfemaßnahme eine Steuerbefreiung darstellt. Anhand einiger aktueller Beispiele soll dies exemplarisch verdeutlicht werden.

§§ 53, 53a, 53b EnergieStG

Durch das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 5.12.2012¹⁸⁾ erfolgte eine grundlegende Neuregelung der Begünstigung für Stromerzeugungsanlagen und für Anlagen zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme nach den §§ 3, 53, 53a, 53b EnergieStG. Während die Vorschriften des § 53 und § 53b EnergieStG rückwirkend zum 1.4.2012 in Kraft getreten sind¹⁹⁾, hing die Wirksamkeit des § 53a EnergieStG von der beihilferechtlichen Genehmigung der Kommission ab.²⁰⁾ Diese ist am 22.3.2013 erteilt worden.²¹⁾ Die Rechtsnorm ist damit auch mit Wirkung vom 1.4.2012 in Kraft getreten.²²⁾

17) Zu den Unterscheidungen der Steuerbefreiungen nach EU-Recht siehe Jatzke in Bongartz, EnergieStG, EnergieStRL, Rn. 40ff. m.w.Nachw.

18) BGBl. I 2012, S. 2436.

19) Siehe Art. 4 Abs. 2 des Änderungsgesetzes vom 5.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2436).

20) Siehe Art. 4 Abs. 4 des Änderungsgesetzes vom 5.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2436).

21) Beschluss der Kommission vom 21.2.2013.

22) Siehe Bekanntmachung vom 14.3.2013 (BGBl. I 2013, S. 433).

§ 53 EnergieStG gewährt eine vollständige Entlastung nachweislich versteuerter Energieerzeugnisse für die Stromerzeugung in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von mehr als zwei Megawatt. Entlastungsfähig sind nur die Energieerzeugnisse, die tatsächlich auf die Stromerzeugung entfallen. Dient die mechanische Energie auch noch anderen Zwecken als der Stromerzeugung ist dieser Anteil aus der Entlastung herauszunehmen. Zur Konkretisierung, was zum „Stromerzeugungsprozess“ zählt, enthält nunmehr § 53 Abs. 2 EnergieStG eine Erläuterung. Diese Norm, die ihre Grundlage in Art. 14 Richtlinie 2003/96/EG findet, unterliegt nicht dem Beihilferecht. Energieerzeugnisse, die der Stromerzeugung dienen, sind zwingend nach Art. 14 Richtlinie 2003/96/EG freizustellen (gebundene Entscheidung). Der Out-put (Strom) wird besteuert.

Bei „kleineren“ Anlagen räumt die Kommission gemäß Art. 21 Abs. 5 UAbs. 3 Richtlinie 2003/96/EG den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, umgekehrt zu verfahren. Hier kann der Strom (Output) von der Besteuerung freigestellt werden, sofern der Input (Energieerzeugnisse) besteuert wird. In Deutschland misst sich die „Kleinanlage“ an einer Größe von 2 MW. Insoweit sieht § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG für Anlagen dieser Art eine Stromsteuerbefreiung vor. Folgerichtig müsste die Besteuerung der Energieerzeugnisse erfolgen. Fakultativ billigt die Richtlinie 2003/96/EG in Art. 15 Abs. 1 Buchstabe c), d) RL 2003/96/EG den Mitgliedstaaten aber die Befugnis zu, darüber hinaus steuerliche Vergünstigungen für Energieerzeugnisse zu gewähren, die für Kraft-Wärme-Kopplungsprozesse eingesetzt werden. Da diese Norm, im Gegensatz zu Art. 14 Richtlinie 2003/96/EG eine Ermessensnorm ist, kommen die Grundsätze des Beihilferechtes in Frage.

Während bei § 53a EnergieStG eine vollständige Entlastung vorgesehen ist, geht es im Falle des § 53b EnergieStG nur um eine teilweise Entlastung. Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen fallen in den Geltungsbereich des Art. 25 AGVO, sofern die Entlastungssätze im Einklang mit den Mindeststeuersätzen des Anhangs I der Richtlinie 2003/96/EG stehen. Da diese Voraussetzungen bei § 53b EnergieStG erfüllt sind, ist diese Umweltschutzbeihilferegelung mit dem Binnenmarkt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt.

Anders verhält es sich mit § 53a EnergieStG. Diese Entlastung läuft auf eine Steuerbefreiung hinaus. Eine Maßnahme dieser Art ist von der Gruppenfreistellung nicht erfasst. Deshalb unterlag diese Norm dem Notifizierungsverfahren. Qualifiziert als staatliche Beihilfe wurde die Vereinbarkeit der Maßnahme von der Kommission nach Art. 107 Abs. 3 Buchstabe c) AEUV und den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Umweltschutzbeihilfen²³⁾ geprüft. Qualifiziert als Betriebsbeihilfe zur Förderung hocheffizienter Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen wurde die beihilferechtliche Genehmigung erteilt.

Die vollständige Entlastung kommt deshalb gemäß § 53a EnergieStG nur dann in Betracht, wenn die Anlage hocheffizient ist. Maßstab dafür sind die Kriterien der Energie-

23) Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Umweltschutzbeihilfen (Umweltschutzleitlinien) 2008/C 82/01 (ABl. (EU) C 82, S. 1 vom 1.4.2008).

effizienzrichtlinie²⁴⁾ und die harmonisierten Wirkungsgrad-Referenzwerte.²⁵⁾ KWK-Anlagen, die eine Steuerentlastung erhalten, müssen weniger Primärenergie verbrauchen als bei getrennter Erzeugung. Da auch die Kriterien für die Gewährleistung von Betriebsbeihilfen erfüllt sein müssen, hängt die steuerliche Entlastungsnorm von der Abschreibung ab. So wird die Beihilfe nur bis zur vollständigen Abschreibung der Anlage nach den üblichen Bilanzierungsregeln (10 Jahre) gewährt.²⁶⁾

Neuregelungen des Spitzenausgleichs

Das Inkrafttreten der Neuregelungen zum Spitzenausgleich (§ 55 EnergieStG, § 10 StromStG)²⁷⁾ wurde von dem Vorliegen einer beihilferechtlichen Genehmigung oder einer Freistellungsanzeige der Europäischen Kommission abhängig gemacht.²⁸⁾ Mit der beihilferechtlichen Freistellungsanzeige bei der Europäischen Kommission sind die Änderungen zum Spitzenausgleich mit Wirkung zum 1.1.2013 in Kraft getreten.²⁹⁾ Eine Notifizierung wurde in diesem Fall für nicht erforderlich gehalten. Bei Einhaltung der Mindeststeuersätze und Erfassung von der allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung entfällt das Notifizierungsverfahren.

Nach den Neuregelungen für die nächsten 10 Jahre hängt die Gewährung des Spitzenausgleichs von zusätzlichen Voraussetzungen ab. Jedes Unternehmen muss einen Beitrag zu Energieeinsparungen leisten. Dazu wird grundsätzlich der Nachweis des Betriebes eines Energiemanagementsystems (DIN EN ISO 50001) oder alternativ der Nachweis einer registrierten Organisation nach Art. 13 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 verlangt. Hinzukommen muss die Feststellung der Bundesregierung, dass die gesetzlich vorgesehenen Zielwerte für eine Reduzierung der Energieintensität erreicht und diese Feststellung im Bundesgesetzblatt bekannt gemacht worden ist. Bei dieser Voraussetzung geht es um eine Gesamtbetrachtung aller begünstigten Wirtschaftszweige (Glockenlösung), die gemeinschaftlich die vorgesehenen Vorgaben zur Verringerung der Energieintensität erreichen müssen. Neben den Vereinfachungen für kleine und mittlere Unternehmen (§ 55 Abs. 4 S. 2 EnergieStG, § 10 Abs. 3 S. 2 StromStG) sehen die gesetzlichen Bestimmungen auch eine reduzierte Entlastung vor, wenn die vorgesehenen Zielwerte für die Reduzierung der Energieintensität nicht vollständig erreicht worden sind (§ 55 Abs. 7 EnergieStG, § 10 Abs. 7 StromStG).

24) Siehe Anhang III der Richtlinie 2004/8/EG (KWK-Richtlinie) (ABl. (EU) L 52, S. 59 vom 21.2.2004).

25) Siehe Anhang I der Entscheidung 2007/74/EG (ABl. (EU) L 32, S. 185 vom 6.2.2007).

26) Die steuerliche Entlastung wird gemäß § 53a Abs. 2 S. 1 EnergieStG nur bis zur vollständigen Absetzung für Abnutzung der Hauptbestandteile der Anlage entsprechend den Vorgaben des § 7 des Einkommensteuergesetzes gewährt. Zu der näheren Ausgestaltung der Entlastungsverfahren siehe Referentenentwurf für eine 2. Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung, III B 6 – V 8105/12/10001:001, DOK 2013/0395722: §§ 98-99b.

27) Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes vom 5.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2436).

28) Siehe Art. 4 Abs. 1 des Änderungsgesetzes vom 5.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2436).

29) Siehe Bekanntmachung über das Inkrafttreten vom 19.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2725).

Da die Einführung von Energie- oder Umweltmanagementsystemen einen gewissen Vorlauf erfordert, räumt das Gesetz Übergangsregelungen für die Jahre 2013, 2014 und 2015 ein. So kann für die Antragsjahre 2013 und 2014 eine Entlastung des Spitzenausgleichs gewährt werden, wenn das Unternehmen nachweist, dass es im Antragsjahr oder früher damit begonnen hat, ein Energie- oder Umweltmanagementsystem einzuführen. Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche Voraussetzungen ein solcher „Beginn einer Einführung“ erfordert.

Für die nähere Ausgestaltung des Spitzenausgleichs sind zwei Fachministerien zuständig. Während das Bundesministerium für Finanzen die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerentlastung regelt,³⁰⁾ wird das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie ermächtigt, die näheren Bestimmungen zu § 55 Abs. 4, 5 und 8 zu erlassen. Dazu gehören die Anforderungen an die Nachweisführung über den Beginn der Einführung eines der Systeme in der Übergangsphase sowie die alternativen Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz für kleine und mittlere Unternehmen. Ein Verordnungsentwurf³¹⁾, der zur Stellungnahme an die Verbände gegangen ist, liegt vor. Um den betroffenen Unternehmen eine angemessene Übergangszeit einzuräumen und den unterschiedlichen Vorgehensweisen in der Praxis Rechnung zu tragen, sieht der Entwurf für die Einführungsphase alternativ die Wahl zwischen einem horizontalen oder einem vertikalen Ansatz der Systemeinführung vor. Auch wenn sich die Einführung über den Betrieb eines Energiemanagementsystems nach DIN EN ISO 50001 oder eines Umweltmanagementsystems nach EMAS noch nicht auf das gesamte Unternehmen bezieht, soll dieser Nachweis ausreichen, wenn für das Antragsjahr 2013 mindestens 25% und für das Antragsjahr 2014 mindestens 60% des gesamten Energieverbrauchs abdecken. Darüber hinaus sollen noch bestehende Zertifizierungen der Energieaudit-Norm DIN EN 16001 anerkannt werden. Beziehen sich diese nur auf Teile des Unternehmens, müssen diese mindestens 25% des gesamten Energieverbrauchs umfassen.

Alternativ zu dem horizontalen Ansatz sieht der Entwurf für die Einführungsphase auch die Wahl eines vertikalen Ansatzes vor. Danach muss das Unternehmen eine schriftliche Erklärung der Geschäftsleitung vorlegen, in der sich das Unternehmen zur Einführung eines Energie- oder Umweltmanagementsystems verpflichtet und zudem durch die Benennung eines Energiebeauftragten klare Verantwortlichkeiten für die Koordination der Einführung eines solchen Systems festlegt und die Befugnisse zur Wahrnehmung dieser Aufgaben erteilt. Für die weitere Voraussetzung, den Beginn der Systemeinführung,

30) Zum Spitzenausgleich 2013 – Energiemanagement- und Umweltmanagementsysteme – Abschlagzahlungen und Berücksichtigung des Entlastungsanspruchs in Vorauszahlungsbescheiden siehe dazu Handlungsanweisung zur Prüfung der Testaten vom 25.3.2013, BFD Südwest, V 8105-03/13-ZF 2202/ZF 2210.

31) Verordnungsentwurf des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie über Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz im Zusammenhang mit der Entlastung von der Energie- und der Stromsteuer in Sonderfällen, Stand 10.6.2013.

muss der Nachweis erbracht werden, dass die in den Anlagen genannten Einführungsschritte nachgewiesen sind.

Für kleine und mittlere Unternehmen werden in § 3 des Entwurfs alternative Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz genannt. Als solche gelten ein Energieaudit entsprechend den Anforderungen der DIN EN 16247-1, Ausgabe Oktober 2012, das mit einem Energieauditbericht nach Anlage 1 abschließt oder ein alternatives System gemäß der Anlage 2 der Verordnung.

Noch offene Fragen

Einige gesetzliche Bestimmungen, die nach beihilferechtlichen Kriterien zu beurteilen sind, sind noch nicht in Kraft getreten. Über die beihilferechtliche Genehmigung ist noch nicht entschieden. Hier kann sich eine gewisse rechtliche Unsicherheit über die aktuelle Rechtslage ergeben. Während bei Neubestimmungen, wie der Entlastung für Industriegase gemäß § 9c StromStG, die Rechtsvorschrift nicht zur Anwendung gelangt, solange die Genehmigung nicht erteilt ist, ergeben sich bei steuerlichen Vergünstigungsnormen, die bereits bestehen, aber geändert worden sind (wie z.B. Steuerbefreiung für fremdbezogene Energieerzeugnisse bei Verwendung im Herstellungsbetrieb gemäß § 26 EnergieStG oder Steuerbefreiungen für Biogase einschließlich Deponie- und Klärgase gemäß § 28 EnergieStG), Fragen zum aktuellen Anwendungsbereich.

Abfälle, Sekundärbrennstoffe als Energieerzeugnisse

Von der Zielrichtung des Energiesteuerrechtes unterliegen der Besteuerung die Verwendung von Waren als Kraft- oder Heizstoff (sog. energetische Verwendung). Dem Verheizensbegriff kommt damit eine zentrale Rolle zu. So ist der Begriff des „Verheizens“ bei verschiedenen steuerrechtlich relevanten Punkten maßgeblich.³²⁾ Neben der Frage des Steuergegenstandes (besonders beim Auffangtatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG), wird das „Verheizen“ bei der Steuerbefreiungsnorm in § 25 Abs. 1 EnergieStG erwähnt. Relevant ist der Begriff bei der Steuerentstehungsnorm für sonstige Energieerzeugnisse (Nicht-§-4-Erzeugnisse), § 23 EnergieStG sowie bei der Anwendung des Steuertarifs in § 2 Abs. 3 EnergieStG. Letztlich spielt das Verheizen auch bei einer Vielzahl von Entlastungstatbeständen eine Rolle. Nach der Grunddefinition des § 1a Nr. 12 EnergieStG ist das Verheizen das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme. Die lange Zeit diskutierte Frage, ob es eine sog. „thermische Vernichtung“ gibt,³³⁾ ist seitens des Gesetzgebers durch die Einführung des § 1b Abs. 3 EnergieStV im Sinne einer weiten Auslegung des Begriffes „Verheizen“ geklärt worden. Keine Verwendung von Energieerzeugnissen zum Verheizen liegt nur dann vor, wenn das Energieer-

32) Siehe dazu *Schröer-Schallenberg*, Die steuerrechtliche Behandlung von „Abfällen“ im Energiesteuerrecht unter Berücksichtigung der Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung, ZfZ 2011, S. 253.

33) *Milewski/Fischer*, Verheizen vs. Vernichtung von Energieerzeugnissen, ZfZ 2010, S. 7.

zeugnis ausschließlich zur Beseitigung seines Schadstoffpotenzials oder aus Sicherheitsgründen verbrannt oder wenn das Energieerzeugnis ausschließlich aus Sicherheitsgründen zum Betrieb von Zünd- oder Lockflammen verwendet wird. Durch den Begriff „ausschließlich“ soll verdeutlicht werden, dass von einem Verheizen immer dann auszugehen ist, wenn neben der Beseitigung/Vernichtung auch die Wärme genutzt wird.

Zu steuerbaren Energieerzeugnissen werden gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG auch solche Waren, die dazu bestimmt sind als Heizstoff verwendet zu werden. Voraussetzung ist aber, dass die Waren ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen bestehen. Dieses Merkmal bereitet Schwierigkeiten, da vielfach Abfallprodukte keine homogene Masse sind, der Kohlenwasserstoffanteil variiert und die Feststellung mit großem Aufwand verbunden ist. Mit der Neueinführung des § 1b Abs. 1 EnergieStV wurde für bestimmte feste und flüssige kohlenwasserstoffhaltige Abfälle eine Regelung getroffen, die diese Waren aus dem Kreis der Energieerzeugnisse herausnimmt. Neben Klärschlamm und bestimmten Siedlungsabfällen gehören dazu auch Abfälle nach der Anlage zu § 2 Abs. 1 der Abfall-Verzeichnisverordnung, die im Durchschnitt einen Heizwert von höchstens 18 MJ/kg haben. Eine Regelung für vergleichbare gasförmige Abfallprodukte fehlt bislang.

In dem neuen Entwurf zur EnergieStV³⁴⁾ ist aus Gründen der Gleichbehandlung nunmehr eine entsprechende Erweiterung des § 1b Abs.1 EnergieStV um eine Nr. 4 vorgesehen. Danach sollen gasförmige Abfälle der Positionen 3824 und 3825 der KN keine Energieerzeugnisse sein, sofern die Abfälle im Durchschnitt einen Heizwert von höchstens 18 MJ/kg haben. Erfasst werden gasförmige Abfallprodukte aus Verfahren des Verarbeitenden Gewerbes nach Abschnitt D der Klassifikation, die nach umweltrechtlichen Vorschriften behandelt werden müssen. Diese Gase entstehen bei den chemischen Produktionsprozessen zwangsläufig, ohne dass die Herstellung bezweckt wird. Im Wesentlichen werden von den Positionen 3824 und 3825 der KN Rückstände der chemischen Industrie oder verwandter Industrien (Kunststoffherstellung; Gichtgas in der Stahlindustrie) erfasst.

Die Neueinführung der Klarstellung in § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV-Entwurf würde eine gewisse Kompensation der Aufhebung der Steuerbefreiung für „Abfallgase/Chemierestgase“ (§ 28 EnergieStG) bedeuten.³⁵⁾ Nicht zum Anwendungsbereich des § 1b Abs. 1 Nr. 4 sollen die sog. Raffineriegase (Nebenprodukte der Erdölraffinerie) zählen. Diese fallen bei der Verarbeitung von Rohöl der Position 2709 der KN als Gasphase in den Kopfbehältern von Destillationskolonnen an (siehe dazu § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV-Entwurf „ohne die Herstellung von Energieerzeugnissen“).

34) siehe Referentenentwurf für eine 2. Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung, III B 6 – V 8105/12/10001:001, DOK 2013/0395722.

35) Siehe dazu *Schröer-Schallenberg in Bongartz*, Energiesteuergesetz, § 28 Rn. 16.

Steuerliche Entlastungstatbestände, Vorversteuerung

Die Vorversteuerung der Energieerzeugnisse ist eine wesentliche Voraussetzung für eine Vielzahl von Entlastungstatbeständen (§§ 51, 53, 53a, 53b, 54, 55 EnergieStG). Grundsätzlich wird eine Versteuerung zum „Heizstoffsteuersatz“ gemäß § 2 Abs. 3 EnergieStG verlangt. Da es für Kohle nur einen Steuersatz gibt, kommt auch die Vorversteuerung für Kohle und Petrolkoks (§ 2 Abs. 1 Nr. 9, 10 EnergieStG) in Betracht.³⁶⁾ Erweitert wurde der Anwendungsbereich durch Einführung des § 2 Abs. 4a EnergieStG³⁷⁾ für feste Energieerzeugnisse, soweit diese keinem in Abs. 1 genannten Energieerzeugnis sinnvoll zugeordnet werden können. Gleiches gilt für Ölabfälle der Upos. 2710.91 und 2710.99 KN sowie andere vergleichbare Abfälle, die zu Zwecken nach § 2 Abs. 3 EnergieStG verwendet werden. In § 1b Abs. 4 EnergieStV³⁸⁾ ist aus Gründen der Rechtsklarheit der Begriff der „anderen vergleichbaren Abfälle“ erläutert worden. Maßgeblich sind zwei Kriterien: Zum einen muss die Ware gebraucht oder verunreinigt sein und damit nicht mehr ohne weitere Aufbereitung zu ihrem ursprünglichen Verwendungszweck eingesetzt werden können.

Greifen die Ausnahmebestimmungen nicht, gilt für Energieerzeugnisse, für die ausdrücklich ein Steuersatz fehlt, § 2 Abs. 4 S. 1 EnergieStG. Danach unterliegen diese Energieerzeugnisse der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen. Fraglich ist, welcher Steuersatz anzuwenden ist, wenn ein Energieerzeugnis verheizt wird, aber für diese Ware – beurteilt nach der „Beschaffenheit“ – ein ähnliches Energieerzeugnis in § 2 Abs. 3 EnergieStG (Heizstoffsteuersätze) fehlt. Konkret ging es um Testbenzin, welches zur Wärmeerzeugung verwendet wurde. Da das Testbenzin von der Beschaffenheit eher als Leichtöl einzustufen ist und daher für die Anwendung der Heizstoffsteuersätze gemäß § 2 Abs. 3 EnergieStG ein vergleichbares Energieerzeugnis fehlt, würde trotz des Verwendungszwecks „Verheizen“ der höhere Steuersatz des § 2 Abs. 1 EnergieStG (Benzinsteuersatz) zur Anwendung gelangen. Das FG Düsseldorf³⁹⁾ hatte Zweifel an dieser Auslegung und legte den Sachverhalt mit der Frage dem BFH vor, ob bei der Festlegung des anzuwendenden Steuersatzes vorrangig der Verwendungszweck oder die Beschaffenheit zu berücksichtigen sei. Der BFH⁴⁰⁾ hat ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH⁴¹⁾ gestellt. Konkret geht es um die Frage, ob dem Art. 2 Abs. 3 Richtlinie 2003/96/EG zu entnehmen ist, dass für die Verwendung von Energieerzeugnissen ohne Steuertarif im

36) Im Hinblick auf die Einhaltung der Mindeststeuersätze kommt eine Entlastung gemäß §§ 54, 55 EnergieStG für Kohle und Petrolkoks nicht in Betracht.

37) Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 1.3.2011 (BGBl. I 2011, S. 282).

38) Eingeführt durch die Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 20.9.2011 (BGBl. I 2011, S. 1890).

39) FG Düsseldorf vom 15.12.2010, 4 K 219/10 VE.

40) BFH, EuGH Vorlage vom 14.11.2012, VII R 9/11.

41) EuGH, Gerichtsinformation vom 28.1.2013, C-44/13, Celex-Nr. 62013CN0044.

nationalen Recht ein Heizstoffsteuersatz vorzusehen ist, wenn tatsächlich eine Verwendung als Heizstoff erfolgt.

Die Vorversteuerung hat eine besondere Relevanz für eine Vielzahl von Entlastungstatbestände (z.B. für besondere Prozesse und Verfahren gemäß § 51 EnergieStG, §§ 53ff. EnergieStG). Sie ist Tatbestandsmerkmal. Eine gewisse Entschärfung der Problematik ist durch die Neueinführung der Entlastungsnorm § 49 Abs. 2a EnergieStG durch das Änderungsgesetz vom 1.3.2011⁴²⁾ erfolgt. Nach dieser Vorschrift können nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 EnergieStG (Benzine und mittelschwere Öle) bis zum Heizstoffsteuersatz entlastet werden, wenn sie zu gewerblichen Zwecken verheizt oder als Kraftstoff in begünstigten Anlagen gemäß § 3 verwendet werden. Auf diese Weise werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme weiterer Entlastungstatbestände geschaffen.

Steueraussetzung, EMCS, Unregelmäßigkeiten

Als Herzstück des harmonisierten Verbrauchsteuerrechts gilt das Steueraussetzungsverfahren. Mit der Einführung eines EDV-gestützten Beförderungs- und Kontrollsystems EMCS wurde das papiergestützte Verfahren ersetzt. Beförderungen gelten damit grundsätzlich nur dann unter Steueraussetzung befördert, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgen. Für die Beförderung von Energieerzeugnissen ist zu beachten, dass es sich – in Anlehnung an Art. 20 Richtlinie 2003/96/EG – um Energieerzeugnisse gemäß § 4 EnergieStG handeln muss. Der Kreis der Energieerzeugnisse, die den Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Systemrichtlinie unterliegen, ist um die Kraftstoffadditive der Upos. 3811.11.10, 3811.11.90, 3811.19.00, 3811.90.00 KN erweitert worden.⁴³⁾ Auch für diese muss nunmehr ein e-VD erstellt werden.

Mit Erlass vom 7.5.2013 hat das BMF eine aktualisierte Version der Verfahrensanweisung freigegeben. Die Veröffentlichung ist zum 1.6.2013 erfolgt. Unter anderem wurde hier das Kapitel zur Ausfuhr unter Steueraussetzung mit EMCS neu strukturiert.⁴⁴⁾

EMCS ist aber nicht auf die rein verfahrensmäßige Abwicklung beschränkt, sondern hat eine nicht unerhebliche Auswirkung auf die materielle Rechtslage. Beförderungen gelten nur dann unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument nach Art. 21 der Systemrichtlinie erfolgen. Die Einhaltung des

42) Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes vom 1.3.2011 (BGBl. I 2011, S. 282).

43) Siehe Gesetz zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes vom 5.12.2012 (BGBl. I 2012, S. 2436, 2437). Ab 1.1.2013 werden danach bestimmte Additive mit dem Verbrauchsteuer-Produktcode: E930 in das Steueraussetzungsverfahren und die Beförderung mit EMCS eingebunden. Zu den Hintergründen siehe *Mehner, Additive – neue Produkte im Steueraussetzungsverfahren*, ZfZ 2013, S. 9.

44) Siehe Verfahrensanweisung EMCS, Release 2.0.3, Nr. 4.2.4ff; weitere exemplarische Neuerungen: Zulässigkeit der Einfuhr-VerfahrensCodes 42xx und 63xx für EMCS sowie des EU-Codes F06 in der Einfuhrzollanmeldung (Nr. 4.2.3.1), Zulässigkeit der Angabe einer ATLAS Arbeitsnummer im Entwurf eines e-VD bei Abgabe von Einfuhrzollanmeldungen vor Gestellung (Nr. 4.2.3).

EMCS-Verfahrens ist Voraussetzung für eine wirksame Eröffnung einer Beförderung unter Steueraussetzung. Fehlt diese, gelangt die verbrauchsteuerpflichtige Ware z.B. bei der Entnahme aus dem Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr. Die Verbrauchsteuer entsteht. Da es in EMCS keine nachträgliche Korrekturmöglichkeit gibt, sobald der Vorgang validiert ist, kann dies erhebliche Folgen haben, wenn es bei der Ausstellung des Entwurfs des e-VD, versehentlich zu Unrichtigkeiten kommt. Zum Beispiel tritt bei einer falschen Angabe des Produktcodes (Verwechslung) oder einer fehlerhaften Mengenangabe, die Ware (der Warenanteil), für die keine Validierung erfolgt ist (z.B. Mehrmengen, Aliud-Ware), mit dem Beförderungsbeginn automatisch in den steuerrechtlich freien Verkehr.⁴⁵⁾ Besonders bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen oder einer Ausfuhr sind die Entlastungsmöglichkeiten i.d.R. nicht gegeben oder schwierig zu praktizieren. In diesem Zusammenhang sind Überlegungen angestellt worden, inwieweit bei offensichtlichen Unrichtigkeiten, die sich aufgrund von Arbeitsfehlern ergeben, gewisse Korrekturmöglichkeiten eingeräumt werden können. Diskutiert wird auch die Frage, ob eine nicht erbrachte Sicherheitsleistung bei Beförderungen unter Steueraussetzungen in der EU eine wirksame Eröffnung der Steueraussetzung ausschließt. Die Tendenz ist erkennbar, dass zunehmend „Verfahrensvorschriften“ eine immer größere Relevanz haben und eher „formelle“ Fehler zur Steuerentstehung führen. Das ist nicht unbedenklich, da vom Grundsatz die Nichteinhaltungen von Verfahrensregelungen eher ordnungsrechtlichen Charakter haben.

Die Abwicklung in EMCS hat auch zu Fallgestaltungen geführt, die zu Grundsatzfragen bei der Beurteilung von Unregelmäßigkeiten führen. Stellt beispielsweise bei einem Bezug unter Steueraussetzung das empfangene Steuerlager eine Fehlmenge fest, wird bei der Eingangsmeldung allein die tatsächlich erhaltene Menge bestätigt.⁴⁶⁾ Für diese ist das Verfahren der Steueraussetzung ordnungsgemäß beendet. Die Fehlmenge wird nur vermerkt. Wesentliche Relevanz hat dieser Vorgang, wenn es sich um eine innergemeinschaftliche Beförderung unter Steueraussetzung handelt. Kann der Ort der möglichen Unregelmäßigkeit nicht ermittelt werden, kommen die Fiktionstatbestände zur Anwendung. Danach hat der Mitgliedstaat die Erhebungskompetenz, wo Feststellungen getroffen werden. Fehlt es daran, greift der Grundsatz, dass dem Abgangsmitgliedstaat die Steuer zusteht. Je nachdem, ob die „festgestellte“ Fehlmenge beim Empfänger noch als Feststellung während der Beförderung gewertet wird (da die Steueraussetzung nicht abgeschlossen ist), hätte der Empfangsmitglied die Erhebungskompetenz; andernfalls der Abgangsmitgliedstaat.⁴⁷⁾

45) Siehe VV zur Steueraussetzung vom 4.11.2011, V 9953-1 Abs. 153: Die wirksame Eröffnung einer Beförderung unter Steueraussetzung in EMCS bezieht sich ausschließlich auf die im e-VD enthaltenen Angaben. Wird eine über die im e-VD angegebene Menge oder eine andere Warenart (maßgeblich ist der Verbrauchsteuerproduktcode) als im e-VD angegeben, liegt für diesen Teil der Beförderung keine wirksame Eröffnung vor. Die Beförderung der Mehrmenge oder der anderen Warenart erfolgt somit nicht unter Steueraussetzung und damit außerhalb von EMCS. Dazu auch Jatzke in *Bongartz*, *EnergieStG*, § 10 Rn. 42, 43: kritisch für die Beurteilung der „Mehrmengen“.

46) Siehe Verfahrensweisung zum IT-Verfahren EMCS, 4.4.1.

47) Zur Problematik siehe *Soyk* in *Friedrich/Meißner*, *Energiesteuern*, § 14 Rn. 62f.

Ausblick

Die Tendenz zu fortlaufenden gesetzlichen Änderungen setzt sich auch in der Zukunft fort. Das Verbrauchsteuerrecht unterliegt einem beständigen Wandel und muss an die jeweils geänderten Rahmenbedingungen angepasst werden. So könnte in naher Zukunft eine grundlegende Änderung und Neufassung des Energiesteuergesetzes notwendig werden, wenn die Überlegungen zur Änderung der Energiesteuerrichtlinie Realität werden. Nach einem Vorschlag der Kommission⁴⁸⁾ bestehen Überlegungen, neben der bisherigen Besteuerung des Energieverbrauchs auch die Einführung eines CO₂-Elementes einzuführen. Der Energieverbrauch soll mehr den Energiegehalt der Energieerzeugnisse berücksichtigen und bei gleicher Verwendung sollte der gleiche Steuersatz in allen EU-Mitgliedstaaten gelten. Wie immer diese Änderungen im Ergebnis auch aussehen mögen, das EU-Recht muss in die nationalen Verbrauchsteuergesetze umgesetzt werden und bestimmt damit wesentlich das nationale Verbrauchsteuerrecht.

48) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, KOM (2011) 169/3.

Das Verhältnis von Verbrauchsteuern zum Zoll – „ein Herz und eine Seele“ oder „zwei Welten begegnen sich“?

RD Matthias Bongartz und Prof. Dr. Reginhard Henke
FH des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Einleitung

Die beiden Autoren haben bereits vor einigen Jahren auf dem Europäischen Zollrechtstag die Verzahnung von Zoll- und Verbrauchsteuerrecht dargestellt¹⁾. Nunmehr zeigen sie die zwischenzeitlich erfolgte Neukonzeption des Mit- bzw. Nebeneinanders von zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen, die wesentlichen Bestimmungen sowie deren Systematik anhand der Im- und Exportabwicklung auf. Zudem wird ein Augenmerk auf den Sprachgebrauch der beiden Rechtsgebiete gelegt. Schon aus diesem Grund sind die zu beleuchtenden Warenbewegungen untechnisch mit den Wirtschaftsbegriffen „Import“ und „Export“ umschrieben worden, da das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht hierfür keine kohärenten Begriffe verwendet²⁾.

Import

Die Wirtschaftsbeteiligten sind häufig darauf angewiesen, zu Produktionszwecken oder zum Handel benötigte Waren zu importieren. Nicht jeder Warenbezug ist abgabentechnisch sowohl zollrechtlich als auch verbrauchsteuerrechtlich von Bedeutung.

Das **Zollrecht** ordnet im als Verordnung ergangenen Zollkodex für Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, eine zollamtliche Überwachung an (vgl. Art. 37 Abs. 1 ZK). Das Zollgebiet der Gemeinschaft ist definiert in Art. 3 ZK. Die Gebiete der einzelnen Mitgliedstaaten haben zollrechtlich grundsätzlich keine Bedeutung; die Zolleinnahmen stehen – abgesehen von einer sog. Verwaltungspauschale – der Europäischen Union zu.

Verbrauchsteuerrechtlich ist zu berücksichtigen, dass einerseits die Erhebungskompetenz bei den einzelnen Mitgliedstaaten liegt und damit das jeweilige nationale Steuergebiet maßgeblich ist, andererseits eine Systemrichtlinie (Richtlinie 2008/118/EG des

1) *Henke*, Verzahnung und Nebeneinander von Zoll- und Steuerrecht, in *EFA*, 5 Jahre Binnenmarkt – Eine Zwischenbilanz, Köln 1999, S. 92ff.; *Bongartz*, Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in Zollverfahren, in *Henke*, Beförderungen – Präferenzen – Trade Facilitation, Aachen 2003, S. 75ff.

2) Um den Beitrag übersichtlich zu halten, wird exemplarisch nur auf das Tabaksteuerrecht Bezug genommen; die dargestellte Systematik ist aber grundsätzlich auf die übrigen Verbrauchsteuern übertragbar.

Rates vom 16.12.2008, im Folgenden: SystemRL) existiert, die Vorgaben für die einzelnen Mitgliedstaaten macht. Die SystemRL ordnet eine Steuerentstehung an, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, wobei ein Fall der Überführung die Einfuhr darstellt (vgl. Art. 7 Abs. 1, Abs. 2 Buchstabe d) SystemRL). Dementsprechend entsteht die deutsche Verbrauchsteuer mit der Einfuhr (§ 21 TabStG).

Damit unterfällt einer gemeinsamen Betrachtung, d.h. Berücksichtigung der zollrechtlichen als auch der verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen, eine Warenbewegung, die zugleich ein Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft und eine Einfuhr in das Steuergebiet darstellt. Dies ist der Fall, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem Drittland oder Drittlandsgebiet³⁾ unmittelbar in das Steuergebiet gelangen – etwa über einen deutschen Hafen, Flughafen oder die Schweizer Grenze.

Zollrechtliche Sicht: Verbringen ins Zollgebiet

Erste Prozessschritte beim Import

Infolge einer veränderten Risikosituation im internationalen Warenverkehr – nicht zuletzt aufgrund neuer Sicherheitsanforderungen angesichts des weltweiten Terrorismus – ist für Waren grundsätzlich **vor deren Verbringen** in das Zollgebiet eine Vorab-Anmeldung bei der Eingangszollstelle abzugeben. Die „Pre-declaration“ ist ein Novum im Zollkodex, dessen räumliche und zeitliche Anwendbarkeit früher allein an das **Verbringen der Waren** in das Zollgebiet geknüpft war.

Die Bestimmungen der Art. 36a-36c ZK sind ein Kernstück der als „Sicherheitsinitiative“ bezeichneten Revision des Zollkodex durch die Verordnung Nr. (EG) 648/2005 vom 13.4.2005 (ABl. (EU) L 117, S.13 vom 4.5.2005). Die Zollbehörden werden nunmehr durch die **summarische Eingangsannmeldung** (Art. 1 Nr. 17 ZK-DVO) auf elektronischem Wege in die Lage versetzt, bereits vor dem körperlichen Verbringen der Waren Analysen im Rahmen des Risikomanagements durchzuführen und ggf. erforderliche Kontrollmaßnahmen für den Zeitpunkt des körperlichen Verbringens bzw. der Gestellung vorzusehen (Art. 4 Nr. 25, 26 ZK, Art. 13 ZK; Art. 184d ZK-DVO). Die Vorab-Informationen sind – abhängig vom Verkehrsweg – innerhalb unterschiedlicher Fristen der Eingangszollstelle gemäß Art. 4 Nr. 4a ZK zu übermitteln. So gilt etwa im Container-Seeverkehr eine Frist von **24 Std. vor dem Verladen** des Schiffes im Drittland (Art. 184a Abs. 1 ZK-DVO). Der zu meldende Datenkranz ergibt sich aus Anhang 30A zur ZK-DVO. Die Vorab-Anmeldung, die in Deutschland mittels des elektronischen Zollabfertigungsverfahrens ATLAS zu generieren ist, ist seit dem 1.1.2011 obligatorisch. Ein ähnliches Regime gilt bei der **Ausfuhr** und bei der **Wiederausfuhr** gemäß Art. 182a-182d ZK.

Waren bzw. Gegenstände, die nach Maßgabe des Art. 38 ZK in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, sind von dem Verbringer oder der Person, die die Wa-

3) Siehe unter Abschnitt II. 2. a).

ren übernommen hat, – i.d.R. durch Abgabe der **summarischen Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung** – zu stellen (Art. 40 ZK, Art. 186 ZK-DVO). Diese Regelung ist das zentrale Instrument der Warenerfassung. Denn während Art. 38 ZK eher ordnenden und kanalisierenden Charakter hat, erhält die Zollstelle durch die Gestellung zum ersten Mal die Möglichkeit, die Waren konkreten Prüfungen und Kontrollen zu unterziehen. Eine Legaldefinition von Gestellung beinhaltet Art. 4 Nr. 19 ZK: Es geht um eine **Mitteilung** an die Zollbehörden (regelmäßig in elektronischer Form), dass sich die **Waren bei der Zollstelle** oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort, z.B. auf dem Betriebsgelände des Importeurs, befinden. Allerdings dürfen die Waren für die ordnungsgemäße Gestellung nicht versteckt oder durch besondere Vorrichtung, z.B. unter einem doppelten Boden, verheimlicht sein. Die Überprüfung, ob alle Waren ordnungsgemäß gestellt wurden, erfolgt durch den Zoll im Rahmen des Instituts der „**Überholung**“ gemäß § 10 Abs. 3a ZollVG.

Ist die Abgabe der summarischen Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung erfolgt, müssen die erforderlichen Förmlichkeiten zum Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung, z.B. die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, durch Abgabe und Annahme der Zollanmeldung, **innerhalb der von Art. 49 ZK festgeschriebenen Fristen** erfolgen, und zwar innerhalb von 45 Tagen für auf dem Seeweg beförderte Waren und 20 Tagen für auf andere Weise (z.B. Lkw, Bahn, Flugzeug) beförderte Waren. Fristbeginn ist der Tag der Abgabe der summarischen Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung. Sinn und Zweck der Fristgewährung ist es, dem Wirtschaftsbeteiligten Gelegenheit zu geben, die ihm zustehende Wahlfreiheit zwischen den zur Verfügung stehenden zollrechtlichen Möglichkeiten (vgl. Art. 58 Abs. 1 ZK) ohne Zeitdruck auszuüben und die Anforderungen für die Wahl einer bestimmten zollrechtlichen Bestimmung (z.B. spezielle Angaben, Genehmigungen, Dokumenten) erfüllen zu können. Die **Fristberechnung** erfolgt nach der gemeinschaftlichen Fristenverordnung (Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 vom 3.6.1971, ABl. (EG) L 124, S. 1 vom 8.6.1971). Fristverlängerung ist möglich, wenn die Umstände es rechtfertigen, z.B. wenn für die Abfertigung notwendige Unterlagen aus Gründen, die der Zollbeteiligte nicht zu vertreten hat, innerhalb der Regelfrist nicht vorgelegt werden können.

Zwischen der ordnungsgemäß vollzogenen Gestellung und dem Erhalt der gewünschten zollrechtlichen Bestimmung, also innerhalb der „Schwebefrist“ von 20/45 Tagen gemäß Art. 49 ZK, haben die Waren die Rechtsstellung von Waren in der **vorübergehenden Verwahrung** und werden als „vorübergehend verwahrte Waren“ bezeichnet (Art. 50 ZK, Art. 186 ZK-DVO). In diesem Verfahrensstadium werden die Waren dem Wirtschaftsbeteiligten zwar aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich bereits auf sein Betriebsgelände mitgegeben. Da die Waren jedoch noch nicht zu einer zollrechtlichen Bestimmung überlassen wurden, unterliegen sie hier einem **strengen zollrechtlichen Reglement**. So können die Zollbehörden verlangen, dass die Person, die die Waren in Besitz hat, eine **Sicherheit** leistet, um die ggf. bei Verstößen entstehenden Abgabenschulden realisieren zu können (Art. 51 Abs. 2 ZK). Darüber hinaus dürfen vorüberge-

hend verwahrte Waren ausschließlich an den von den Zollbehörden **zugelassenen Orten** und unter den festgelegten Bedingungen zwischengelagert werden (Art. 51 Abs. 1 ZK). Das kommt einem **Verfügungsverbot** derart gleich, dass die Waren nicht körperlich z.B. an wartende Kunden oder Abnehmer ausgeliefert werden dürfen. Werden regelmäßig vorübergehend verwahrte Waren in die Geschäftsräume aufgenommen, können die Zollbehörden vorschreiben, eine bestimmte und begrenzte Betriebsfläche für die Verwahrung vorzusehen. Art. 185 ZK-DVO spricht insoweit von der Auferlegung eines **Verwahrungslagers** zur Sicherung der zollamtlichen Überwachung. Schließlich unterliegen vorübergehend verwahrte Waren einem strikten **Veränderungsverbot**. Hintergrund ist die Tatsache, dass für die Waren bisher noch keine zollrechtliche Bestimmung gewählt wurde und die Warenbeschau in Bezug auf die Zollanmeldung noch aussteht. Bis dahin dürfen die Waren deshalb weder aus ihren Verpackungen entnommen noch gereinigt oder sortiert werden und dergleichen. Keinesfalls sind Vorgänge der Be- oder gar Verarbeitung der Waren erlaubt. Lediglich notwendige **Erhaltungsbehandlungen**, wie z.B. Füttern von Tieren, Kühlen von Frischgemüse, Entstauben von elektronischen Geräten, sind zulässig (Art. 52 ZK). Darüber hinaus können Vorprüfungen und Qualitätskontrollen zugelassen werden (Art. 42 ZK).

Überführung in zollrechtliche (Nichterhebungs-)Zollverfahren

Vor Ablauf der Verwahrungsfrist muss für gestellte Nichtgemeinschaftswaren eine zollrechtliche Bestimmung gewählt werden. In Betracht kommen die in Art. 4 Nr. 15, 16 ZK gelisteten Varianten. Klassiker sind die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und die Überführung in Nichterhebungsverfahren. Die Gemeinsamkeit der **Nichterhebungsverfahren** besteht darin, dass während des Verbleibs im Zollverfahren für Waren keine **Einfuhrabgaben** erhoben und **handelspolitische Maßnahmen** grundsätzlich nicht angewendet werden. Der Wirtschaftszollgedanke eines Ausgleichs für die Integration drittländischer Waren in den Wirtschaftskreislauf der EU bleibt im Falle der Nichterhebungsverfahren zunächst ausgesetzt. Insoweit wird auch von einem **Suspensiv Effekt** des Nichterhebungsverfahrens gesprochen. Dieser Effekt erfasst über den Einfuhrabgabebegriff des Zollkodex in Art. 4 Nr. 10 zunächst nur die Zölle und zollgleichen Abgaben. Über § 21 Abs. 2 UStG wird in sinngemäßer Anwendung der Zollvorschriften aber auch die **Einfuhrumsatzsteuer (EUST)** im Nichterhebungsverfahren ausgesetzt. Und da Verbrauchsteuergegenstände im zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren als noch nicht eingeführt gelten (vgl. dazu Abschnitt II. 2. c)), erstreckt sich dieser Suspensiv Effekt auch auf das **Verbrauchssteuerrecht**. Mit der dem Zollkodex immanenten Philosophie der wirtschaftlichen **Nutzung eines Zollverfahrens im gesamten Zollgebiet der Gemeinschaft** kommt dem Suspensiv Effekt des Nichterhebungsverfahrens für Zölle und Einfuhrsteuern zugleich binnengrenzüberschreitende Bedeutung zu. Zu den Nichterhebungsverfahren gehören gemäß Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a) ZK abschließend:

- das Versandverfahren,
- das Zolllagerverfahren,

- die aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren,
- das Umwandlungsverfahren und
- die vorübergehende Verwendung.

In der arbeitsteiligen Weltwirtschaft kommt einer effizienten, d.h. möglichst zügigen und kostenneutralen Abwicklung der Warenumverteilung und Steuerung der Warenströme aus betriebs- und volkswirtschaftlicher Sicht eine existenzielle Bedeutung zu. Aus dem Grundsatz „time is money“ wurde deshalb das Prinzip „Rollender Lagerhäuser“ und die „Just in time“- bzw. „Just in sequence“-Logistik entwickelt. In räumlicher Hinsicht versucht die Lieferlogistik, sich immer stärker an die Sphäre des Abnehmers heranzutasten – z.B. durch die Einrichtung von **Konsignationslagern** und „**call off-stocks**“. So sollen steuerliche Belastungen möglichst lange aufgeschoben werden. Die – bis auf das Versandverfahren – bewilligungsbedürftigen zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren sind insoweit wichtige, unverzichtbare Gestaltungsinstrumente.

Verbrauchssteuerrechtliche Sicht: Einfuhr

Bedeutung und Funktion der Einfuhr

Seit dem 1.4.2010 wird im Verbrauchsteuerrecht ein eigenständiger **Entstehungsstatbestand** normiert (z.B. mit § 21 TabStG), der für die originäre Verbrauchsteuerentstehung **ohne eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften** auskommt. Es bedarf keiner Heranziehung der Art. 201 ff. ZK mehr. Über die sinngemäße Anwendung der Zollschildentstehungsstatbestände kam es nach der alten Rechtslage auch zu dem Suspensiveffekt der zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des Zollrechts (Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a) ZK), da diese Verfahren einer Zollschildentstehung entgegenstanden und somit auch der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs. Diese Wirkung ist auf die in den Verbrauchsteuergesetzen benannten zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (vgl. § 19 Abs. 2 TabStG) ausdrücklich **ausgeweitet** worden und muss nicht durch eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften hergeleitet werden.

Der in § 21 TabStG verankerte Steuerentstehungsstatbestand erfasst die Warenverkehre aus Drittländern und Drittgebieten. Die Ausgestaltung der Steuerentstehung im Zusammenhang mit einer Einfuhr hat auch aufgrund der neuen SystemRL durch das 4. VerbrStÄndG vom 15.7.2009 (BGBl. I 2009, S. 1870 vom 21.7.2009) einige Änderungen erfahren.⁴⁾

Generell knüpft das Verbrauchsteuerrecht die Steuerentstehung für Waren, die sich noch nicht im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, an die **Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr** an. Dieser Anknüpfungspunkt hat für die Steuerentstehung eine übergeordnete Bedeutung (vgl. z.B. § 14 Abs. 1 TabStG), der durch eine Auf-

4) Eine umfassende Gegenüberstellung der alten und neuen Rechtslage gibt *Middendorp*, Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren – Eine steuerrechtliche Betrachtung der der alten und neuen Rechtslage, ZfZ 2011, S. 1 ff.

listung der Situationen, die eine solche Überführung darstellen, ausgefüllt wird (vgl. z.B. § 14 Abs. 2 TabStG). Auch die **Einfuhr** löst nur dann eine Steuerentstehung aus, wenn sie die dargelegte Wirkung hat. In den Verbrauchsteuergesetzen ist die Steuerentstehung mit Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr durch Einfuhr in separaten Regelungen niedergelegt worden und daher z.B. nicht mit in die Auflistung des § 14 Abs. 2 TabStG aufgenommen worden. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr auslösende Einfuhr einer umfangreichen Definition bedurfte und diese wohl aufgrund des Sachzusammenhangs zum Entstehungstatbestand nicht in den Definitionskatalog (z.B. § 4 TabStG) am Anfang des jeweiligen Gesetzes eingefügt wurde.

Die neugeregelte Definition ist Bestandteil der Neukonzeption des Verhältnisses von Zollrecht und Verbrauchsteuerrecht zueinander. Das Aufeinandertreffen dieser beiden Rechtsgebiete ist bei der Einfuhrsituation am stärksten ausgeprägt. Im Zusammenhang mit dem Entstehungstatbestand bildet die Einfuhr den Zeitpunkt, in dem es zu einer Steuerentstehung oder einem „**Regimewechsel**“ kommt. Die Einfuhr ist der frühestmögliche Zeitpunkt, zu dem es zu einer Verbrauchsteuerentstehung kommen kann oder die (weitere) Überwachung durch verbrauchsteuerrechtliche Verfahren erfolgt.

Vorliegen einer Einfuhr

Alle Verbrauchsteuergesetze enthalten eine Definition des Begriffs „Einfuhr“, welcher der Richtlinienregelung in Art. 4 Nr. 8 SystemRL entspricht (vgl. § 19 Abs. 1 TabStG).

• Drittländer, Drittgebiete

Von der Einfuhr erfasst werden ausschließlich Warenbewegungen aus **Drittländern** und **Drittgebieten**. Von diesen Begriffen müssen systembedingt die Gebiete erfasst werden, die zu keinem Verbrauchsteuergebiet eines Mitgliedstaates – das TabStG spricht vom Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft (§ 4 Nr. 4 TabStG) – gehören, da für die Steuergebiete der Mitgliedstaaten die Regelungen über den innergemeinschaftlichen Warenverkehr gelten. Sowohl die SystemRL als auch das TabStG definieren die Begriffe „Drittländer“ und „Drittgebiete“, jedoch sind die Definitionen nicht deckungsgleich. Daher erfolgt vorweg der Hinweis, dass dies zu keinen materiellrechtlichen Unterschieden führt, da die steuerschuldrechtlichen Regelungen immer zugleich auf Drittländer und Drittgebiete abstellen.

„**Drittländer**“ sind die Gebiete, die außerhalb des Verbrauchsteuergebietes der Europäischen Gemeinschaft (Gebiet, in dem die SystemRL gilt, § 4 Nr. 4 TabStG = Summe der Verbrauchsteuergebiete der Mitgliedstaaten) liegen **und** nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören, § 4 Nr. 7 TabStG. Ergänzend ist anzumerken, dass die SystemRL den Begriff „Verbrauchsteuergebiet der Gemeinschaft“ nicht kennt und für die Einfuhr grundsätzlich auf den Eingang verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Gebiet der Gemeinschaft abstellt (Art. 4 Nr. 8 SystemRL). Unter Berücksichtigung der Gebietsdefinitionen „Gemeinschaft“ (Art. 4 Nr. 3), „Mitgliedstaat“ (Art. 4 Nr. 2) und „Drittgebiete“

(Art. 4 Nr. 4 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 und Abs. 3) ist festzuhalten, dass das Gebiet der Gemeinschaft im Sinne von Art. 4 Nr. 8 mit dem Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft nach § 4 Nr. 7 TabStG deckungsgleich ist. Die Verwendung des Begriffs „Gemeinschaft“ ist zu kritisieren, da er zu unpräzise ist und darüber hinaus für die Umschreibung des Vertragsgebietes verwendet wird. Demgegenüber ist der nationale Begriff „Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft“ zutreffend.

Bei der Definition „Drittländer“ knüpft die SystemRL heute an das „Vertragsgebiet“ gemäß Art. 52, 349 und 355 AEUV an (vgl. Art. 4 Nr. 5 in Verbindung mit Nr. 2 SystemRL). Damit ist der nationale Drittlandsbegriff weiter, da er auch die Drittgebiete nach Art. 5 Abs. 3 SystemRL umfasst. Die Insel Helgoland und das Gebiet von Büsingen (deutschen Hoheitsgebiete) liegen außerhalb des Verbrauchsteuergebietes der Gemeinschaft und des Zollgebiets der Gemeinschaft, womit die Gebiete nach den nationalen Regelungen zu den Drittländern gehören. Nach der SystemRL sind es Drittgebiete (Art. 5 Abs. 3 SystemRL).

Der nationale Begriff der „**Drittgebiete**“ ist folglich enger. Hierunter fallen nur die Gebiete, die außerhalb des Verbrauchsteuergebietes der Europäischen Gemeinschaft liegen, aber zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören. Um diese in Art. 5 Abs. 2 SystemRL aufgelisteten Gebiete ist das Zollgebiet der Gemeinschaft größer als das Verbrauchsteuergebiet der Gemeinschaft. Bekanntestes Beispiel sind die Kanarischen Inseln, die zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören, aber nicht zum Verbrauchsteuergebiet.

• Eingang

Einfuhr ist der Eingang der Waren in das Steuergebiet. Der Eingang stellt aber dann keine Einfuhr dar, wenn die Waren weiterhin einer bestimmten zollamtlichen Überwachung durch die sog. **zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren** unterliegen. Dann kommt es erst mit Entnahme aus diesen Verfahren zur Einfuhr. Der Eingang der Ware ist somit der frühestmögliche Zeitpunkt der Einfuhr. Der Eingang setzt eine Warenbewegung in das Steuergebiet voraus. Damit wird bei der Einfuhr auf den körperlichen Eingang, einen Realakt abgestellt. Der Eingang führt aber dann nicht zu einer verbrauchsteuerrechtlichen Einfuhr, wenn die Waren sich beim Eingang in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befinden. Die Definition der zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren in § 19 Abs. 2 TabStG entspricht im Wesentlichen der Richtlinienvorgabe (vgl. Art. 4 Nr. 6 SystemRL). Solange sich Tabakwaren in einem solchen Verfahren befinden, liegt noch kein verbrauchsteuerrechtlich relevanter Eingang der Waren vor, sodass es auch zu keiner Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr durch Einfuhr und damit zu keiner Tabaksteuerentstehung kommen kann. Damit weist der Gesetzgeber den zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne der Verbrauchsteuergesetze einen **Suspensiv-effekt** zu. Ursprünglich hatten nur die in Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a) ZK aufgelisteten zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren diesen Suspensiv-effekt⁵⁾. Dies führte aber

5) Vgl. Bongartz, Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in ein Zollverfahren, ZfZ 1998, S. 182; Henke, Verzahnung und Nebeneinander von Zoll- und Steuerrecht, a.a.O., S. 92.

genau genommen zu einer Regelungslücke für den Zeitraum zwischen Eingang der Ware in das Steuergebiet und der Überführung der Waren in ein Nichterhebungsverfahren. So war z.B. während der vorübergehenden Verwahrung der verbrauchsteuerrechtliche Status nicht eindeutig bestimmt. Mit der Neuschaffung der SystemRL sollte durch die begriffliche Erweiterung der zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren diese Lücke geschlossen werden.

- **Zollrechtliche Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts**

Die zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts sind in § 19 Abs. 2 TabStG aufgelistet. Dabei wird nach **Eingangssituationen** differenziert. Von der Nr. 1 werden **Nichtgemeinschaftswaren** (Art. 4 Nr. 8 ZK) erfasst. Diese Waren sind bislang zollrechtlich nicht in den freien Verkehr überführt worden. Für sie kommen die Regelungen des Zollkodex unmittelbar zur Anwendung. Von der Nr. 2 werden **Gemeinschaftswaren**, die aufgrund der verbrauchsteuerrechtlichen Gebietsdefinitionen immer nur aus Drittgebieten (Gebiete, die zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören) in das Steuergebiet eingeführt werden können, erfasst. Dies entspricht auch der für den Begriff „Gemeinschaftswaren“ maßgeblichen zollrechtlichen Definition in Art. 4 Nr. 7 ZK. Für diese Waren sind die Zollvorschriften nicht originär anwendbar, sodass eine sinnvolle Anwendung erklärt werden muss.

Haben die Tabakwaren beim Eingang den Status einer zollrechtlichen Nichtgemeinschaftsware, sind zollrechtliche Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts die nach Titel III Kapitel 1-4 des Zollkodex vorgesehenen besonderen Verfahren der Zollüberwachung beim Eingang in das Zollgebiet der Gemeinschaft, die vorübergehende Verwahrung nach Titel IV Kapitel 5 des Zollkodex, die Verfahren in Freizonen oder Freilager nach Titel IV Kapitel 3 Abschnitt 1 des Zollkodex, alle in Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a) ZK genannten Verfahren sowie das nationale Zollverfahren der Truppenverwendung, vgl. § 19 Abs. 2 Nr. 1 TabStG.

Insbesondere dann, wenn der Eingang der Waren in das Steuergebiet aus Gebieten erfolgt, die nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören, ist der Status „Nichtgemeinschaftsware“ gegeben. Die zollamtliche Überwachung beginnt mit dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft (Art. 37 Abs. 1 ZK). Dabei wird nicht zwischen einem „rechtmäßigen“ und „unrechtmäßigen“ Verbringen unterschieden. Aus zollrechtlicher Sicht darf eine solche Differenzierung auch nicht vorgenommen werden, da die zollamtliche Überwachung der Realisierung zollrechtlicher Belange dient und Voraussetzung für die Vornahme konkreter Amtshandlungen aufgrund spezifischer Eingriffsgrundlagen ist. Der den zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts innewohnende Suspensiveffekt wird aber nicht durch das alleinige Bestehen einer zollamtlichen Überwachung begründet. Vielmehr muss ihre jederzeitige Ausübung gewährleistet sein, die nur bei einer Einhaltung der nach Titel III Kapitel 1-4 des Zollkodex vorgesehenen besonderen Verfahren der Zollüberwachung gegeben ist.

Die Auflistung der als Nichterhebungsverfahren geltenden zollrechtlichen Überwachungssituationen orientiert sich an einer typischen Warenbewegung. Erfolgt der körperliche Eingang unter Beachtung der zollrechtlichen Vorschriften, erfolgt ab Wareneingang = Verbringen in das Zollgebiet eine zollamtliche Überwachung der Waren. Dies rechtfertigt es, von einer weiteren verbrauchsteuerrechtlichen Überwachung abzusehen.

Beim Eingang von Gemeinschaftswaren hingegen werden Warenbewegungen erfasst, die bei dem Eingang in das Steuergebiet erst einmal nicht dem Regelungsbereich des originären Zollrechts unterliegen, da es sich um ein innergemeinschaftliches Verbringen handelt. Eine Anwendung der Regelungen des Zollkodex für Verbrauchsteuerzwecke erfordert daher die Anordnung einer sinngemäßen Anwendung, § 19 Abs. 2 Nr. 2 TabStG. Diese Regelungssystematik ist auch in Art. 3 Abs. 1 SystemRL verankert.

Dementsprechend befinden sich Tabakwaren aus Drittgebieten im zollrechtlichen Status als Gemeinschaftswaren verbrauchsteuerrechtlich in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, wenn sie aufgrund der sinngemäßen Anwendung einem besonderen Verfahren der Zollüberwachung nach Titel III Kapitel 1-4 des Zollkodex unterliegen. Damit ist der Kreis der in Betracht kommenden zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren deutlich geringer als bei den Nichtgemeinschaftswaren. Erfasst werden für Gemeinschaftswaren nur die Verfahren, die für Nichtgemeinschaftswaren nach § 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) TabStG zur Anwendung kommen. Nur die Verfahren der Zollüberwachung, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Wareneingang stehen (das sind die Beförderung unter Beachtung der Beförderungspflicht über Zollstraßen und Zollflugplätze und die Gestellung bei der Eingangszollstelle), haben den – wenn auch nur kurzfristigen – Suspensiveffekt, der die Einfuhr auf den Zeitpunkt der Entnahme aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren verlagert. Daraus kann die Intention des Gesetzgebers abgeleitet werden, möglichst frühzeitig Tabakwaren, die nicht originär den Regelungen des Zollkodex unterliegen, einer verbrauchsteuerrechtlichen Überwachung zu unterwerfen.

Von den besonderen Verfahren nach Titel III Kapitel 1-4 des Zollkodex werden folglich die internen Versandverfahren mit Gemeinschaftswaren (T2, T2F) nicht erfasst. Damit kann die Einfuhr auch nicht auf das Ende eines solchen Verfahrens hinausgeschoben werden.⁶⁾

• Eingang als Einfuhr

Der Eingang führt nur dann zu einer Einfuhr, wenn sich kein zollrechtliches Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts an den Eingang anschließt. Bei einer ordnungsgemäßen Warenbewegung befinden sich die Waren zunächst in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, bevor sie mit der Entnahme hieraus ver-

6) Vgl. auch Verwaltungsvorschrift VSF V 99 54, Abs. 10.

brauchsteuerrechtlich eingeführt werden.⁷⁾ Der Eingang der Waren in das Steuergebiet dürfte wohl nur im Falle eines nicht ordnungsgemäßen zollrechtlichen Verbringens zur verbrauchsteuerrechtlichen Einfuhr führen.⁸⁾ Der klassische Anwendungsfall ist daher der sog. Einfuhrschmuggel, da ein ordnungsgemäßes zollrechtliches Verbringen nicht gegeben ist.⁹⁾

- **Einfuhr durch Entnahme**

Liegt eine Einfuhr nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 TabStG (Eingang) nicht vor, da sich die Tabakwaren beim Eingang in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befinden, kann eine Einfuhr mit der **Entnahme** aus diesen Verfahren erfolgen. Zwar stellt die entsprechende Richtlinienregelung auf ein **Entlassen** aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren ab (Art. 4 Nr. 8 SystemRL), jedoch dürfte sich dadurch gegenüber dem Merkmal „Entnahme“ kein anderer Regelungsbereich ergeben. Mangels gesetzlicher Definition ist jede Ware, die sich **nicht mehr** in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befindet, aus einem solchen entnommen worden. Für diese Feststellung ist es unerheblich, worauf die Entnahme zurückzuführen ist. Ursache hierfür kann eine ordnungsgemäße Verfahrensbeendigung oder eine Unregelmäßigkeit bzw. unrechtmäßige Entnahme sein. Typischerweise stellt das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, welches eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK auslöst, eine Entnahme dar, die die Steuerentstehung gemäß § 21 TabStG nach sich zieht.¹⁰⁾ Damit den Vorgaben der SystemRL (Art. 7 Abs. 1, 2 Buchstabe d) SystemRL) entsprochen wird, ist nicht von einer Entnahme auszugehen, wenn die Tabakwaren aufgrund ihrer Beschaffenheit oder infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Zumindest liegt keine Entnahme vor, die zur Steuerentstehung durch Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führt.

- **Suspensiv-effekt der zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuerrechts**

Mittels der Einfuhrdefinition weist der Gesetzgeber den zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des Verbrauchsteuergesetzes einen Suspensiv-effekt zu. Erst dann, wenn keine adäquate zollamtliche Überwachung mehr gewährleistet ist, kommt es zur Steuerentstehung, die dann nur noch durch ein originäres Steuerverfahren verhindert werden kann. Diese Wirkung haben das Steueraussetzungsverfahren oder eine Steuerbefreiung, vgl. § 30 TabStG. Bis zu dem Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr durch Einfuhr, welcher durch die „verbrauchsteuerrechtlichen zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren“ zeitlich nach hinten verschoben werden kann, kommt eine verbrauchsteuerrechtliche Überwachung nicht in Betracht bzw. es bedarf keiner. Im Ergebnis sind verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich in zollrechtlichen

7) Vgl. Verwaltungsvorschrift VSF V 99 54, Abs. 5.

8) Vgl. Verwaltungsvorschrift VSF V 99 54, Abs. 6.

9) So auch *Milewski* in *Möhlenkamp/Milewski*, § 19 EnergieStG, Rz. 5.

10) Vgl. auch Verwaltungsvorschrift VSF V 99 54 Abs. 7.

Nichterhebungsverfahren im Sinne des § 19 Abs. 2 TabStG befinden, verbrauchsteuerrechtlich noch nicht existent.¹¹⁾ Nach der SystemRL sind derartige Waren noch gar nicht verbrauchsteuerpflichtig, vgl. Art. 2 Buchstabe b) SystemRL.

Steueraussetzungsverfahren, Steuerbefreiungen

Trotz Einfuhr kommt es zu keiner Steuerentstehung, wenn sich an die Einfuhr am Ort der Einfuhr ein Steueraussetzungsverfahren oder eine Steuerbefreiung anschließt. Die der Steuerentstehung entgegenstehenden Steuerbefreiungen dürften von geringer Bedeutung sein. Schon eher kann ein Steueraussetzungsverfahren den wirtschaftlichen Interessen der Wirtschaftsbeteiligten entsprechen. Die Überführung in das Steueraussetzungsverfahren muss unmittelbar **am Ort der Einfuhr** erfolgen. Die Definition in § 4 Nr. 9 TabStG differenziert dabei danach, ob die Tabakwaren aus Drittländern (Buchstabe a)) oder Drittgebieten (Buchstabe b)) eingeführt werden.

Erfolgt der Eingang aus **Drittländern**, ist Ort der Einfuhr der Ort, an dem sich die Tabakwaren bei ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 79 ZK befinden, § 4 Nr. 9 Buchstabe a) TabStG. Damit will der Gesetzgeber sicherstellen, dass es durch den Systemwechsel zu keiner Unterbrechung des Suspensiveffekts kommt. Ein Systemwechsel muss aber erfolgen. Das heißt, es muss eine Einfuhr erfolgt sein und damit eine Entnahme aus dem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren. Befindet sich die Ware weiterhin im zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, kommt eine Überführung in ein Steueraussetzungsverfahren nicht in Betracht. Hierfür besteht auch kein Bedürfnis, da bereits dem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren ein verbrauchsteuerrechtlich relevanter Suspensiveffekt inne wohnt.

Die Waren können bei Beachtung der allgemeinen Bestimmungen (§ 10 TabStG) unter Steueraussetzung in ein anderes Steuerlager im Steuergebiet befördert werden oder zu Begünstigten (§ 9 TabStG) im Steuergebiet (§ 11 Abs. 1 TabStG), in Steuerlager oder Betriebe von registrierten Empfängern oder zu Begünstigten in anderen Mitgliedstaaten (§ 12 Abs. 1 Nr. 1 TabStG) oder sie können zu einem Ort befördert werden, an dem die Waren das Verbrauchsteuergebiet der EU verlassen (§ 13 TabStG). Vom Ort der Einfuhr kann ein solches Verfahren nur von einem registrierten Versender (§ 7 TabStG) eröffnet werden. Auch ein „einführender Steuerlagerinhaber“ muss für diese Zwecke eine entsprechende Erlaubnis erteilt bekommen haben (§ 7 Abs. 2 TabStG).

Eine Überführung in ein Verfahren der Steueraussetzung kann auch ohne vorherige Beförderung unter Steueraussetzung erfolgen. Dies dürfte insbesondere in den Fällen in Betracht kommen, in denen die Waren von der Drittlandsgrenze zunächst in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, z.B. im externen Versandverfahren T1, zu einem Bestimmungsort im Steuergebiet befördert werden und dieser Ort sich räumlich in einem Steuerlager befindet. Mangels Beförderung unter Steueraussetzung bedarf es für

11) Vgl. *Middendorp*, Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ZfZ 2011, S. 3.

diesen Fall auch keiner Erlaubnis als registrierter Versender.¹²⁾ Der Regimewechsel muss grundsätzlich **unmittelbar** erfolgen, damit es nicht zu einem Bruch zwischen der zollamtlichen Überwachung und der Steueraufsicht kommt.

Gestaltungsvarianten im Überblick

Werden Tabakwaren aus einem Drittland oder Drittgebiet (als Nichtgemeinschaftsware) in das Steuergebiet eingeführt, stehen dem Einführer unter Berücksichtigung der zollrechtlichen und verbrauchsteuerrechtlichen Regelungssystematik verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zur Wahl.

- Er kann die Ware sowohl in den zollrechtlich als auch den steuerrechtlich freien Verkehr überführen. Dies dürfte in Betracht kommen, wenn die Waren direkt in den Handel gelangen sollen. Als Folge entstehen sämtliche Abgaben, i.d.R. die Zollschuld, die Einfuhrumsatzsteuer und die Tabaksteuer.
- Das gegenteilige Ergebnis wird erreicht, wenn die Waren in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren verbleiben. Eine Abgabenenstehung erfolgt nicht. Verbrauchsteuerrechtlich wird die Einfuhr und mögliche Steuerentstehung bis zur Entnahme der Waren aus diesem Verfahren hinausgeschoben. Diese Vorgehensweise bietet sich z.B. an, wenn die Waren in einem Zolllager noch verkaufsfertig hergerichtet werden müssen, bevor sie in den Handel gelangen können.
- Das Tabaksteuergesetz sieht aber auch die Möglichkeit vor, dass die Ware nur in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird und es ggf. zu einer Zollschuldentstehung kommt. Demgegenüber bleiben die Waren tabaksteuerrechtlich unbesteuert, wenn sie in ein Verfahren der Steueraussetzung übergeführt werden, oder sie sind steuerfrei, wenn sich ein Verfahren der Steuerbefreiung anschließt.

Produktion von Steuergegenständen Nichterhebungsverfahren

Zollrechtliche Sicht

Für Produktionsvorgänge in zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren bieten sich das Verfahren der **aktiven Veredelung** und das **Umwandlungsverfahren** an. Beide sind klassische Nichterhebungsverfahren im Sinne von Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a) ZK und bewilligungsbedürftig. Bei dem Zollverfahren der aktiven Veredelung werden Nichtgemeinschaftswaren in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt, veredelt und wiederausgeführt (Art. 4 Nr. 16 Buchstabe d), Art. 114 Abs. 1 ZK). Die dabei gewährte Zollvergünstigung soll die (Wieder-)Ausfuhrtätigkeit von Unternehmen in der Gemeinschaft und ihre Wettbewerbsfähigkeit in Drittländern fördern. Durch Einfuhrabgabefreiheit (Suspensiveffekt) für ausländische Waren, die in der Gemeinschaft bearbeitet, verarbei-

12) Vgl. Verwaltungsvorschrift VSF V 99 53-1 Abs. 64.

tet oder ausgebessert werden, soll der Absatz der hergestellten Veredelungserzeugnisse in dritte Länder erleichtert werden. Im Rahmen der **internationalen Arbeitsteilung** verwenden immer mehr Unternehmen Nichtgemeinschaftswaren – Rohstoffe oder Halbfertigprodukte – zur Herstellung von Erzeugnissen, die alsdann zum Export bestimmt sind. Um die Wirtschaftsbeteiligten hinsichtlich der Versorgung mit Vorprodukten den Unternehmen in Drittländern, die die gleichen Endprodukte herstellen, gleichzustellen, muss die Möglichkeit geschaffen werden, die Ausgangserzeugnisse zu den gleichen (Weltmarkt)Bedingungen zu erwerben wie die Drittlandsunternehmen. Das geschieht mittels Zollbegünstigung im Rahmen des Zollverfahrens der **aktiven Veredelung**.

Beispiele: Im Rahmen der aktiven Veredelung wird Rohtabak aus den USA (kein Steuergegenstand) im Zollgebiet zu Zigarren (Steuergegenstand) verarbeitet und alsdann exportiert. Aus importiertem Feinschnitt (Steuergegenstand) werden Zigaretten (ebenfalls Steuergegenstand) hergestellt.

Der Zollkodex stellt zwei Varianten zur Verfügung, um die Begünstigung zu erreichen. Beim in Deutschland vorherrschenden **Nichterhebungsverfahren** werden keine Einfuhrabgaben erhoben und keine handelspolitischen Maßnahmen angewendet (Art. 114 Abs. 2 Buchstabe a) ZK). Beim **Verfahren der Zollrückvergütung** werden die Vorprodukte zunächst unter Erhebung der Einfuhrabgaben und bei Beachtung der handelspolitischen Maßnahmen in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. Bei Ausfuhr der Veredelungserzeugnisse erfolgt der Erlass oder die Erstattung der Abgaben (Art. 114 Abs. 2 Buchstabe b) ZK).

Das **Umwandlungsverfahren** ist Zollverfahren gemäß Art. 4 Nr. 16 Buchstabe e) ZK. Die wirtschaftliche Bedeutung des Verfahrens beschreibt Art. 130 ZK. Wie bei der aktiven Veredelung geht es bei den Umwandlungsvorgängen um die **Be- oder Verarbeitung von importierten Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft**, allerdings mit dem Unterschied, dass die umgewandelten Waren nicht wiederausgeführt, sondern grundsätzlich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen. Jedoch werden die eingeführten Nichtgemeinschaftswaren erst nach Änderung ihrer Beschaffenheit, des Charakters, Zustands und/oder Werts in den freien Verkehr übergeführt.

Beispiele: Aussondern beschädigter Teile, Herstellung von Mustern, Behebung von Schäden, Denaturierung, Recycling zurückgenommener Waren, Entrippen von Rohtabak, Verarbeiten von Rizinusöl zu Glycerin, Ausbau von Lkw zu Feuerwehrfahrzeugen.

Dabei werden die Einfuhrabgaben **ausgehend von den entstandenen Umwandlungserzeugnissen** erhoben; abgestellt wird auf die Integration der Waren in den Wirtschaftskreislauf der EU. Das Verfahren ist immer dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn dadurch eine günstigere Zollbehandlung erzielt und folglich Einfuhrabgaben gespart werden. Demgemäß kann das Ziel der Umwandlung einmal sein, die Einfuhrwaren auf eine tariflich niedrigere Produktionsstufe abzusenken, um von dem damit verbundenen niedrigeren Zollsatz zu profitieren. Des Weiteren kann es um die Einhaltung der in der

EU geforderten technischen Vorschriften und das „verkehrsfähig machen“ der Einfuhrwaren gehen. Möglich ist aber auch die Verringerung des Wertes oder der Menge bzw. des Gewichts, wie etwa beim Entrippen von Rohtabak, der einem (spezifischen) Gewichtszoll unterliegt. Schließlich kann auch die **Erreichung eines begünstigten Zwecks**, der tariflich zur Zollvergünstigung führt das Umwandlungsverfahren wirtschaftlich sinnvoll machen, wie das Beispiel vom Ausbau zollpflichtiger Lkw (UPos. KN 8701.20 mit 16%) zu zollfreien Feuerwehrfahrzeugen UPos. KN 8705.30 mit 3,7%) zeigt.

Verbrauchssteuerrechtliche Sicht

Aus dem dargelegten Suspensiveffekt der zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren folgt, dass Tabakwaren noch nicht eingeführt worden sind, wenn diese sich in einer aktiven Veredelung oder im Umwandlungsverfahren befinden. An den Eingang der Tabakwaren können sich verschiedene zollrechtliche Nichterhebungsverfahren anschließen. Feinschnitt der unter Beachtung des Zollstraßenzwangs gestellt (§ 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) TabStG) wird kann sich danach in der vorübergehenden Verwahrung (§ 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) TabStG) befinden, anschließend im Versandverfahren (§ 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) TabStG) in ein Zolllager befördert oder in ein Verfahren der aktiven Veredelung (§ 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) TabStG) übergeführt werden. Eine Einfuhr des Feinschnitts liegt nicht vor, da diese eine Entnahme aus dem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren voraussetzen würde (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 TabStG). Selbst die Produktion von Zigaretten in der aktiven Veredelung würde keinen Regimewechsel begründen, da die Tabakware (jetzt Zigarette) sich „weiterhin“ in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befindet und damit noch nicht eingeführt ist. Verbrauchssteuerrechtlich ist sie so zu behandeln, als würde sie sich z.B. in der Schweiz befinden.

Daraus folgt, dass bis zu dem Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr durch Einfuhr, welcher durch die „verbrauchssteuerrechtlichen zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren“ zeitlich nach hinten verschoben werden kann, eine verbrauchssteuerrechtliche Überwachung nicht in Betracht kommt bzw. es bedarf keiner. Damit ist für die Produktion von Tabakwaren im Rahmen einer aktiven Veredelung auch kein Steuerlager erforderlich. Diese Verbrauchssteuersystematik entspricht auch den Regelungen der SystemRL, wonach die Verbrauchssteuerpflichtigkeit derartiger Waren erst mit Einfuhr eintritt, vgl. Art. 2 Buchstabe b) SystemRL.

Im Ergebnis ist der Anwendungsbereich der Verbrauchssteuergesetze noch gar nicht tangiert, solange sich verbrauchssteuerpflichtige Waren in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Sinne des § 19 Abs. 2 TabStG befinden.¹³⁾ Darüber hinaus stellt die SystemRL ausdrücklich klar, dass die Kapitel III (Herstellung, Verarbeitung und Lagerung) und Kapitel IV (Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung) nicht für verbrauchssteuerpflichtige Waren gelten, die einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen (Art. 4 Abs. 3 SystemRL).

13) Vgl. *Bongartz in Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchssteuerrecht, Rz. E 92; *Middendorp*, Einfuhr verbrauchssteuerpflichtiger Waren, ZfZ 2011, S. 3.

Export

Zollrechtliche Sicht

Art. 161 ZK fordert ausnahmslos für jegliches Verbringen von **Gemeinschaftswaren** aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft die Durchführung eines **Ausfuhrverfahrens**. Die Ausfuhrzollanmeldung wird grundsätzlich bei einer am Geschäftssitz des Ausführers oder am Ort des Verpackens oder Verladens der Waren gelegenen sog. **Ausfuhrzollstelle** abgegeben. Die **elektronische Ausfuhranmeldung** über das ATLAS-System wurde vom 1.7.2009 an zwingend. Und von diesem Termin an ist bei der Ausfuhr eine qualifizierte **Vorab-Information** nach den Vorschriften der Art. 592a-592g ZK-DVO abzugeben. Dabei ist bis zu 24 Std. **vor** dem Verladen der Waren ein Datenkranz gemäß Anhang 30A ähnlich der Importabfertigung dem Zoll elektronisch zu melden. Hintergrund sind die neuen Sicherheitsinitiativen im internationalen Handel, in deren Folge das Zollrecht erheblich verschärft wurde.

Bei der Ausfuhrzollstelle wird die **Zulässigkeit der Ausfuhr** geprüft und können etwaige Ausfuhrabgaben realisiert werden. Da von der EU derzeit praktisch keine Ausfuhrabgaben vorgesehen sind, wird durch das Ausfuhrverfahren vor allem die Einhaltung der Ausfuhrverbote und -beschränkungen sowie handels- und sicherheitspolitischer Maßnahmen überwacht. Das tatsächliche Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet hat dann über die sog. **Ausgangszollstelle** an der Außengrenze der Gemeinschaft oder über Flughäfen zu erfolgen. Bis dahin werden die Waren von einem Ausfuhrbegleitdokument (ABD) begleitet.

Im elektronischen Verfahren tritt an die Stelle des früheren Einheitspapier-Exemplars Nr. 3 die elektronische Rückantwort an die Ausfuhrzollstelle in Form der **Ausgangsmitteilung** und an den Teilnehmer/Ausführer in Form des **Ausgangsvermerks** (Art. 796d Abs. 3, Art. 796e Abs. 1 ZK-DVO).

Die **Wiederausfuhr** ist eine zollrechtliche Bestimmung gemäß Art. 4 Nr. 15 Buchstabe c) ZK. Im Gegensatz zum Ausfuhrverfahren, das beim Export von Gemeinschaftswaren vom Zollrecht her zwingend ist, werden **Nichtgemeinschaftswaren** auf diese Weise ordnungsgemäß aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht, z.B. osteuropäische Waren über Hamburg oder Rotterdam im Anschluss an ein Versandverfahren auf dem Transitweg (Art. 182 Abs. 1 ZK). Die zollamtliche Überwachung hat zu gewährleisten, dass die Waren nicht mehr in den Wirtschaftskreislauf eingehen, die handelspolitischen Ausfuhrmaßnahmen, z.B. außenwirtschaftsrechtliche Ausfuhrgenehmigungen, beachtet werden (Art. 182 Abs. 2 ZK) und nicht gegen sonstige Verbote und Beschränkungen verstoßen wird (Art. 58 Abs. 2 ZK). Verfahrenstechnisch anders als beim Ausfuhrverfahren bedarf es für die Wiederausfuhr grundsätzlich keiner Zollanmeldung; stattdessen ist eine formlose schriftliche Mitteilung ausreichend (Art. 182 Abs. 3 Satz 1 ZK, Art. 842 Abs. 1 ZK-DVO).

Allerdings ist **seit dem 1.7.2009** auch bei der Wiederausfuhr eine qualifizierte **summarische Ausgangsanmeldung** nach den Vorschriften der Art. 842a-842e ZK-DVO abzugeben. Dabei ist bis zu 24 Std. **vor** dem Verladen der Waren der Datenkranz gemäß Anhang 30A zur ZK-DVO – ähnlich der regulären Im- und Exportabfertigung – dem Zoll elektronisch zu melden.

Bei der Wiederausfuhr **im Anschluss an ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung** gemäß Art. 84 Abs. 1 Buchstabe b) ZK, das sind das Zolllagerverfahren, die aktive Veredelung, das Umwandlungsverfahren und die vorübergehende Verwendung, finden allerdings die Regelungen des Ausfuhrverfahrens Anwendung (Art. 182 Abs. 3 Satz 3, Art. 161 Abs. 4, 5 ZK, Art. 788ff., 841ff. ZK-DVO). Da die Beförderung zwischen den Örtlichkeiten des Zollverfahrens (Zolllager, Veredelungsstätte) und der Außengrenze des Zollgebiets in der Praxis meist durch Zwischenschaltung eines Versandverfahrens erfolgt (Art. 91 Abs. 1, 3 ZK), kommt insofern der „Verzahnung“ von Ausfuhr- und Versandverfahren gemäß Art. 793b ZK-DVO erhebliche praktische Bedeutung zu.

Verbrauchssteuerrechtliche Sicht

Eine Ausfuhr von Tabakwaren des steuerrechtlich freien Verkehrs ist de facto ausgeschlossen. Für diese Waren müssten bereits Steuerzeichen verwendet worden sein. Für einen Entlastungsanspruch müssten sie ungültig oder vernichtet werden (vgl. § 32 TabStG). Darüber hinaus sehen die meisten Verbrauchsteuergesetze eine Entlastung im Falle einer Ausfuhr nicht vor. Somit erfolgt die Ausfuhr grundsätzlich mit Tabakwaren, die unter Steueraussetzung stehen, d.h. sich zunächst in einem Steuerlager befinden. Vorgesehen ist eine Beförderung unter Steueraussetzung gemäß § 13 TabStG. Eine Überführung in ein (Ausfuhr-)Zollverfahren sehen die Verbrauchsteuergesetze nicht vor. Somit hat zwingend eine Beförderung unter Steueraussetzung zu erfolgen.

Verzahnung

Eine Verzahnung auf der materiell-rechtlichen Ebene existiert nicht. Erforderlich sind sowohl das zollrechtliche Ausfuhrverfahren als auch die verbrauchssteuerrechtliche Beförderung unter Steueraussetzung. Eine „Verzahnung“ erfolgt aber auf der verfahrensrechtlichen Ebene. Zunächst wird vom Versender ein Entwurf des e-VD erstellt; nach der Validierung übermittelt er die Ausfuhranmeldung an die zuständige Ausfuhrstelle. Ein Überlassen zur Ausfuhr erfolgt erst nach einem positiven Datenabgleich. Mit Annahme der zollrechtlichen Ausfuhranmeldung ruht der EMCS-Vorgang technisch. Anhand der Mitteilung: „Ergebnisse beim Ausgang“ seitens der zollrechtlichen Ausfuhrzollstelle (vgl. Art. 796d Abs. 2 ZK-DVO) wird unverzüglich die Ausfuhrmeldung in EMCS erstellt, die an das Hauptzollamt des Versenders weitergeleitet und von dort automatisiert dem Versender zugeleitet wird. Zum Ablauf im Einzelnen und zum „gegenseitigen Verfahrensverweis“ siehe Verwaltungsvorschrift VSF A 06 10 Abs. 324, 325 und 434, V 99 53 Nr. 7.6.2f. sowie Nr. 4.2.4.1f. und 4.4.3.1 der Verfahrensweisung EMCS.

Fazit

- Die Neustrukturierung der Importsituation schließt Lücken und weist dem Zoll- und Verbrauchsteuerrecht klare Regelungsbereiche zu.
- Kritisch bleiben die Warenimporte aus Gebieten, die nicht dasselbe zoll- und verbrauchsteuerrechtliche Schicksal teilen (z.B. Kanarische Inseln).
- Unbefriedigend ist das Nebeneinander zweier Überwachungsverfahren beim Export; die Schaffung einer einheitlichen IT-technischen Plattform sollte Ziel bleiben.
- Der bewährte Sprachgebrauch sollte bei neuen Begrifflichkeiten beachtet werden; die Schaffung „verbrauchsteuerrechtlicher zollrechtlicher Nichterhebungsverfahren“ z.B. ist nicht förderlich. Allerdings wird wohl mit dem künftigen Zollexkodex der Europäischen Union ab 2016 (UZK) der Begriff „Nichterhebungsverfahren“ obsolet und steht dem Verbrauchsteuerrecht dann „konkurrenzlos“ zur Verfügung.
- Als Befund lässt sich zusammenfassend feststellen, dass beide Rechtsgebiete eine „Vernunftfehle“ eingegangen sind: teils Hand in Hand wenn auch nicht „ein Herz und eine Seele“, teils wie zwei Welten voneinander abgewandt.

Umsatzsteuer- und Zollrecht

Dr. Christoph Wäger
Bundesfinanzhof, München

Lieferung von Nichtgemeinschaftsware

Beispiel 1: U1 erwirbt aus den USA Maschinen und lagert diese ohne Erhebung von Eingangsabgaben als Nichtgemeinschaftsware in ein Zolllager im Inland ein. Er liefert die Maschinen an U2. Über den weiteren Verbleib der Ware ist U1 nichts bekannt.

EuGH-Urteil Profitube

Die **Lieferung von Nichtgemeinschaftswaren im Zolllager ist steuerbar**.¹⁾ Der EuGH begründet dies mit der inländischen Belegenheit des Zolllagers und mit einer für die Mitgliedstaaten bestehenden Ermächtigung, Umsätze im Zolllager von der Umsatzsteuer zu befreien.

Kritik

Mit der Frage, ob im Hinblick auf den gelieferten Gegenstand ein steuerbarer Vorgang vorliegen kann, setzt sich der EuGH nicht auseinander. Zweifel an der Steuerbarkeit bestehen insoweit, dass

- es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Verbrauchsteuer handelt,
- die dem Zolllagerverfahren und dabei der zollamtlichen Überwachung unterliegende Nichtgemeinschaftsware nur gelagert, nicht aber auch verbraucht werden darf.

Im Gegensatz zum EuGH-Urteil Profitube wäre daher auch eine Nichtsteuerbarkeit der Lieferung denkbar, da sich die dem Zolllagerverfahren unterliegende Nichtgemeinschaftsware zwar körperlich, aber noch nicht rechtlich im Inland befindet.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, U2 überführt die Maschinen in den zollrechtlich freien Verkehr.

Einfuhrumsatzsteuer

Aufgrund der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 201 ZK entsteht gemäß § 21 UStG auch die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

1) Urteil des EuGH vom 8.11.2012, C-165/11, Profitube (UR 2013, S. 68).

Lieferung U1 an U2

Bejaht man mit dem EuGH-Urteil Profitube die Steuerbarkeit der Lieferung, kann die Lieferung durch U1 nach **§ 4 Nr. 4b UStG steuerfrei** sein. Die Steuerfreiheit erfasst „die einer **Einfuhr vorangehende Lieferung** von Gegenständen, **wenn der Abnehmer** oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung **einführt**. Dies gilt entsprechend für Lieferungen, die den in Satz 1 genannten Lieferungen vorausgegangen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachgewiesen sein“.

Beispiel 3: Wie Beispiel 1, U2 belässt die Maschinen zunächst im Lager und liefert dann eine Maschine an N nach Norwegen, die er an N versendet.

Abwandlung: Die Maschine befindet sich nicht in einem Zolllager, sondern in vorübergehender Verwahrung.

Keine Steuerfreiheit der Lieferungen nach § 4 Nr. 4b UStG

Beide Lieferungen sind **nicht** nach **§ 4 Nr. 4b UStG steuerfrei**, da es an der nach dem Wortlaut erforderlichen Einfuhr fehlt. Fraglich ist, ob § 4 Nr. 4b UStG **erweiternd ausgelegt** werden kann, sodass die Lieferung vor einer Ausfuhr einer Lieferung vor einer Einfuhr gleichzustellen ist, da es in beiden Fällen nicht zu einem inländischen Verbrauch kommt.

Hierfür könnte auch sprechen, dass § 4 Nr. 4b UStG möglicherweise **richtlinienwidrig** ist, da **Art. 160 Abs. 1 Buchstabe a) in Verbindung mit Art. 156 MwStSystRL** ermächtigt, Lieferungen im Zolllager von der Steuer zu befreien, ohne diese Steuerfreiheit von weiteren, dort nicht genannten Voraussetzungen abhängig zu machen, zumal die steuerrechtliche Beurteilung im Lieferzeitpunkt nicht von erst später eintretenden Umständen abhängig gemacht werden kann.

Demgegenüber sieht die Finanzverwaltung die Lieferung U2 an N nur als Ausfuhrlieferung nach **§ 6 UStG** als **steuerfrei an**.²⁾ Aus Verwaltungsicht ist daher die vorangehende Lieferung durch U1 an U2 steuerpflichtig.

Ausfuhrnachweise für Lieferung U2 an N

Für den **Belegnachweis** bei § 6 UStG benötigt U2 nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG beim elektronischen **Ausfuhrverfahren** den **Ausgangsvermerk** (Art. 796e Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO). Das Ausfuhrverfahren gilt eigentlich nur für **Gemeinschaftswaren** (Art. 161 ZK), ist aber auch auf **Nichtgemeinschaftswaren** anzuwenden, wenn sie dem Zolllagerverfahren (Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung) unterlagen (Art. 182 Abs. 3 Satz 3 ZK) und keine Wiederausfuhr (Art. 182 ZK) vorliegt.

Abwandlung: Da es sich bei der vorübergehenden Verwahrung (Art. 50ff. ZK) nicht um ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung handelt, ist das Ausfuhrverfahren nicht

anwendbar, sodass U2 den Belegnachweis für die Ausfuhrlieferung nur nach **§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** mit einer **Ausfuhrbestätigung** der Grenzzollstelle führen kann.

Beispiel 4: Wie Beispiel 1, U2 belässt die Maschinen zunächst im Lager und liefert dann eine Maschine an NL in die Niederlande.

Abwandlung: U1 erwirbt eine Maschine vom Unternehmer F aus einem französischen Zolllager. Nach Einlagerung in einem inländischen Zolllager verzollt U2 die Maschine.

Geht man entsprechend dem EuGH-Urteil Profitube von einer Steuerbarkeit der Lieferung von Nichtgemeinschaftsware im Zolllager aus, unterliegt die Lieferung dieser Ware aus einem Zolllager im Inland in ein Zolllager in einem anderen Mitgliedstaat den allgemeinen Binnenmarktregelungen, sodass die Lieferung auf der Grundlage der Verwaltungsauffassung²⁾ **nur nach § 6a UStG steuerfrei** sein kann.

Gegen eine erweiterte Auslegung der für die Mitgliedstaaten nur optionalen Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 4b UStG spricht das **Erfordernis einer übereinstimmenden Beurteilung** in allen an der innergemeinschaftlichen Lieferung beteiligten Mitgliedstaaten.

Abwandlung

Es droht eine Doppelbesteuerung durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und Einfuhrumsatzsteuer. Das kumulative Vorliegen **beider Steuertatbestände** ist systemwidrig, da die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Binnenmarkt die Einfuhrbesteuerung ersetzen soll.

Die **effektive Doppelbesteuerung** kann allerdings durch eine Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach **§ 4b Nr. 2 UStG** vermieden werden. Steuerfrei ist danach der innergemeinschaftliche Erwerb der in § 4 Nr. 4b UStG bezeichneten Gegenstände unter den dort bezeichneten Voraussetzungen. Nach der Richtlinie kann sich eine Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs aus **Art. 162 MwStSystRL** (Anwendung der Steuerfreiheit für die Lieferung im Zolllager auch auf den innergemeinschaftlichen Erwerb im Zolllager) ergeben.

Steuerfreie Einfuhr bei Reihengeschäften

§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG

Beispiel 5: Der im Inland ansässige U1 bezieht eine Ware aus seiner Schweizer Betriebsstätte, um sie an U2 in Polen zu liefern. U1 überführt die Ware im Inland zum zollrechtlich freien Verkehr.

Die Einfuhr durch U1 ist im Inland unter den Voraussetzungen von **§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG** (Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) MwStSystRL) steuerfrei. Voraussetzung ist demnach, dass

2) BMF vom 28.1.2004, BStBl: I 2004, S. 242, Rn. 71f.

die „Gegenstände von einem Schuldner der EUSt im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b), § 6a) verwendet werden; der Schuldner der EUSt hat zum Zeitpunkt der Einfuhr

- a) seine im Geltungsbereich dieses Gesetzes erteilte USt-IdNr. oder die im Geltungsbereich dieses Gesetzes erteilte USt-IdNr. seines Fiskalvertreters und
- b) die im anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. des Abnehmers mitzuteilen sowie
- c) nachzuweisen, dass die Gegenstände zur Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestimmt sind.“

Danach ist die Einfuhr steuerfrei. Der Ort der Lieferung befindet sich nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland und ist nach § 6a UStG steuerfrei.

Beispiel 6: Der in den USA ansässige U liefert Ware an den in Luxemburg ansässigen L. Der Verkauf kam auf Vermittlung durch den in Schweiz ansässigen S zustande. U versendet die Ware über das Inland nach Luxemburg. Die Verzollung erfolgt in Stellvertretung für S.

Nach dem BFH-Urteil vom 26.1.2012³⁾ ist die Einfuhr **nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG steuerfrei**.

Der BFH begründet dies damit, dass nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG Einfuhren, die nicht der **Zollanmelder selbst zur Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen verwendet**, sondern zu diesem Zweck Dritten überlassen will, nicht steuerfrei sind.

Dies gilt auch dann, wenn nicht der Zollanmelder und Schuldner der EUSt, sondern ein Dritter die Ware für die Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet und er schon im Zeitpunkt der Einfuhr Verfügungsgewalt über die Ware hat und den Zollanmelder lediglich mit der Einfuhr derselben beauftragt.

Reihengeschäft mit Gemeinschaftsware

Beispiel 7: F, D und P sind Unternehmer und in Frankreich, Deutschland und Polen ansässig. A verkauft und liefert eine Ware an D, der sie seinerseits an P verkauft und liefert. F versendet die Ware aus Frankreich nach Polen.

Gesetzliche Regelung zum Reihengeschäft nach UStG

§ 3 Abs. 6 Satz 1 und 5 UStG:

„Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen (...) beauftragten Dritten **befördert oder versendet**, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an ei-

3) Urteil des BFH vom 26.1.2012, VII R 77/10 (BFH/NV 2012, S. 1491).

nen Dritten **beginnt**. ... Schließen mehrere Unternehmer **über denselben Gegenstand** Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der **Beförderung oder Versendung** unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands **nur einer der Lieferungen zuzuordnen**.“

§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG:

- „1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **vorangehen**, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands **beginnt**.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **folgen**, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands **endet**.“

EuGH-Urteil EMAG⁴⁾

„Führen zwei aufeinanderfolgende **Lieferungen desselben Gegenstands**, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer **einzigsten innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung** dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige befreit ist (...).“

Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. „Der Ort der anderen Lieferung befindet sich entweder im **Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft** dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist.“

Beurteilung im Beispielsfall

Bei der Lieferung des F an D handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung, die grundsätzlich steuerfrei ist. D hat in Polen einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Seine Lieferung in Polen an P ist steuerpflichtig.

D kann eine Registrierung in Polen über die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte nach § 25b UStG (Art. 42 MwStSystRL) vermeiden.

Reihengeschäft mit Nichtgemeinschaftsware

Beispiel 8: Wie Fall zuvor; anstelle von F liefert aber der Schweiz ansässige S eine Nichtgemeinschaftsware. S versendet nach Polen, die Überführung in den freien Verkehr erfolgt im Namen des D.

4) Urteil des EuGH vom 6.4.2006, C-245/04, EMAG (Slg 2006, I-3227).

Verwaltungsauffassung

Die Zollverwaltung geht von einem Reihengeschäft aus und verneint die Anwendung von § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG, da S versendet und es nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG an einem inländischen Lieferort fehlt.⁵⁾

Folge dieser Betrachtungsweise ist, dass

- die Einfuhr durch D im Inland steuerpflichtig ist und
- D sich in Polen steuerlich registrieren lassen muss, um seine Lieferung an P zu versteuern.

Fraglich ist, ob und ggf. wer – aufgrund der Einfuhr in Deutschland – in Polen einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat. Es könnte ein innergemeinschaftliches Verbringen durch D vorliegen.

Kritik

Ob überhaupt ein Reihengeschäft vorliegt, ist allerdings zweifelhaft. Ein Reihengeschäft, in dessen Rahmen nur eine Versandungslieferung erfolgt, liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG und der EuGH-Rechtsprechung nur vor, wenn über **denselben Gegenstand** mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden.

Zwar handelt es sich bei der im Reihengeschäft gelieferten Ware **physisch** um den denselben Gegenstand. Zollrechtlich ist diese Identität aber nicht vorhanden, da es sich bei Beginn der Beförderung um eine Nichtgemeinschaftsware und bei Beendigung der Beförderung um eine Gemeinschaftsware handelt. Im Hinblick auf diesen **zollrechtlichen Statuswechsel** könnte auch umsatzsteuerrechtlich von unterschiedlichen Gegenständen auszugehen sein.

Wäre danach ein Reihengeschäft zu verneinen, lägen zwei Versandungslieferungen vor. Die Versandung durch D erfolgt am Ort der Verzollung im Inland. D erbringt dann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, eine Registrierungspflicht in Polen entfällt für ihn.

Steuerfreie Einfuhr von Kleinsendungen

Beispiel 9: Der im Inland ansässige Unternehmer U liefert in Katalogen und im Internet angebotene Waren mit einem Wert von bis zu 22 EUR an Kunden im Inland. Der Warenversand erfolgt über sein Schweizer Auslieferungslager. Bei der Warenbestellung erklärt der Kunde sein Einverständnis mit der Versendung durch die Deutsche Post AG. Diese holt die Waren im Auslieferungslager des U in der Schweiz ab. Der Grenzübertrag erfolgt mit Anträ-

5) VSF Z 81 01 Abs. 62.

gen auf „Sendungsfreischreibung“, die U im Namen der Empfänger abgibt. Die Beförderung erfolgt in ein Logistikzentrum im Inland, von wo aus der Weiterversand durchgeführt wird.

Einfuhr

Die einzelnen Einfuhren sind bei einem Warenwert von bis zu 22 EUR einfuhrumsatzsteuerfrei (§ 1 Abs. 1 EUStBV in Verbindung mit Art. 23 ZollbefreiungsVO und § 1a EUStBV).

Lieferung

Die einzelnen Lieferungen sind aufgrund der Versendung aus der Schweiz nach **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** im Inland nichtsteuerbar.

Allerdings verlagert sich der Lieferort nach **§ 3 Abs. 8 UStG** in das Inland, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der EUSt ist.

Mit Urteil vom 21.3.2007⁶⁾ hat der BFH die Anwendung dieser Vorschrift auch auf steuerfreie Einfuhren bejaht. Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 8 Abs. 2 der 6. Richtlinie (Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL) verlagere sich nach dieser Vorschrift der Ort für die **Lieferung des Importeurs**, sodass es auf das Entstehen einer EUSt-Schuld nicht ankomme. Maßgeblich ist daher, wer die **Zollanmeldung** für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr **abgibt**. Dies ist U, der zwar bei der Einfuhr im Namen der Kunden gehandelt hat, aber **ohne** hierfür wirksam zur Einfuhrabfertigung durch die Kunden **bevollmächtigt** zu sein.

Beispiel 10: Wie Fall zuvor, bei der Warenbestellung erklären die Kunden formularmäßig ihr Einverständnis, dass U im Namen des jeweiligen Kunden „alle für die Einfuhr aus der Schweiz nötigen Erklärungen abgibt.“ U sichert zugleich in seinen AGB zu, für alle eventuellen Zölle und Steuern aufzukommen. Beim Grenzübertritt wird der Antrag auf „Freischreibung der Sendung“ wiederum für den jeweiligen Sendungsempfänger abgegeben.

Abwandlung: U versendet die Ware aus der Schweiz mit der Schweizerischen Post AG, die die Ware im Rahmen des Weltpostvertrages an die Deutsche Post AG zur Weiterbeförderung im Inland übergibt.

Nach dem Urteil des FG München vom 20.2.2013⁷⁾ verlagert sich der Lieferort wiederum nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland. Das FG sieht U als Zollanmelder an, da die ihm erteilte Vollmacht, als **überraschende Klausel nach § 305c Abs. 1 BGB** unwirksam sei.

6) Urteil des BFH vom 21.3.2007, V R 32/05 (BStBl. II 2008, S. 153).

7) Urteil des FG München vom 20.2.2013, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 18/13.

Abwandlung: Erfolgt die Einfuhr im Rahmen des sog. **Postverkehrs** nach Art. 237 Abs. 1 Teil A Buchstabe a) vierter Gedankenstrich ZK-DVO, **gilt der Empfänger** gemäß Art. 237 Abs. 2 ZK-DVO **als Zollanmelder** (und ggf. als Zollschuldner).

Bemessungsgrundlagen

Beispiel 11: U1 stellt Milchprodukte her und veräußert diese an U2, der die Ware durch Frachtführer unmittelbar bei U1 abholt und an U3 nach Russland liefert. Das an U1 zu zahlende Entgelt versteht sich „netto/netto inklusive Exportsubventionen bzw. Ausfuhrerstattung“. Nach der Vereinbarung mit U2 hat U1 die Ausfuhrerstattung zu beantragen. U1 verfügt über eine Ausfuhrlizenz und ist nach § 15 der Ausfuhrerstattungsverordnung erstattungsberechtigt.

Nach der BFH-Rechtsprechung⁸⁾ gehören Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Leistungen erbringt, gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt, wenn

- der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt,
- der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung gezahlt wird, und
- mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Danach ist eine **Ausfuhrerstattung** nach der Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 **kein Drittentgelt** im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, weil es insoweit am unmittelbarem Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung fehlt. Ausfuhr im Sinne des Ausfuhrerstattungsrechts ist daher ein tatsächlicher Vorgang, der mit dem Verlassen des Zollgebietes unter Beachtung der hierfür geltenden Zollförmlichkeiten beendet ist. Die Zahlung der Ausfuhrerstattung setzt somit keine Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG voraus. Zudem dient die Ausfuhrerstattung allgemeinen strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Marktregelungszwecken, nämlich der Stützung der inländischen Landwirte und der Sicherung eines ausreichenden Mindestbestandes an Milchprodukten.⁹⁾

8) Urteil des BFH vom 9.10.2003, V R 51/02 (BStBl. II 2004, S. 322).

9) Urteil des BFH vom 26.9.2012, V R 22/11 (BFHE 239, S. 369).

Nachweispflichten bei Ausfuhrlieferungen

Beispiel 12: U1 liefert Ware an U2 nach Italien, die U2 am Unternehmensort des U1 im Inland abholt. U2 versichert die Ware nach Rom zu befördern. Ein Informationsaustausch mit der italienischen Finanzverwaltung ergibt, dass U2 zwar eine USt-IdNr. erhalten hat, aber nie Umsätze versteuert hat. Der Verbleib der Ware lässt sich nicht aufklären.

Nach der BFH-Rechtsprechung¹⁰⁾ bestehen für den Unternehmer drei Möglichkeiten, die Steuerfreiheit nach § 6a UStG in Anspruch zu nehmen:

- **Beleg- und Buchnachweis:** Der vollständige Beleg- und Buchnachweis begründet die Vermutung dafür, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Erweisen sich die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist aber von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen.
- **Objektivnachweis:** Unabhängig vom Beleg- und Buchnachweis ist die Lieferung auch steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.

Ist dem Lieferer bekannt oder muss er wissen, dass der Abnehmer im Bestimmungsmitgliedstaat eine MwSt-Hinterziehung begeht, ist seine Lieferung aber selbst bei Vorliegen der objektiven Befreiungsvoraussetzungen steuerpflichtig. Dies gilt zumindest dann, wenn er sich an einer Verschleierung der Identität des Abnehmers beteiligt.¹¹⁾

- **Vertrauensschutz:** Hat der Unternehmer den Beleg- und Buchnachweis der Art nach vollständig erbracht und konnte er auf unrichtige Abnehmerangaben bei Beachtung kaufmännischer Sorgfalt vertrauen, ist die Lieferung nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei.

Danach kann die Lieferung durch U1 nur aufgrund der Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei sein.

Beispiel 13: Wie Fall zuvor, U1 liefert die Ware aber an S in die Schweiz.

Auch bei § 6 UStG kann der Unternehmer die Steuerfreiheit auf drei Arten geltend machen:

- **Beleg- und Buchnachweis:** Der vollständige Beleg- und Buchnachweis begründet wiederum die Vermutung dafür, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Erweisen sich die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest

10) Vergleiche z.B. Urteil des BFH vom 12.5.2009, V R 65/06 (BStBl. II 2010, S. 511).

11) Urteil des BFH vom 17.2.2011, V R 30/10 (BStBl. II 2011, S. 769).

berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist wiederum von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen.¹²⁾

- **Objektivnachweis:** Unabhängig vom Beleg- und Buchnachweis ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.¹³⁾

Ob die Rechtsprechung zur Versagung des Objektivnachweises bei Identitätstäuschungen auch für Ausfuhrlieferungen gilt, ist unklar.

- **Vertrauensschutz:** Bei § 6 UStG kann der Unternehmer den Vertrauensschutz nur in einem gesondertem Billigkeitsverfahren geltend machen, das aber mit der Steuerfestsetzung zu verbinden ist.¹⁴⁾

Beispiel 14: U liefert Ware an einen Abnehmer in die Schweiz. Die für ihn zuständige Ausfuhrzollstelle (AfZSt) teilt mit, dass die Ausgangszollstelle (AgZSt) die Ausfuhr nicht bestätigt habe.

Abwandlung 1: Bei der Ware handelt es sich um einen Pkw.

Abwandlung 2: U versendet die Ware durch einen Spediteur.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStDV hat der Unternehmer den Belegnachweis bei Ausfuhranmeldung im elektronischen Ausfuhrverfahren gemäß Art. 787 ZK-DVO wie folgt zu führen:

- **Ausgangsvermerk** (auf elektronischem Weg übermittelte Bestätigung der AfZSt, dass der Gegenstand ausgeführt wurde) oder
- **Alternativ-Ausgangsvermerk** (von der AfZSt auf elektronischem Weg übermittelte alternative Bestätigung, dass der Gegenstand ausgeführt wurde).

Zollrechtlich sind Ausfuhranmeldungen „mit Hilfe eines **EDV-Verfahrens** abzugeben“. ¹⁵⁾ Anders ist es nur in den Fällen, in denen Ausfuhranmeldungen **mündlich** abgegeben werden dürfen. ¹⁶⁾ Die Ausfuhranmeldung ist bei der AfZSt abzugeben, die dem Anmelder ein Ausfuhrbegleitdokument (ABD) überlässt. Die AfZSt übermittelt der AgZSt eine „Vorab-Ausfuhranzeige“. Bei der Ausfuhr hat sich die AgZSt davon zu überzeugen, dass die ihr gestellte Ware der angemeldeten Ware entspricht und übermittelt der AfZSt die Nachricht „Ergebnisse beim Ausgang“. Im Anschluss hieran bescheinigt die AfZSt den „Ausgang der Ware“ gemäß **Art. 796e Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO als Ausgangsvermerk im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV**.

12) Urteil des BFH vom 23.4.2009, V R 84/07 (BStBl. II 2010, S. 509).

13) Urteil des BFH vom 28.5.2009, V R 23/08 (BStBl. II 2010, S. 517).

14) Urteil des BFH vom 30.7.2008, V R 7/03 (BStBl. II 2010, S. 1075).

15) Art. 787 Abs. 1 ZK-DVO.

16) Art. 226 ZK-DVO. Dies trifft z.B. auf Waren mit einem Wert von bis zu 1.000 EUR zu. Der Ausfuhrnachweis erfolgt dann durch die z.B. auf den Lieferschein oder Rechnung anzubringende Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV.

Die AfZSt kann einen **Alternativ-Ausgangsvermerk** gemäß **Art. 796e Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO** erteilen, wenn sie davon überzeugt ist, dass andere Nachweise ausreichen. In Betracht kommt dabei

- ein vom Empfänger außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft unterzeichneter oder authentifizierter Lieferschein,
- ein Zahlungsnachweis, die Rechnung oder den von dem Wirtschaftsbeteiligten, der die Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat, unterzeichneten oder authentifizierten Lieferschein,
- eine von dem Unternehmen, das die Waren aus dem Zollgebiet verbracht hat, unterzeichnete oder authentifizierte Erklärung,
- ein von den Zollbehörden eines Mitgliedstaats oder eines Landes außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beglaubigtes Dokument.

Erteilt die AfZSt keinen Alternativ-Ausgangsvermerk, kann der Unternehmer gleichwohl den **Objektivnachweis** der Ausfuhr im Besteuerungsverfahren führen. An den Objektivnachweis sind dabei wohl höhere Anforderungen als den Alternativ-Ausgangsvermerk zu stellen.

Abwandlung 1:

Bei **Fahrzeugen** im Sinne von § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG (auch Altfahrzeuge), die einer Straßenverkehrszulassung bedürfen, muss gemäß **§ 9 Abs. 2 UStDV**

- der Ausgangsvermerk auch die **Fahrzeug-IdNr.** enthalten und
- der Unternehmer zusätzlich über eine **Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung im Drittland** verfügen, sofern das Fahrzeug nicht mit einem **Ausfuhrkennzeichen** ausgeführt wird, das sich aus dem Ausgangsbeleg ergibt oder es sich um ein nicht zum Betrieb zugelassenes Fahrzeug handelt, das auf nicht auf eigener Achse ausgeführt wird.

Abwandlung 2:

Auch im Versendungsfall hat der Unternehmer beim elektronischen Ausfuhrverfahren gemäß **§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStDV** den Ausfuhrnachweis durch den **Ausgangsvermerk** oder den Alternativ-Ausgangsvermerk zu erbringen.

Eine **Spediteurbescheinigung** wird nach **§ 10 Abs. 3 UStDV** nur in Fällen der Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit¹⁷⁾ berücksichtigt, wenn die Bescheinigung auch die **Versendungsbezugsnummer** (movement reference number) gemäß Art. 796c Satz 3 ZK-DVO enthält.

17) Nach Abschnitt 6.7 Abs. 2a Satz 3 UStAE sind an das Vorliegen eines derartigen Ausnahmefalles keine erhöhten Anforderungen zu stellen.

Beispiel 15: U liefert Computer in die Schweiz. Die AfZSt erteilt den Ausgangsvermerk. Das für U zuständige FA vermutet, dass die der AgZSt gestellten Waren nicht der Ausfuhranmeldung entsprachen und U die Computer im Inland verkauft hat. Es verlangt von U als zusätzlichen Belegnachweis ein die Verzollung in der Schweiz bestätigendes Dokument.

Abwandlung: Das FA stellt fest, dass die Computer aus der Schweiz wieder in das Inland geliefert wurden.

Nach der BFH-Rechtsprechung¹⁸⁾ ist die Finanzverwaltung **nicht** berechtigt, den in der UStDV geregelten Belegnachweis um **zusätzliche Anforderungen** zu verschärfen.

Solange das FA keine berechtigten Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben im Ausgangsvermerk vorträgt, gilt der Belegnachweis als erbracht, ohne dass es auf die Vorlage zusätzlicher Beweise durch den Unternehmer ankommt.

Abwandlung:

Liegt eine Ausfuhr in die Schweiz vor, lässt eine spätere Warenrückkehr in das Inland die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung nicht entfallen.¹⁹⁾

Bei der späteren Einfuhr ist zu beachten, dass zwar grundsätzlich eine Abgabenbefreiung für sog. Rückwaren besteht (Art. 185 ZK), die auch für Zwecke der EUSt gilt (§ 12 EUStBV). Steuerrechtlich setzt dies aber voraus, dass die Rückwaren nicht im Rahmen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung in das Drittlandsgebiet gelangt sind.

18) Urteil des BFH vom 31.7.2008, V R 21/06 (BFHE 222, S. 143).

19) Urteil des BFH vom 23.4.2009, V R 84/07 (BStBl. II 2010, S. 509).

Podiumsdiskussion „Aktuelle Rechtsfragen“

**Moderation: Prof. Dr. Harald Jatzke
Bundesfinanzhof, München**

**Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie
Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster**

Herr Prof. Jatzke lud die Teilnehmer ein, Fragen an die Referenten zu den Beiträgen zu dem Thema „Aktuelle Rechtsfragen“ zu richten.

Herr von Soest sprach Frau Prof. Schröer-Schallenberg an. Er wolle wissen, ob nicht die Möglichkeit besteht, die Verbrauchsteuergesetz dahingehend zu ändern, dass Mengen nicht zu einer Verbrauchsteuerschuld führen, weil für diese das EMCS-Verfahren nicht eröffnet wurde.

Frau Prof. Schröer-Schallenberg erklärte, dass diese Problematik in der Tat derzeit die Gemüter bewege. Grund dafür sei insbesondere die Problematik der Doppelbesteuerung für den Fall, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Steuer in einem anderen Mitgliedstaat noch einmal entstehe und erhoben wird. Diese Problematik tauche nicht nur bei Mehrlieferungen auf, sondern auch bei Falschlieferungen etc. Problematisch sei, dass EMCS nicht korrigiert werden könne. Dem widersprach Herr von Soest. In EMCS sei es durchaus möglich, Korrekturen vorzunehmen. Es seien die deutschen Verbrauchsteuergesetze, die nicht angepasst werden.

Frau Prof. Schröer-Schallenberg widersprach dem vehement. Wenn eine Ware sich im freien Verkehr befinde, was bei der Entstehung einer Steuerschuld der Fall sei, sei keine Korrektur mehr möglich. Sie stimme Herrn von Soest aber dahingehend zu, dass eine Ordnungswidrigkeit eine bessere Sanktion sei als die Entstehung der Steuer. Wolle man diese Fälle nicht über die Billigkeit regeln, müsse es zukünftig rechtlich normierte Ausnahmetatbestände geben, die derzeit nicht existieren.

Herr Prof. Witte griff in diesem Zusammenhang das Zolllager-Beispiel von Herrn Bongartz auf. Er wolle wissen, wie es sein könne, dass sich die Ware trotz einer Zollschuldentstehung durch Pflichtverletzung gemäß Art. 204 ZK im Nichterhebungsverfahren befindet. Herr Bongartz erklärte, dass er davon ausgeht, dass sich die Ware solange im Nichterhebungsverfahren befindet bis der Moment der Zollschuldzahlung vorliegt. Insoweit ziehe die Pflichtverletzung nicht automatisch die Steuerschuldentstehung nach sich.

Da keine weiteren Fragen mehr bestanden, bedankte sich Herr Prof. Jatzke bei den Referenten und dem Plenum und entließ die Teilnehmer/-innen in das abendliche Festprogramm.

Das neue Außenwirtschaftsrecht 2013 – AWG-Novelle und Neufassung der AWW

Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang

**Leiter der Abteilung Zölle und Verbrauchsteuern des Instituts für Steuerrecht
der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster**

Mit Inkrafttreten der Neufassung des Außenwirtschaftsgesetzes (AWG) sowie der dazu erlassenen Außenwirtschaftsverordnung (AWV) am 1.9.2013 wird das deutsche Außenwirtschaftsrecht nach nunmehr über 50 Jahren erstmalig vollständig neu strukturiert und neu gefasst.

Wie es dazu kam, welche Ziele die Neufassung verfolgt und welche wesentlichen strukturellen und inhaltlichen Änderungen die Novelle mit sich bringt, werde ich im Folgenden darstellen.

Der Weg zum neuen AWG

Der Grundstein zur Modernisierung des Außenwirtschaftsrechts und dessen Abbildung im neuen AWG und der AWW ist bereits mit dem Koalitionsvertrag zwischen der CDU/CSU und der FDP vom 26.10.2009 gelegt worden. Die grundlegenden Ziele „Entschlackung, übersichtlichere Ausgestaltung und Streichung von Vorschriften, die deutsche Exporteure gegenüber ihren europäischen Konkurrenten benachteiligen“ sind dort vorgegeben worden.

Ein erster Gesetzesentwurf der Bundesregierung wurde am 15.8.2012 vorgelegt, durchlief die erste Lesung im Bundestag am 8.11.2012 und wurde in Folge dessen zwecks Beratung an den federführenden Ausschuss für Wirtschaft und Technologie überwiesen.

Dieser führte am 10.12.2012 eine öffentliche Anhörung von Sachverständigen aus Wirtschaft, Industrie und Wissenschaft durch, an der ich beteiligt war. Im Verlauf der Anhörung kam überraschend die Frage der Möglichkeit der Einführung einer Selbstanzeige im Außenwirtschaftsrecht auf. Die von den Sachverständigen erbetenen Formulierungsvorschläge wurden von den Abgeordneten positiv aufgenommen und fanden Eingang in den Entwurf der AWG-Novelle des Ausschusses für Wirtschaft und Technologie, welche in der Folge am 31.1.2013 im Bundestag beschlossen wurde.

Der Bundesrat verzichtete in seiner 907. Sitzung am 1.3.2013 auf die Möglichkeit des Einspruchs, sodass das neue Außenwirtschaftsgesetz in der derzeitigen Fassung am 13.6.2013 im Bundesgesetzblatt bekannt gegeben wurde und am 1.9.2013 in Kraft treten wird.

Ziele

Die Umsetzung der bereits im Koalitionsvertrag aus dem Jahre 2009 formulierten Ziele, „der Entbürokratisierung, der Straffung des Gesetzes und der Verordnung sowie der Implementierung einer einfachen und übersichtlichen Sprache zur besseren Verständlichkeit des Gesetzes“ findet sich insbesondere in der Neufassung der Definitionen, den Ermächtigungsgrundlagen, den Straf- und Bußgeldbewehrungen sowie in den angepassten Genehmigungserfordernissen der AWW wieder.

Es ist jedoch zu bemerken, dass die Novellierung wohl weniger eine grundlegende Neuerung oder Neubewertung des nationalen Außenwirtschaftsrechts zur Folge hat, als vielmehr eine Anpassung bewährter Grundsätze an die sich stetig wandelnde globale Wirtschaft sowie die voranschreitende Europäisierung der außenwirtschaftlichen Vorschriften. So liegt die vorrangige Kompetenz in der Exportkontrolle heute nicht mehr ausschließlich in nationaler Hand, sondern wird spätestens seit Inkrafttreten der EG-Dual-use-Verordnung im Jahre 2009 mit der Schaffung eines gemeinsamen Exportkontrollrechts aller EU-Mitgliedstaaten auf EU-Ebene geregelt. Demzufolge liegt ein maßgeblicher Schwerpunkt der Novellierung des deutschen Außenwirtschaftsrechts auch in der Anpassung an die EU-üblichen Termini sowie der Gleichstellung deutscher Exporteure mit ihren Konkurrenten in anderen EU-Mitgliedstaaten.

Struktur AWG/AWV

In Folge der Novelle ist das AWG von bislang 52 auf nunmehr 28 verbleibende Paragraphen gekürzt worden, wohingegen die AWW in der Neufassung an Stelle der bisherigen 72 Paragraphen aktuell 82 Vorschriften umfasst.

Die Verschlinkung des AWG wurde insbesondere dadurch erreicht, dass im Bereich der Ermächtigungsgrundlagen Vorschriften gestrichen wurden, so z.B. die §§ 8-21 AWG alter Fassung (a.F.). Die Streichung dieser Normen ist vor dem Hintergrund der geringen bis nicht vorhandenen praktischen Bedeutung dieser Vorschriften durchaus als gerechtfertigt zu betrachten.

Ebenso wurden bestimmte Einfuhrregelungen in den §§ 10-14 AWG a.F. aufgrund ihrer geringen praktischen Relevanz gestrichen. Die übrigen Normen, in erster Linie Verfahrensvorschriften für die Einfuhr, wurden in die §§ 29ff. AWW n.F. überführt.

Neuordnung der Anpassung der Terminologien und Definitionen

Die sprachliche Vereinfachung und Anpassung der Terminologien an das EU-Recht fanden einen deutlichen Niederschlag bei der Neustrukturierung und Neufassung der Begriffsbestimmungen.

So finden sich sämtliche Definitionen entsprechend des Aufbaus moderner Gesetze nunmehr im § 2 AWG n.F., also am Anfang des Gesetzes und nicht mehr wie bislang in mehreren Vorschriften des AWG a.F. und der AWV a.F. (§ 4 AWG a.F., §§ 4c, 21b und 23 AWV a.F.) wieder.

Zudem sind die Definitionen zur besseren Übersichtlichkeit für den Anwender alphabetisch sortiert und veraltete oder nicht mehr praxisrelevante Begriffsbestimmungen sogar gestrichen worden. Die wesentlichen Änderungen der Definitionen sind im Einzelnen:

- Die Bezeichnungen „Wirtschaftsgebiet“ und „fremde Wirtschaftsgebiete“ im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AWG a.F. entfallen. Diese sind nicht mehr zeitgemäß und sind auf das Jahr 1961 zurückzuführen als der Wirtschaftsverkehr der Bundesrepublik Deutschland mit der damaligen Deutschen Demokratischen Republik nicht dem Binnenwirtschaftsverkehr zugehörig war, aber eben auch nicht als Außenwirtschaftsverkehr gelten sollte.

Das AWG n.F. bestimmt hierfür nun die Begriffe „Inland“ und „Ausland“, welche in § 2 AWG n.F. nicht näher definiert werden, da diese Termini dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechen und demnach auf das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland als „Inland“ abstellen. Dies hat zur Folge, dass die bisherigen Sonderregelungen für die Gebiete Büsingen, Jungholz und Mittelberg entfallen, da diese nun dem jeweiligen Hoheitsgebiet zuzurechnen sind.

Demzufolge wird die Definition des Inlands an die Terminologie des Art. 3 Abs. 1 Zollkodex (ZK) angeglichen.

Die Termini „Gebietsansässige“, „Gebietsfremde“, „Gemeinschaftsansässige“ und „Gemeinschaftsfremde“ (§ 4 Abs. 1 Nr. 5-8 AWG a.F.) werden bei gleichbleibendem Sinngehalt durch die zeitgemäßen Begrifflichkeiten „Inländer“ (§ 2 Abs. 15 AWG n.F.), „Ausländer“ (§ 2 Abs. 5 AWG n.F.), „Unionsansässiger“ (§ 2 Abs. 18 AWG n.F.) und „Unionsfremder“ (§ 2 Abs. 18 AWG n.F.) ersetzt. Dabei ist für die Erfüllung dieser Definitionen weiterhin die Ansässigkeit in Form des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts einer natürlichen Person bzw. des Sitzes eines Unternehmens als maßgebliches Kriterium heranzuziehen und nicht auf die Staatsangehörigkeit abzustellen.

Zudem ergibt sich die Definition des „Ausländers“ aus dem Umkehrschluss zur Begriffsbestimmung des „Inländers“, um Abgrenzungsschwierigkeiten, die beispielsweise bei bestehenden Wohnsitzen im In- und Ausland entstehen könnten, zu vermeiden.

- Im Bereich der Güterbewegungen werden die Termini „Ausfuhr“, „Verbringung“ und „Einfuhr“ (§ 4 Abs. 2 Nr. 4-6 AWG a.F.) an die Terminologie der EG-Dual-use-Verordnung angepasst.

Demnach wird der Ausfuhrbegriff (§ 2 Abs. 3 AWG n.F.) entsprechend Art. 2 Nr. 1 EG-Dual-use-Verordnung auf die Ausfuhr in Drittländer beschränkt. Ebenso wird auch

der Einfuhrbegriff (§ 2 Abs. 11 AWG n.F.) auf Einfuhren aus Drittländern beschränkt, so dass eine klare Abgrenzung dieser Begriffe zum Terminus der Verbringung (§ 2 Abs. 21 AWG n.F.) getroffen werden kann und eine Vereinheitlichung mit der EG-Dual-use-Verordnung und dem Zollkodex vorgenommen wurde.

Zudem wird durch die angepassten Begriffsdefinitionen zum einen sowohl die Lieferung von Waren als auch die Übertragung von unverkörperter Technologie und Software hervorgehoben und zum anderen auf die übliche Terminologie hinsichtlich des Güterbegriffs abgestellt und damit auf die bisherigen Begrifflichkeiten „Sachen“ und „Elektrizität“ verzichtet.

Zusammenfassend lässt sich folglich festhalten, dass aufgrund der Zusammenführung sämtlicher Definitionen in § 2 AWG n.F. sowie der Verwendung zeitgemäßer und EU-einheitlicher Terminologien, das Außenwirtschaftsrecht nun einheitlicher und übersichtlicher gestaltet erscheint und somit für den Anwender leichter lesbar ist und im Einklang mit den europarechtlichen Termini steht.

Neustrukturierung der Ermächtigungsgrundlagen

Im neuen AWG werden die Ermächtigungsgrundlagen auf die grundlegenden exportkontrollrechtlichen Ermächtigungsgrundlagen der §§ 5, 7 und 8 Abs. 1 AWG a.F. beschränkt, welche sich nunmehr in den §§ 4 und 5 AWG n.F. wiederfinden.

Die auch als „industriepolitisch motivierten“ bezeichneten Ermächtigungsgrundlagen der §§ 6, 8 Abs. 2 und 3, 9 sowie §§ 15-21 AWG a.F. werden ersatzlos gestrichen.

Ein Großteil dieser Ermächtigungsgrundlagen konnte entfallen, da diese keine oder nur eine untergeordnete Praxisrelevanz hatten. Des Weiteren ist der Anwendungsbereich der nationalen Ermächtigungsgrundlagen aufgrund der auf EU-Ebene erlassenen Verordnungen und den darin enthaltenen Ermächtigungsgrundlagen in den letzten Jahren kontinuierlich geschrumpft, sodass neben dem ohnehin schon stetig kleiner werdenden Anwendungsspielraum sogar deren Europarechtskonformität in Frage gestellt wurde.

Demzufolge finden sich nunmehr die zusammengefassten und sprachlich konkretisierten verbleibenden Beschränkungsgründe und -gegenstände in den §§ 4 und 5 AWG n.F.

Einzeleingriff

Der sog. Einzeleingriff (§ 6 AWG n.F.) stellt ein Instrument dar, um in Einzelfällen legale, aber sicherheits- oder außenpolitisch bedenkliche Handlungen oder Rechtsakte zu beschränken, wenn der rechtzeitige Erlass einer Verordnung nicht mehr möglich wäre, und entspricht weitestgehend der bisherigen Regelung in § 2 Abs. 2 AWG a.F. Jedoch ist zu beachten, dass der Einzeleingriff nur dazu dient, eine neue Beschränkung zu schaffen und nicht zur Durchsetzung einer bereits bestehenden Beschränkung angewendet werden kann.

Der neu geschaffene § 7 AWG n.F. ergänzt die vorgenannte bestehende Ermächtigung und präzisiert den Sonderfall des Einzeleingriffes an Bord von Seeschiffen unter deutscher Flagge auf hoher See, also außerhalb des deutschen Küstenmeeres.

Anpassung der Genehmigungserfordernisse an die geltende EG-Dual-use-Verordnung

Wie ebenfalls bereits im Koalitionsvertrag festgelegt, war es ein weiteres Ziel der Modernisierung des Außenwirtschaftsrechts, gewisse Sondervorschriften aufzuheben, die deutsche Exporteure gegenüber ihren europäischen Konkurrenten benachteiligten. Dies führte dazu, dass bestimmte Beschränkungsvorschriften bei der Ausfuhr im Rahmen der Novellierung aufgehoben oder eingeschränkt wurden.

So wurde der Sonderfall des § 5c AWV a.F. gestrichen. Dieser sah für die Ausfuhr sog. nicht gelisteter Dual-use-Güter im Zusammenhang mit einer militärischen Endverwendung in einem Land der Länderliste K (zuletzt nur noch Kuba) eine Unterrichtungspflicht vor. Das BAFA entschied anschließend fallspezifisch, ob ein Genehmigungserfordernis bestand.

Eine entsprechende Vorschrift für die Ausfuhr von nicht gelisteten Dual-use-Gütern im Zusammenhang mit einer militärischen Endverwendung in einem Waffenembargoland findet sich ebenfalls in Art. 4 Abs. 2 EG-Dual-use-Verordnung, sodass § 5c AWV a.F. den Länderkreis dieser Norm auf nationaler Ebene um die Länder der Länderliste K erweiterte. Da diese zuletzt ausschließlich Kuba umfasste, war die praktische Relevanz des ehemaligen § 5c AWV a.F. jedoch äußerst gering, sodass die Streichung letztlich primär zu einer besseren Übersichtlichkeit im Bereich der Catch-All-Vorschriften beiträgt.

Die Sondervorschrift des § 5d AWV a.F., welcher eine Unterrichtungs-/Genehmigungspflicht für die Ausfuhr nicht gelisteter Dual-use-Güter im Zusammenhang mit einer zivilnuklearen Endverwendung in dem dort genannten Länderkreis vorsah, bleibt hingegen bestehen und findet sich nun im § 9 AWV n.F. wieder.

Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist jedoch dahingehend angepasst worden, dass lediglich das Bestimmungsland eines der in § 9 AWV n.F. genannten Länder sein muss und das Käuferland im Gegensatz zu § 5d AWV a.F. nicht weiter von Relevanz ist. Zudem wurde die Wertfreigrenze von bislang 2.500 EUR auf 5.000 EUR angehoben.

Unverändert bleiben die Genehmigungserfordernisse im Bereich der Ausfuhr von Rüstungsgütern, welche sich nunmehr in § 8 AWV n.F. wiederfinden. § 8 Abs. 2 AWV n.F. sieht jedoch Erleichterungen für Lieferungen in EFTA-Staaten in dem Bereich der Feuerwaffen, Munition und Wiederladegeräte nach § 1 Abs. 4 des Waffengesetzes vor.

Hinsichtlich der ebenfalls in § 8 AWV n.F. geregelten Ausfuhr von national gelisteten Dual-use-Gütern ergeben sich keine wesentlichen Änderungen, jedoch wird auch hier die Wertfreigrenze von 2.500 EUR auf 5.000 EUR angehoben.

Zudem wurde in diesem Zusammenhang die Struktur der Ausfuhrliste als Anlage zur AWV neu gefasst.

Die sog. Rüstungsgüter befinden sich unverändert in Teil I Abschnitt A der Ausfuhrliste, wohingegen die national gelisteten Dual-use-Güter, die sog. 900er Positionen in den neu geschaffenen Teil I Abschnitt B der Ausfuhrliste übertragen wurden.

Der bisherige Teil I Abschnitt C der Ausfuhrliste, der in der alten Fassung die von Anhang I der EG-Dual-use-Verordnung erfassten Güter widerspiegelte und zusätzlich die national gelisteten Dual-use-Güter enthielt, wurde vollständig gestrichen. Diese Streichung ist u.a. vor dem Hintergrund, dass somit Änderungen im Anhang I der EG-Dual-use-Verordnung nicht mehr in die nationale Ausfuhrliste übertragen werden müssen und demnach die Problematik entfällt, dass diese auf einem unterschiedlich aktuellen Stand sein könnten, zu begrüßen.

Neben bestimmten Genehmigungserfordernissen für die Ausfuhr von gelisteten und nicht gelisteten Dual-use-Gütern sowie den Rüstungsgütern, sah die bisherige AWV a.F. auch für die Verbringung dieser Güter einige Sondervorschriften vor.

Während die Verbringung von Rüstungsgütern im Sinne des § 7 Abs. 1 AWV a.F. nahezu identisch im Wortlaut in § 11 Abs. 1 AWV n.F. übernommen wurde, hat hinsichtlich der Sonderregelung des § 7 Abs. 2 AWV a.F., die nunmehr in § 11 Abs. 2 AWV n.F. zu finden ist, eine erhebliche Modifizierung stattgefunden. Demnach sind gem. § 11 Abs. 2 AWV n.F. nun lediglich die national gelisteten Dual-use-Güter des Teil I Abschnitt B der Ausfuhrliste im Rahmen der Verbringung genehmigungspflichtig, wenn dem Verbringer bekannt ist, dass das endgültige Bestimmungsziel der Güter außerhalb der EU liegt.

Sämtliche anderen Dual-use-Güter des Anhangs I der EG-Dual-use-Verordnung sind somit bei der Verbringung nur nach Maßgabe des Art. 22 Abs. 2 EG-Dual-use-Verordnung genehmigungspflichtig, wenn diese von Anhang IV der Verordnung erfasst sind.

Demzufolge ist die bisherige Genehmigungspflicht für die Verbringung von in Anhang I der EG-Dual-use-Verordnung erfassten Gütern bei Kenntnis des Verbringers einer anschließenden Ausfuhr dieser Güter entfallen und es bleibt in diesen Fällen lediglich die Hinweispflicht des Art. 22 Abs. 10 EG-Dual-use-Verordnung zu beachten.

Für das weiterhin bestehende Genehmigungserfordernis für die Verbringung von den in Teil I Abschnitt B der Ausfuhrliste erfassten Gütern gemäß § 11 Abs. 2 AWV n.F. wurde zudem ebenfalls die Wertfreigrenze von 2.500 EUR auf 5.000 EUR angehoben.

Auch im Bereich der Verbringungen haben hinsichtlich der bestehenden Catch-All-Vorschriften Streichungen und Anpassungen stattgefunden. In diesem Zuge wurde § 7 Abs. 3 AWV a.F., der die innergemeinschaftliche Verbringung mit einer anschließenden Ausfuhr von nicht gelisteten Dual-use-Gütern im Zusammenhang mit einer militärischen Endverwendung in einem Embargoland im Sinne des Art. 4 Abs. 2 EG-Dual-use-Verordnung oder in einem Land der Länderliste K unter Genehmigungspflicht stellt, ersatzlos gestrichen.

Hingegen wird § 7 Abs. 4 AWW a.F., welcher eine Genehmigungspflicht für die Verbringung mit einer anschließenden Ausfuhr von nicht gelisteten Dual-use-Gütern im Zusammenhang mit einer Endverwendung in kerntechnischen Anlagen in dem dort genannten Länderkreis vorsah, weitestgehend in § 11 Abs. 4 AWW n.F. übernommen. Jedoch wird auch hier künftig nur noch auf das Bestimmungsland und nicht mehr auch auf das Käuferland abgestellt.

Diese Anpassungen und Streichungen im Bereich der Genehmigungserfordernisse bei der Verbringung erscheinen insbesondere vor dem Hintergrund der Streichung des § 5c AWW a.F. sowie vor der Änderung des § 5d AWW a.F. konsequent und stellen letztlich eine direkte Folge dieser Änderungen im Bereich der Ausfuhrgenehmigungspflichten dar.

Materiell-rechtliche Änderungen/Neuregelung der Straf- und Bußgeldbewehrungen

Die Neuregelung der Straf- und Bußgeldbewehrungen stellt den Schwerpunkt der materiell rechtlichen Änderungen im Rahmen der Novellierung des Außenwirtschaftsrechts dar und bildet somit den Kern der Neuerungen.

Die bisherigen Straf- und Bußgeldtatbestände der §§ 33 und 34 AWG a.F. finden sich nunmehr in den §§ 17-19 AWG n.F. wieder. Hinsichtlich der Strafbewehrung bestimmter materieller Verstöße, insbesondere gegen Genehmigungspflichten bei der Ausfuhr von Rüstungs- und Dual-use-Gütern, hat eine grundlegende Neuausrichtung der Vorschriften insofern Einzug gefunden, dass auf den bisherigen Gefährdungstatbestand des § 34 Abs. 2 AWG a.F. nun verzichtet wird. Dieser sah bislang vor, dass bestimmte Verstöße, welche grundsätzlich lediglich den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit erfüllten, immer dann zur Straftat wurden, wenn dadurch die Gefährdung der äußeren Sicherheit, die Störung des Völkerfriedens oder die Gefährdung der auswärtigen Beziehungen der Bundesrepublik Deutschland gegeben war. Dieser Ansatz wurde aufgrund seiner Unbestimmtheit in der Vergangenheit immer wieder kritisiert und es wurden sogar Zweifel an seiner Verfassungskonformität geäußert, da die Feststellung der Gefährdungseignetheit sich in der Praxis als höchst diffizil darstellte.

Um dem entgegenzuwirken verfolgen die neu geschaffenen Straf- und Bußgeldbewehrungen den Grundsatz, dass vorsätzlich begangene Verstöße gegen die wesentlichen Verbote und Genehmigungserfordernisse des Außenwirtschaftsrechts strafbewehrt sein sollen, wohingegen fahrlässig begangene Verstöße grundsätzlich nicht strafbewehrt sind, sondern lediglich Ordnungswidrigkeiten darstellen.

Durch diese generelle Ausrichtung der Straf- und Bußgeldvorschriften an dem Grad der Vorwerfbarkeit geht jedoch auch eine teilweise Verschärfung im Vergleich zu den bisherigen Normen einher. Während nach dem AWG a.F. der Verstoß hinsichtlich der Ausfuhr von Rüstungsgütern eine strafbewehrte Handlung darstellte, ist nun auch der vorsätzliche Verstoß bei ungenehmigten Lieferungen von Dual-use-Gütern nach § 18 Abs. 5

AWG n.F. strafbewehrt und kann mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder einer Geldstrafe bestraft werden.

Diese Verschärfung begründet der Gesetzgeber damit, dass dies im „Interesse einer wirkungsvollen Prävention von bewussten, häufig mit hoher krimineller Energie ausgeführten Verstößen gegen das Außenwirtschaftsrecht geboten“ sei. In Abgrenzung dazu sollen aber bloße Arbeitsfehler, welche auf Fahrlässigkeit oder auch grober Fahrlässigkeit beruhen als Ordnungswidrigkeiten gelten, was durch den Gesetzgeber als ein „angemessenes Instrumentarium“ zur Ahndung von Verstößen gesehen wird, die bei der Abwicklung von außenwirtschaftsrechtlich relevanten Vorgängen in Form von Arbeitsfehlern unterlaufen, selbst wenn die Handelnden grundsätzlich rechtstreu seien und Vorkehrungen zur Vermeidung von Verstößen getroffen haben.

Dies hat zur Folge, dass beispielsweise die bislang unter Strafe gestellte ungenehmigte fahrlässige Ausfuhr von Rüstungsgütern nach aktueller Rechtslage lediglich einen Ordnungswidrigkeitentatbestand erfüllt.

Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Ausrichtung der Strafbewehrung am Grad der Vorwerfbarkeit bietet jedoch § 17 Abs. 5 AWG n.F., wonach auch leichtfertige Verstöße gegen ein Waffenembargo als Straftat mit einem Strafmaß von einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder einer Geldstrafe gelten.

Das Privileg der Offenlegung im Außenwirtschaftsrecht (Eigenkontrolle)

Gänzlich neu im Außenwirtschaftsrecht ist der auf Anregung des Wirtschaftsausschusses des Deutschen Bundestages geschaffene § 22 Abs. 4 AWG n.F. Dieser sieht in den Fällen der fahrlässigen Begehung eines Verstoßes im Sinne des § 19 Abs. 2-5 AWG n.F. vor, dass die Verfolgung dieser Handlungen als Ordnungswidrigkeit unterbleibt, wenn der betreffende Verstoß im Wege der Eigenkontrolle aufgedeckt und der zuständigen Behörde angezeigt wurde sowie angemessene Maßnahmen zur Verhinderung eines Verstoßes aus gleichem Grund getroffen werden. Diese Anzeige muss allerdings freiwillig erfolgen. Die zuständige Behörde darf also hinsichtlich des Verstoßes noch keine Ermittlungen aufgenommen haben, wobei zu beachten ist, dass auf Seiten des betroffenen Unternehmens die Kenntnis von der Aufnahme der Ermittlungen nicht erforderlich ist.

An dieser Stelle ist zu ergänzen, dass § 22 Abs. 4 AWG n.F. keine strafbefreiende Selbstanzeige darstellt, wie etwa § 371 Abgabenordnung (AO). Vielmehr sollen Unternehmen motiviert werden, Compliancestrukturen zu implementieren und letztlich privilegiert werden, wenn trotz Vorhandensein dieser Strukturen auf Fahrlässigkeit beruhende Arbeitsfehler zu Form- und Verfahrensverstößen führen und diese im Rahmen interner Audits oder Monitorings aufgedeckt und gegenüber der zuständigen Behörde angezeigt werden.

Somit sollen Unternehmen, die über eine funktionierende Exportkontrollorganisation (ICP = Internal Compliance Program) oder auch zollrechtliche Zertifizierungen wie beispielsweise den AEO (Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter) verfügen, besser gestellt werden, als solche, die keine Maßnahmen zur Eigenkontrolle getroffen haben.

Es können jedoch ausschließlich die in § 19 Abs. 2-5 AWG n.F. aufgeführten formellen Verstöße im Rahmen des § 22 Abs. 4 AWG n.F. von der Bebußung befreit werden. Verstöße gegen Verbots- und Genehmigungspflichten und sonstige für ein effektives Exportkontrollregime wesentliche Vorgaben unterliegen explizit nicht dem Offenlegungsprivileg des § 22 Abs. 4 AWG n.F.

Zudem bleibt zu beachten, dass § 47 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) unberührt bleibt und somit das pflichtgemäße Ermessen der zuständigen Behörden zur Verfolgung von anderen Ordnungswidrigkeiten als den in § 19 Abs. 2-5 AWG n.F. genannten, weiterhin bestehen bleibt, sodass es den Behörden überlassen bleibt im Rahmen der Ermessensausübung nach § 47 OWiG vorsätzlich begangene Ordnungswidrigkeiten nach § 19 Abs. 2-5 AWG n.F. sowie sämtliche Ordnungswidrigkeiten nach § 19 Abs. 1 AWG n.F. zu verfolgen.

Fazit

Der Schwerpunkt der Novelle liegt entsprechend der im Koalitionsvertrag vereinbarten Ziele auf der Straffung und Vereinfachung des AWG, der Anpassung an die geltenden EU-Vorschriften und der Neustrukturierung der Straf- und Bußgeldbewehrungen. Nach herrschender Meinung der mit der Novelle befassten Experten und Sachverständigen sind diese Ziele adäquat umgesetzt worden. Inwiefern das neu gefasste Außenwirtschaftsrecht nun eine Vereinfachung für exportierende Unternehmen darstellt und wie sich die neu geschaffenen Regelungen, insbesondere das Offenlegungsprivileg des § 22 Abs. 4 AWG n.F., in der Praxis darstellen, bleibt abzuwarten.

Embargos und Sanktionen im Europäischen Außenwirtschaftsrecht

Dr. Hans-Joachim Prieß
Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Berlin

In seinem Vortrag diskutiert der Referent wichtige Fragen des Europäischen Embargo- und Sanktionsrechts am Beispiel der Iran-Embargo-Verordnung. Insbesondere wegen ihres weiten Anwendungsbereichs wirken sich die europäischen Sanktionsverordnungen auf viele Wirtschaftsteilnehmer aus. Um so schwerer wiegt es, dass sich bei der Anwendung und Auslegung der verschiedenen Vorschriften weiterhin erhebliche Rechtsunsicherheiten und innerhalb der EU divergierende Meinungen zeigen, deren Klärung durch die Europäische Kommission wünschenswert und notwendig ist.

Rechtsunsicherheiten im Bereich der güterbezogenen Verbote und Genehmigungspflichten

Zunächst werden die wichtigsten Vorgaben für den Handel mit Dual-use-Gütern und die Beschränkungen des iranischen Energiesektors vorgestellt. Problematisch sind hier vor allem die Fälle, in denen ein nicht gelistetes Gut – etwa in der Weiterverarbeitung – im Zusammenhang mit gelisteten Gütern verwendet werden soll. Hier werden Unternehmen vor schwierige Auslegungsprobleme und Rechtsunsicherheiten gestellt. Die Schwierigkeiten werden leider dadurch verstärkt, dass die EU-Mitgliedstaaten solche Fälle nicht immer in gleicher Weise behandeln. Insbesondere dann, wenn in die Handelskette eines Unternehmens Tochtergesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten eingeschaltet werden, steht das Unternehmen häufig vor einem Dilemma. Eine klärende Aussage der Europäischen Kommission zu diesen Fragen gibt es bislang nicht.

Weitere Rechtsunsicherheiten ergeben sich beispielsweise dort, wo iranische Produkte – wie Rohöl oder Erdölzeugnisse, die nach Art. 11 Iran-Embargo-Verordnung nicht in die EU eingeführt, befördert, erworben oder aus der EU ausgeführt werden dürfen – zunächst in einem Drittland weiter verarbeitet werden, bevor sie in die EU eingeführt werden. Die Ware ist dann zollrechtlich nicht mehr als Ursprungszeugnis des Iran im Sinne des Art. 24 Zollkodex anzusehen, wenn sie in diesem Drittland wesentlich be- oder verarbeitet wurde. Auch hier können sich wieder schwierige Auslegungs- und Abwägungsfragen stellen, zumal das Risiko besteht, dass die Behörden einiger Mitgliedstaaten, trotz der dargelegten zollrechtlichen Wertung auch solche Verarbeitungserzeugnisse als von den Sanktionen erfasst ansehen. Wiederum ist eine Klärung durch die Europäische Kommission bisher unterblieben.

Rechtsunsicherheiten bei den personenbezogenen Verboten und Genehmigungspflichten

Ähnliche Auslegungsschwierigkeiten und Rechtsunsicherheiten lassen sich bei den personenbezogenen Verboten und Genehmigungspflichten finden. Die wichtigsten Fragen drehen sich hierbei um das Verbot eines mittelbaren Zurverfügungstellens von Geldern oder wirtschaftlichen Ressourcen an eine gelistete Person. Zwar hat der EuGH kürzlich ein sehr weites Verständnis des Begriffs der Mittelbarkeit zugrunde gelegt, doch bleiben die genauen Voraussetzungen für ein mittelbares Zurverfügungstellen speziell dann problematisch, wenn zunächst an eine nicht gelistete Person geliefert werden soll, die jedoch im (teilweisen) Eigentum oder unter der Kontrolle einer gelisteten Person steht oder an eine solche weiter liefert. Auch im Zahlungsverkehr und besonders in Verbindung mit im Iran bei einer gelisteten Bank anfallenden Bankgebühren nach einem Geschäft mit einem nicht gelisteten iranischen Geschäftspartner ergeben sich erhebliche, noch nicht erschöpfend geklärte Auslegungsfragen. Zurzeit arbeitet die EU an einer einheitlichen Auslegung des mittelbaren Bereitstellungsverbotes. Es bleibt zu hoffen, dass sich hierdurch die bestehenden Unsicherheiten ausräumen lassen.

Rechtsunsicherheiten bei den Beschränkungen für Finanztransaktionen und für den Versicherungssektor

Im Bereich der Finanztransaktionen werden Wirtschaftsteilnehmer insbesondere dann vor eine Vielzahl von Auslegungsfragen gestellt, wenn ein Geschäftspartner Handels- oder Zahlungsflüsse über zwischengeschaltete Personen oder Tochtergesellschaften im Rahmen einer Zahlungskette organisiert. Der Iran-Bezug einer Transaktion ist dann nicht immer auf Anhieb erkennbar. Inwieweit das europäische Unternehmen in solchen Fällen meldepflichtig ist, wenn es den Iran-Bezug im Nachhinein erkennt, ist ebenso unklar, wie eine mögliche Weisungspflicht des Unternehmens gegenüber Geschäftspartnern, über einen Iran-Bezug informiert zu werden.

Im Versicherungssektor bereitet wiederum die Auslegung des wohl sehr weit zu fassen- den Begriffs der „Bereitstellung“ von (Rück-)Versicherungen Schwierigkeiten. Eine solche „Bereitstellung“ ist gemäß Art. 35 Abs. 1 Iran-Embargo-VO an den Iran und seine Regierung sowie sämtliche iranische Personen, die nicht natürliche Personen sind, untersagt. Die größten Risiken für diesen Sektor ergeben sich jedoch aus den allgemeinen Bereitstellungsverboten. So treten hier nicht allein die bereits erwähnten allgemeinen Rechtsunsicherheiten auf, sondern aus den Besonderheiten von Versicherungsverträgen und damit zusammenhängenden Zahlungsansprüchen ergeben sich weitere schwierige Auslegungsfragen, deren bislang nicht erfolgte Klärung Unternehmen vor erhebliche Risiken stellen.

Fazit

Solange eine Klärung der aufgeworfenen Auslegungsfragen und eine EU-weit einheitliche Handhabung, insbesondere bei einem zunächst nicht ersichtlichen oder vordergründigen Iran-Bezug, nicht erfolgt ist, sollten Unternehmen bei Geschäften mit dem Iran oder bei Geschäften, die einen Iran-Bezug aufweisen könnten, höchste Vorsicht walten lassen. Dies gilt gerade im Hinblick auf den weiten Anwendungsbereich der Iran-Embargo-Verordnung, der auch durch die zumeist weite Auslegung der Verbotstatbestände durch den EuGH immer weiter ausgeweitet wird sowie auf die empfindlichen mit einem Verstoß verbundenen Sanktionen.

Autonome Übernahme des EU-Rechts durch den Schweizer Zoll am Beispiel von Sanktionen ¹⁾

Beat Frei

Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern

Zuerst die UNO-, dann die EU-Sanktionen: Ein kurzer Blick ins Geschichtsbuch

Vor 1990 hatte die UNO seit ihrer Gründung einzig gegen das damalige Rhodesien und Südafrika Sanktionen ergriffen. Das Nicht-UNO-Mitglied Schweiz verhängte in der Folge gegenüber diesen Ländern autonome Rüstungsembargos. Darüber hinaus traf sie weitere interne Maßnahmen, um nicht Nutzen aus den Sanktionen ziehen zu können.

Ab 1990 beteiligte sich die Schweiz autonom an wirtschaftlichen Sanktionen der UNO. Mit dem UNO-Beitritt als 190. Staat im Jahre 2002 wurde dann die Umsetzung der vom Sicherheitsrat erlassenen Sanktionen auch für die Schweiz völkerrechtlich verbindlich. In der Praxis ergaben sich daraus allerdings keine Änderungen. Hätte die Schweiz nämlich vor ihrem UNO-Beitritt die vom Sicherheitsrat beschlossenen Sanktionen nicht freiwillig mitgetragen, wäre sie automatisch auch sanktioniert worden.

Im Neutralitätsbericht von Ende November 1993 hatte sich der Schweizerische Bundesrat erstmals grundsätzlich dazu bereit erklärt, ggf. auch an Wirtschaftssanktionen außerhalb der UNO teilzunehmen. Im Jahr 1998 war es dann soweit: Der Bundesrat beschloss Wirtschaftssanktionen gegen die Bundesrepublik Jugoslawien aufgrund entsprechender Sanktionsmaßnahmen, welche die EU zuvor erlassen hatte.

Der rechtliche Rahmen in der Schweiz für die Umsetzung von Sanktionsmaßnahmen

Sie werden es kaum glauben, aber der Schweizerische Bundesrat konnte die nicht militärischen Sanktionsmaßnahmen **in den 90er-Jahren** unmittelbar gestützt auf die damals gültige Bundesverfassung aus dem Jahre 1874 autonom ergreifen.

Keine Angst! In der Zwischenzeit hat auch die Schweizerische Bundesverfassung den Sprung ins 21. Jahrhundert geschafft. Am 18.4.1999 sagte das Schweizer Volk in einer Volksabstimmung JA zur neuen Verfassung und am 1.1.2000 ist diese dann in Kraft getreten.

1) Das folgende Referat enthält u.a. persönliche Erfahrungen des Referenten aus den letzten 23 Jahren. Es erhebt keinen Anspruch auf Objektivität und es dürfte auch nicht in sämtlichen Bereichen mit der offiziellen Ansicht der Eidgenössischen Zollverwaltung übereinstimmen.

Seit dem 1.1.2003 stützen sich die Sanktionsmaßnahmen nicht militärischer Natur auf das extra dafür geschaffene **Embargogesetz**. Der Bundesrat erlässt für jeden Staat, den die Sanktionen treffen sollen, eine separate Verordnung. Aktuell existieren 19 Verordnungen.

Die Schweiz beteiligt sich an nicht militärischen Sanktionen, wenn u.a.

- die ergriffenen Maßnahmen im Einklang mit den neutralitätspolitischen Grundsätzen unseres Landes stehen und
- das Völkerrecht eingehalten wird.

Auch die Solidarität mit der Staatengemeinschaft und die Notwendigkeit, gegenüber einem Rechtsbrecher effizient vorzugehen, sind im Einzelfall Entscheidungselemente, die der Bundesrat berücksichtigt.

Instrumente und Zuständigkeit für die Umsetzung von Sanktionen

Die Instrumente für die Umsetzung von Sanktionen sind im Embargogesetz der Schweiz bewusst nicht abschließend aufgezählt, weil die nötige Flexibilität bei der autonomen Umsetzung von Sanktionen gewahrt bleiben soll.

Auch die zuständigen Behörden des Bundes, sprich Ämter, sind im Embargogesetz bewusst nicht einzeln bezeichnet. Die Zuständigkeit hängt vom Inhalt der einzelnen Sanktionen ab. Bis heute lag die Federführung allerdings immer beim Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO), welches dem Eidgenössischen Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung angegliedert ist.

Der große Vorteil an der Delegation der Zuständigkeit für Maßnahmen auf des Stufe Bundesamtes liegt darin, dass sehr schnell auf Beschlüsse der UNO bzw. des EU-Rates reagiert werden kann. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen nicht erst im Parlament beraten und von diesem abgesegnet werden. Im Rahmen der sog. Ämterkonsultation ist eine Inkraftsetzung von Maßnahmen innerhalb kürzester Zeit, d.h. im Extremfall innerhalb von Stunden, im Normalfall innerhalb weniger Tage, möglich.

Kontrollbefugnisse

Für Kontrollen sind die zuständigen Ämter befugt. Für den Vollzug bzw. die Kontrolle an der Grenze ist selbstredend die Zollverwaltung zuständig.

Was bedeutet für die Schweiz der sog. autonome Nachvollzug?

Machen wir uns nichts vor: In unserer globalisierten Welt ist ein Abseitsstehen oder das Fahren eines Sonderzuges – realistisch betrachtet – gar nicht möglich. Ob heutzutage ein Land Mitglied in einer internationalen Organisation ist oder nicht, hat letztendlich

auch nur noch sekundäre Bedeutung. Fakt ist, dass in erster Linie der Stärkere bestimmt, was gilt und welche Ausnahmen vorzusehen sind. Der Schwächere wird – falls er Mitglied einer Organisation ist – zwar i.d.R. vor dem Erlass eines Sanktionsbeschlusses angehört, nur nützt ihm das oft nicht wirklich, weil letztendlich die für den Stärkeren höher gewichteten Interessen durchgesetzt werden.

Bestimmt ist es auch Ihnen nicht entgangen, dass in den letzten Jahren fast nur noch Sanktionsbeschlüsse des EU-Rates in Europa umgesetzt wurden. Um den UNO-Sicherheitsrat ist es geradezu still geworden. Der Grund dafür dürfte Ihnen bestens bekannt sein.

„Dank“ ihrer geografischen Lage auf der Europakarte kommt die Schweiz gar nicht darum herum, die vom EU-Rat beschlossenen Sanktionsmaßnahmen so vollständig und zeitnah wie möglich zu beschließen und anschließend so rasch wie möglich auch umzusetzen. **Bildlich gesprochen, ist die Schweiz nämlich die einzige Insel, die vollständig von Land umgeben ist!**

Mitsprache beim Erlass der Maßnahmen durch die EU haben wir zwar keine, aber immerhin bleibt uns die Möglichkeit nur das „autonom“ zu übernehmen, was in unserem Interesse liegt – zumindest theoretisch!

In der Praxis läuft es so, wie in 90er-Jahren: Machen wir bei EU-Sanktionen nicht mit, bekommt unsere Wirtschaft dies unmittelbar und hart zu spüren, indem die Güter, welche zum größten Teil immer noch per Straße, Schiene oder auf dem Rhein über EU-Territorium exportiert werden, behindert oder zurückgehalten werden könnten.

Welche Auswirkungen hat der autonome Nachvollzug auf unsere Zollverwaltung?

Vor dem Jahr 1990 ging der Kelch – wie eingangs schon einmal erwähnt – mit den gegenüber Südafrika und Rhodesien verhängten autonomen Rüstungsembargos an der Zollverwaltung vorüber. Lediglich ein paar Eingeweihte kannten die Details. Vorschriften für den Vollzug an der Grenze waren nicht nötig, weil Rüstungsgüter sowieso bewilligungspflichtig waren. Für die beiden vorgenannten Länder wurden damals keine Genehmigungen erteilt.

Ab 1990 wurden insbesondere die UNO-Sanktionen (z.B. gegen den Irak und Serbien/Montenegro) von einer Handvoll Personen aus fünf Bundesämtern (inkl. Zoll) aufbereitet. Bei der Zollverwaltung hat anschließend eine einzige Person daraus eine kurze Dienstanweisung formuliert, diese in die Sprachen Deutsch/Französisch/Italienisch übersetzen und an sämtliche Dienststellen in Papierform verteilen lassen.

Seit 1998 hat sich die Schweiz – wie ebenfalls am Anfang erwähnt – erstmals an Wirtschaftssanktionen außerhalb der UNO beteiligt und zwar gestützt auf einen entsprechenden EU-Erlass im Zusammenhang mit der Sperrung von Geldern.

Die aktuell 19 bestehenden internationalen Sanktionsmaßnahmen gegen Länder, Personen bzw. Organisationen beinhalten nebst einem Rüstungsembargo i.d.R. meistens auch Finanzsanktionen. Dazu können noch Einschränkungen im Personenverkehr oder im wissenschaftlichen, technologischen oder kulturellen Austausch kommen.

Aus der Handvoll Personen, die sich 1990 mit der Beschlussfassung und Umsetzung in die Praxis beschäftigten, sind mittlerweile mehrere Dutzend geworden und auch die Anzahl der involvierten Ämter hat sich vervielfacht.

Nur was die Ressourcen bei der Zollverwaltung betrifft, so sieht die Situation wie 1990 aus: Eine bzw. zwei Personen erstellen abwechselungsweise die Dienstsanweisungen für die Zollstellen in drei Sprachen und stellen sie diesen im Intranet elektronisch zur Verfügung. Dank der Tatsache, dass die EU-Ratsbeschlüsse i.d.R. bereits in unseren Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch erhältlich sind, erleichtert das die Arbeit beträchtlich.

Seit die verantwortlichen Gremien für die Beschlüsse von Sanktionen entdeckt haben, dass das Anfügen von Anhängen an Beschlüssen eigentlich ganz praktisch ist, hat deren Umfang spürbar zugenommen. Als Zöllner wird man dabei den Verdacht nicht los, dass die „Copy-and-paste-Taste“ langsam aber sicher einen zu hohen Beliebtheitsgrad erreicht hat.

Im Vollzug werden neuerdings den Zollstellen Sanktionsmaßnahmen mit bis zu einem Dutzend Anhängen, die auch schon mal den Umfang von 200 Seiten erreichen, zugemutet. Diese Größenordnung dürfte wahrscheinlich nicht nur die Umsetzbarkeit an der Grenze durch den Schweizer Zoll arg strapazieren.

Erlauben Sie mir, dass ich unter dieser Prämisse dazu Herrn Botschafter Ischinger (er ist Vorsitzender der Münchner Sicherheitskonferenz) zitiere. Er hat am diesjährigen Exportkontrolltag in Münster am 28. Februar Folgendes zum Thema „Exportkontrollpolitik: Herausforderung & Umsetzung“ gesagt:

„Wenn Politikern nichts mehr einfällt, dann beschließen sie Sanktionen!“

Meine persönliche Ergänzung zu diesem Zitat lautet: „... und die Verwaltung wird es dann im Vollzug schon richten!“

Schlussfolgerung

Man verstehe uns Zöllner richtig: Wir wollen uns nicht beklagen und unterstützen selbstverständlich präzise Listen, aus denen z.B. eine Zolltarifnummer hervorgeht. Die Zolltarifnummer ist bekanntlich die magische Zahlenkombination für jeden eingefleischten Zöllner.

Unmöglich wird es allerdings dann für das Personal an der Front, wenn ganze technische Handbücher für Spezialprodukte in sicherlich gut gemeinten Anhängen eingebaut werden oder wenn bei der Ausfuhr Parameter wie „Parfüm mit einem Verkaufspreis von

mehr als 70 EUR pro 50 ml“ in Sanktionslisten erscheinen. Solche Regelungen können – zumindest in der schweizerischen Verzollungsplattform E-dec – schlicht nicht abgebildet werden.

Wünschenswert wäre es, wenn die für den Erlass zuständigen Stellen wieder vermehrt auf diejenigen hören würden, welche für den Vollzug in der Praxis bzw. an der Grenze zuständig sind. Wenn Vollzugsstellen im Rahmen von amtsinternen Vernehmlassungsrunden monieren, dass bestimmte Maßnahmen schlicht nicht umsetzbar sind, so tun sie das i.d.R. nicht weil sie nicht wollen, sondern weil man es (z.B. aus verfahrenstechnischen Gründen) schlicht nicht kann. Lässt man solche Einwände einfach links liegen, darf man sich nicht wundern, wenn Maßnahmen nicht um- bzw. durchgesetzt werden.

Zumindest die jüngsten Sanktionsbeschlüsse kommen mir persönlich eher wie „fliegende U-Boote“ vor, d.h. sie sind für das Zollpersonal keine wirklich nützlichen Instrumente im Vollzug, weil es sich um Konstruktionen handelt, die weder gut tauchen noch gut fliegen können.

Oder weniger bildhaft ausgedrückt: Weniger wäre mehr!

Podiumsdiskussion „Aktuelles Außenwirtschaftsrecht“

Moderation: Dr. Lothar Harings

**Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie
Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster**

Herr Dr. Harings lud die Teilnehmer/-innen ein, Fragen zu den Beiträgen zum aktuellen Außenwirtschaftsrecht zu stellen.

Herr Dr. Möllenhoff erklärte, dass er die Ausführungen zum Iran-Embargo sehr spannend fände. Diese hätten deutlich gezeigt, dass das Iran-Embargo insbesondere bei der Abwicklung des Zahlungsverkehrs so komplex ist, dass es von dem „durchschnittlichen Anwender“ kaum noch nachvollzogen werden kann. Sein Eindruck sei, dass selbst die behördlichen Anwender manchmal „ins Schwimmen geraten“. Auch wenn er auch den Ausführungen von Dr. Prieß grundsätzlich folge, sehe er doch einen Punkt anders. Dieser betreffe die Zahlung für eine zulässige Warenlieferung in den Iran aus einem anderen Land als dem Iran, die von der deutschen Bank nicht als Iranzahlung erkannt wird. In diesem Zusammenhang habe Herr Dr. Prieß auf das Merkblatt der Bundesbank hingewiesen. In diesem stünde, dass die Bank den Zahlungstransfer in Deutschland nachmelden solle. An dieser Stelle wolle er einhaken. Dieses Nachmelden stehe nicht in der Iran-Verordnung, insoweit könne keine Nachmeldung gefordert werden. Im Übrigen hege er bezüglich der „Selbstanzeige“ Zweifel, ob diese ausreichend weit gefasst ist.

Herr Dr. Prieß erwiderte darauf, dass es zwar stimme, dass die Rechtslage nicht von einer nachträglichen Meldung spricht. Allerdings sei die Frage, wie man als Unternehmen oder Wirtschaftsbeteiligter damit umgeht. Er neige dazu, seinen Mandanten eher zu einer vorsichtigen Betrachtung zu raten. Aus diesem Grund habe er die Bundesbank angeschrieben und die Bundesbank habe geantwortet. Aufgrund dieser Antwort sei er geneigt zu raten, der Ansicht der Bundesbank zu folgen und nicht zu sagen, dass seine Auffassung des Rechts besser ist als die der Bundesbank und deshalb das Risiko eingegangen werden könne, dass ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.

Herr Prof. Dr. Wolfgang ging sodann auf die Anmerkung zur „Selbstanzeige“ ein. Zwar sei es schöner gewesen, wenn ein umfangreicheres Offenlegungsrecht verabschiedet worden wäre, aber „der Spatz in der Hand ist besser als die Taube auf dem Dach“. Dass die „Selbstanzeige“ in der jetzigen Form so angenommen wurde, sei bereits ein Wunder. Die Stimmung in der Öffentlichkeit zum Rüstungsgeschäft sei eigentlich zu aufgeheizt gewesen.

Auch Herr Dr. Prieß merkte an, dass die „Selbstanzeige“ zu begrüßen ist und ein richtiger Ansatz sei, weil es nicht richtig sei, das „normale“ Arbeitsfehler ordnungswidrigkei-

tenrechtliche Verfahren nach sich ziehen, die für die Unternehmen mit großen Schwierigkeiten verbunden sind. Er sehe allerdings die Gefahr, dass jede Selbstanzeige zu einem Ermittlungsverfahren führt, weil kein anders geartetes materielles Verfahren existiert, in dem die Frage geklärt werden kann, ob Fahrlässigkeit vorliegt oder nicht.

Herr Fischer fragte in diesem Zusammenhang, ob sich nicht die „Selbstanzeige“ dadurch verbraucht, dass es für deren Wirksamkeit der Darlegung bedarf, welche organisatorischen Maßnahmen im Unternehmen eingerichtet wurden, damit das nicht wieder passiert. Passiere dann aber wieder ein Verstoß, bestehe keine Exkulpationsmöglichkeit mehr.

Bevor Herr Dr. Prieß darauf antwortete, machte er deutlich, dass er den Begriff der „Selbstanzeige“ eigentlich gar nicht so gerne höre und auch nicht aussprechen möchte, weil es viel zu sehr an das Steuerstrafrecht erinnert und nur negative Begleiterscheinungen habe. Unabhängig von der Begrifflichkeit müsse er aber Herrn Fischer Recht geben. Das „Verbrauchen“ sei Absicht des Gesetzgebers. Dies sei in den Beratungen ganz klar gesagt worden. Das „Offenlegungsrecht“ sei für den einmaligen Verstoß vorgesehen. Komme der Verstoß noch einmal vor, sei ein Bußgeld fällig.

Herr Prof. Wolfgang unterstützte diese Aussage. Sinn und Zweck sei es, Fehler, die vorgekommen sind, durch zumutbare Maßnahmen für die Zukunft auszuschließen. Es gebe in anderen Rechtsbereichen durchaus vergleichbare Regelungen über eine so genannte „Selbstreinigung“, wie z.B. im öffentlichen Vergaberecht. Dort werde z.B. unterschieden zwischen Versagen des Systems und persönlichen Fehlern, die bei der Sachbearbeitung vorkommen. Das sei zwar hier so nicht vorgesehen, allerdings könne diese Unterscheidung ein Ansatzpunkt für eine Argumentation sein, mit der man dem „Verbrauch“ begegnet. Zudem sei dem Gesetzgeber bekannt, dass sich Arbeitsfehler auch wiederholen können, z.B. durch andere Personen. Liege der Fall z.B. so, dass nach dem Verstoß eine Schulung durchgeführt wurde, dann aber jemand neu eingestellt wird, der noch bevor er seine normale Schulung absolviert, diesen Arbeitsfehler wieder begeht, mit einer „Selbstanzeige“ die Ordnungswidrigkeit aus der Welt geschafft werden können muss. Habe aber der Arbeitnehmer die Schulung durchlaufen und dann den Arbeitsfehler wiederholt, seien die Voraussetzungen des „Offenlegungsrechts“ nicht mehr gegeben.

Herr Vögele berichtete dazu, dass er erst kürzlich an einer Sitzung des Arbeitskreises Export einer Industrie- und Handelskammer teilgenommen und über das neue Außenwirtschaftsgesetz im Zusammenhang mit der Selbstanzeige referiert habe. Dabei sei vor allem der Umgang mit Flüchtigkeitsfehlern gesprochen worden, die insbesondere KMU schon mal passieren können, wie z.B. bei einer nicht ganz klaren Listung eines Gutes als Dual-use-Gut.

Herr Nehm merkte zu den Ausführungen von Dr. Prieß an, dass ihm das Wort „Offenlegung“ ebenfalls besser gefalle, insbesondere weil die Offenlegung im Gegensatz zum Steuerstrafrecht nicht unverzüglich erfolgen müsse. Er wollte darauf hinweisen, dass die

Offenlegung ein Geständnis dahingehend ist, dass ein Organisationsverschulden nach § 130 OWiG vorliegt. Herr Prof. Wolfgang fragte Herr Nehm sodann, ob ihm bekannt sei, ob das „Offenlegungsrecht“ auch für zollrechtliche Bußgeldtatbeständen im Zusammenhang mit der Exportkontrolle gilt.

Sodann wurden die noch ausstehenden Fragen gesammelt. Herr Fischer fragte, wie die Offenlegung praktisch umgesetzt werden soll. Insbesondere müsse beachtet werden, dass bei der Offenlegung Compliance-Maßnahmen nachgewiesen werden, die schon angelaufen sind. Dies dauere aber 3-4 Monate, insbesondere dann, wenn es Schulungen der Mitarbeiter bedarf. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass in dieser Zeit wieder Verstöße passieren, die auch von der Zollbehörde entdeckt werden. Herr Grave fragte, ob die Offenlegung nicht dazu führe, dass der AEO schlechter gestellt wird. Herr Frischkorn stellte abschließend die Frage, wer denn die richtige Behörde für die Offenlegung ist.

Sodann folgten Antworten auf die einzelnen Fragen. Herr Prof. Wolfgang erklärte, dass sich die zuständige Behörde für die Offenlegung nicht aus dem Gesetz ergibt. Er gehe davon aus, dass dies die Behörde ist, die für die Ahndung zuständig ist. Eine Schlechterstellung des AEO könne er nicht erkennen. Vielmehr ver helfe der Status als AEO, eine wirksame Offenlegung vornehmen zu können, da entsprechende Compliance-Maßnahme nachweislich bestehen. Dies sei, wie Herr Vögele angemerkt habe, bei kleineren und mittleren Unternehmen ggf. nicht der Fall.

Problematisch sei die Einstellung zur Offenlegung in der Zollverwaltung. Ihm sei von einem Angehörigen der Bundesfinanzverwaltung mitgeteilt worden, dass die Offenlegung schlecht sei, da eine Ahndung nun nicht mehr möglich ist und eine andere Sanktion gefunden werden müsse, wie z.B. den Widerruf der Bewilligung als AEO. Dies jedoch sei nicht das, was der Gesetzgeber wolle.

Herr Dr. Prieß ergänzte diese Ausführungen. Nach seinem Dafürhalten sei die zuständige Stelle diejenige, der gegenüber die Pflicht, die verletzt worden ist, eigentlich zu erfüllen gewesen wäre. Was die Frage zum AEO betrifft, sei letzten Endes entscheidend, ob man den Fahrlässigkeitsbegriff eher objektiv oder eher subjektiv fasse. Herr Frei erklärte, dass es in der Schweiz recht einfach geregelt sei. Das Embargo-Gesetz sehe vor, wie vorgegangen werden muss, wenn Widerhandlungen stattgefunden haben. Zuständiges Amt sei Seco.

Herr Dr. Harings bedankte sich bei den Referenten und dem Plenum für die lebhaft e Diskussion und entließ die Teilnehmer/-innen in die Kaffeepause.

Aktuelle EuGH- und BFH-Rechtsprechung zur Zollschuldentstehung

Ulrich Krüger
Richter am BFH, München

EuGH-Urteil vom 6.9.2012, C-262/10 – Döhler Neuenkirchen –, ZfZ 2012, S. 322

Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK ist dahin auszulegen, dass die Verletzung der in Art. 521 Abs. 1 Unterabsatz 1 Anstrich 1 ZK-DVO vorgesehenen Pflicht, der Überwachungs Zollbehörde binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld für sämtliche abzurechnenden Einfuhrwaren einschließlich der wieder aus dem Gebiet der Europäischen Union ausgeführten Waren führt, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 ZK-DVO als nicht erfüllt angesehen werden.

EuGH-Urteil vom 6.9.2012, C-28/11 – Eurogate Distribution –, ZfZ 2012, S. 264

Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK ist dahin auszulegen, dass bei Nichtgemeinschaftsware die Nichterfüllung der Pflicht, die Entnahme der Ware aus einem Zolllager spätestens zum Zeitpunkt ihrer Entnahme in den dafür vorgesehenen Bestandsaufzeichnungen anzuschreiben, auch dann zur Entstehung einer Zollschuld für diese Ware führt, wenn sie wieder ausgeführt wurde.

BFH-Beschluss vom 11.12.2012, VII R 3/12, BFHE 239, 467; ZfZ 2013, S. 131

1. Sind die einschlägigen Vorschriften des ZK, insbesondere deren Art. 50 ZK, dahin auszulegen, dass eine von der Zollbehörde einer Person zur vorübergehenden Verwahrung an einem zugelassenen Ort überlassene Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, wenn sie zu einem externen Versandverfahren zwar angemeldet wird, jedoch die ausgestellten Versandpapiere auf dem geplanten Transport tatsächlich nicht begleitet und der Bestimmungszollstelle nicht gestellt wird?
2. Ist in einem solchen Fall die Person, die als zugelassener Versender die Waren in das Versandverfahren übergeführt hat, Zollschuldner gemäß Art. 203 Abs. 3 Anstrich 1 ZK oder gemäß Art. 203 Abs. 3 Anstrich 4 ZK?

Vom ZK über den MZK zum UZK – Herausforderungen für die Zukunft

Michael Lux

Rechtsanwalt, Graf von Westphalen, Brüssel

Der Zollkodex (ZK)

Mit dem Inkrafttreten des ZK und der ZK-DVO wurde für die Zeit ab 1994 Folgendes erreicht:

- eine Zusammenfassung der zuvor bestehenden Verordnungen und Richtlinien in einem Rechtsakt mit unmittelbarer Wirkung,
- eine Verbesserung der Kohärenz der Vorschriften,
- die Schließung von Lücken im EU-Zollrecht (z.B. Ausfuhrverfahren, Rechtsbehelfe).

Die Harmonisierung war allerdings unvollständig, da der ZK Ermächtigungen zu nationalen Sonderregeln enthält (z.B. nationale Versandverfahren, Beschränkungen im Binnenmarkt zugunsten von im betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Zollagenten).

IT-Fragen spielen im ZK eine untergeordnete Rolle: In Art. 61 Buchstabe b) und Art. 77 ZK wird die Möglichkeit einer Zollanmeldung mit Mitteln der Datenverarbeitung erwähnt; das Regelverfahren ist aber die Anmeldung mittels des Einheitspapiers. Dies entspricht nicht mehr der Realität, denn im Einfuhrbereich, für den – abgesehen von Art. 253a ZK-DVO – noch keine rechtliche Verpflichtung zur Nutzung von IT-Verfahren besteht, werden in der EU bei vereinfachten Verfahren bereits mehr als 96% und bei Standard-Anmeldungen mehr als 86% der Zollanmeldungen elektronisch abgegeben. Im Bereich des Ausfuhr- und des Versandverfahrens ist eine elektronische Zollanmeldung aufgrund von in der ZK-DVO enthaltenen Bestimmungen bereits vorgeschrieben.

Die Weiterentwicklung des Zollrechts erfolgte seit 1994 teilweise durch ZK-Änderungen (z.B. Verbesserung des Vertrauensschutzes bei falschen Präferenz-Ursprungszeugnissen, Einführung des AEO und der summarischen Eingangsanmeldung), überwiegend aber durch Änderungen der ZK-DVO (z.B. Automatisierung des Versand- und des Ausfuhrverfahrens, Einführung der einzigen Bewilligung, Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung).

Die weitreichenden Reformen im Rahmen der ZK-DVO waren deshalb möglich, weil Durchführungsvorschriften erlassen werden konnten, ohne dass im ZK ein fester Rahmen vorgegeben wird. Zum Beispiel

- haben die Art. 313ff. ZK-DVO über den Nachweis des Gemeinschaftsstatus keine Verankerung im ZK und

- der EuGH hat es gebilligt, dass in Art. 859 ZK-DVO eine abschließende Liste der Fälle festgelegt wird, in denen sich Verfehlungen nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung eines Zollverfahrens ausgewirkt haben, obwohl im ZK die Möglichkeit einer solchen Beschränkung nicht erwähnt wird.

Der Modernisierte Zollkodex (MZK)

Mit der Einführung des MZK sollte der Entwicklung des EU-Rechts Rechnung getragen werden. Danach ist es erforderlich, in Durchführungsvorschriften geregelte Themen im Basisrechtsakt zu verankern sowie in genau definierten Ermächtigungsvorschriften den Rahmen und das Verfahren für den Erlass von Durchführungsbestimmungen festzulegen. Nach dem Komitologie-Beschluss 1999/468/EG (geändert durch Beschluss 2006/512/EG) musste für jede Ermächtigungsvorschrift eines der folgenden Verfahren vorgesehen werden:

- Verwaltungsverfahren,
- Regelungsverfahren oder
- Regelungsverfahren mit Kontrolle.

Allerdings war es weiterhin möglich, trotz der unterschiedlichen Verfahrensregeln die Durchführungsbestimmungen in einem einzigen Rechtsakt zusammenzufassen.

Abgesehen von dieser Anpassung der Ermächtigungsvorschriften bestand die wichtigste Zielsetzung des MZK darin, die Automatisierung der Zollprozesse für alle Zollverfahren und den Datenaustausch zwischen allen Beteiligten (Wirtschaftsbeteiligte, EU-Zollverwaltungen und Kommission) vorzuschreiben und dieses Ziel bis zum 24.6.2013 mit möglichst wenigen Ausnahmen (z.B. keine elektronische Anmeldepflicht für Reisende) zu verwirklichen.

Verbesserungen des Zollrechts waren insbesondere vorgesehen in Bezug auf die

- allgemeine Anwendung der zentralen Zollabwicklung,
- Heilung von Verstößen, die zur Entstehung einer Zollschuld geführt haben,
- weitgehende Vereinheitlichung der Vorschriften über die Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung (zuvor hatte es schon eine Vereinheitlichung im Rahmen der ZK-DVO gegeben),
- Zusammenfassung von aktiver Veredelung, Umwandlungsverfahren und Zerstörung auf Antrag des Anmelders,
- Einführung der Selbstveranlagung,
- Ausweitung der Rechtsmaterien, über die verbindliche Auskünfte erteilt werden können,
- Einfügung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs in das Zollrecht,

- Ersetzung von Ermächtigungen zu nationalen – auf das Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats beschränkten – Regelungen durch Gemeinschaftsregelungen (z.B. Abschaffung nationaler Versandverfahren und von Beschränkungen zugunsten nationaler Zollagenten).

Die Abschaffung nationaler Versandverfahren sollte kompensiert werden durch die Möglichkeit der Beförderung von Waren im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung und die Aufgabe von Beschränkungen zugunsten nationaler Zollagenten durch die Schaffung professioneller Mindeststandards (die aber nicht im Rahmen des Zollrechts geschaffen werden können).

Mit der Verordnung (EU) Nr. 528/2013 wurde der Anwendungsbeginn des MKZ auf den 1.11.2013 verschoben. Zweck dieser Maßnahme war es, bis dahin den MKZ durch den UZK mit einem neuen – späteren – Anwendungsbeginn zu ersetzen.

Der Unionszollkodex (UZK)

Die Ersetzung des MKZ durch den UZK wurde notwendig aufgrund des Lissabon-Vertrages. Er erfordert

- eine Umstellung der Ermächtigungsvorschriften auf delegierte Rechtsakte und Durchführungsvorschriften mit jeweils unterschiedlichen Verfahrensregeln (dies macht eine Aufspaltung der aufgrund der verschiedenen Ermächtigungen erlassenen Rechtsvorschriften erforderlich) sowie
- eine Anpassung der Terminologie (z.B. statt „Gemeinschaftswaren“ heißt es „EU-Waren“ bzw. „Unionswaren“).

Ein weiterer Grund für eine Anpassung des MKZ war die Notwendigkeit, die Frist für die vollständige Umstellung auf die elektronische Übermittlung und Speicherung von Daten auf Ende 2020 zu verschieben. Für die Zwischenzeit (d.h. die Zeit zwischen 1.5.2016 und 31.12.2020) soll Folgendes geschehen:

- Es gelten Übergangsvorschriften und ein IT-Arbeitsprogramm.
- Die Kommission kann Pilotprojekte einzelner oder mehrerer Mitgliedstaaten gestatten, insbesondere im Bereich der IT.
- Die Kommission kann ein partielles Opt-out einzelner Mitgliedstaaten im Bereich der IT gestatten.

Im Übrigen enthält der UZK folgende Änderungen gegenüber dem MKZ:

- Die Vorteile für AEO werden ausgeweitet
 - entweder durch die Beschränkung bestehender bzw. im MKZ vorgesehener Vorteile auf AEO (zentralisierte Zollabwicklung, Gestellungsbefreiung bei der Zollanmeldung mittels Anschreibung, Selbstveranlagung) oder

- durch die Einführung neuer Vorteile (ermäßigte Gesamtsicherheit für bestehende Zoll- und Steuerschulden, Berücksichtigung des AEO-Status von Wirtschaftsbeteiligten aus Drittländern ohne Vorliegen eines Abkommens über gegenseitige Anerkennung).
- Die vorübergehende Verwahrung (vV) wird – anders als im MZK vorgesehen – zeitlich begrenzt (aber auf 90 anstelle von den im ZK vorgesehenen 20/45 Tagen); die im MZK vorgesehene Möglichkeit der Beförderung im Rahmen der vV bleibt erhalten; i.d.R. ist eine Sicherheitsleistung erforderlich; die Anmeldedaten werden harmonisiert, sodass sich der Datenkranz erhöht.
- Die Vorschriften über Entscheidungen (Fristen, rechtliches Gehör, Ausnahmen) werden harmonisiert.
- Verbindliche Auskünfte können über die bestehenden Themen (Zolltarif, Ursprung) hinaus nur in Bezug auf den Zollwert vorgesehen werden (der MZK war in Bezug auf die möglichen Themen offen).
- Bei zentralisierter Zollabwicklung wird die Möglichkeit einer Gestellungsbefreiung eingeführt.
- Die Ablösung des geltenden ZK wird auf den 1.5.2016 verschoben.

Im Übrigen fällt der UZK umfangreicher als der MZK aus, da ein Teil der bereits ausgearbeiteten Durchführungsvorschriften in den UZK verlagert wurden.

Die wichtigsten Herausforderungen

Folgende Herausforderungen müssen bis zum 1.5.2016 gemeistert werden:

- die Ausarbeitung des delegierten Rechtsakts und der DVO einschließlich der Übergangsvorschriften unter größtmöglicher Transparenz und Beteiligung der Wirtschaft,
- eine frühzeitige Veröffentlichung der Verordnungen und sonstigen Maßnahmen (z.B. Übergangsvorschriften), um eine rechtzeitige Anpassung der Prozesse, Dateien und Arbeitsanweisungen sowie die Organisation von Schulungsmaßnahmen zu ermöglichen,
- die Ausarbeitung und ständige Aktualisierung eines realistischen IT-Arbeitsprogramms und eine gute Verknüpfung mit den rechtlichen Vorschriften, damit es keine Widersprüche zwischen beiden gibt,
- die Schaffung der rechtlichen Grundlagen für die Erhebung der Mehrwertsteuer und der außenhandelsstatistischen Daten bei zentralisierter Zollabwicklung,
- eine Übergangslösung für die Zeit, in der kein automatisierter Datenaustausch zwischen den Zollverwaltungen möglich ist, damit zumindest die bestehenden Vorteile einziger Bewilligungen aufrecht erhalten bleiben,
- die Ausarbeitung von EU-Leitlinien, um zu vermeiden, dass nationale Dienstvorschriften das EU-Recht unterschiedlich auslegen,

- die Neufassung der Lehrbücher, Kommentare, Schulungsunterlagen etc.,
- die Organisation von Fortbildungsmaßnahmen auf EU-, nationaler und regionaler Ebene, um Falschinformationen soweit wie möglich zu vermeiden.

Eine weitere – außerhalb des UZK bestehende – Herausforderung ist die Erarbeitung eines gemeinsamen Rechtsrahmens für Sanktionen im Zollbereich. Der Lissabon-Vertrag sieht hierfür solide Rechtsgrundlagen – auch für das Strafrecht – vor. Leider bestehen unterschiedliche Ermächtigungsvorschriften für verwaltungs- und strafrechtliche Sanktionen, was die Harmonisierung erschweren wird, da die Auffassungen der Mitgliedstaaten darüber, welche Verstöße mit welcher Art von Sanktion zu ahnden sind, voneinander abweichen.

Podiumsdiskussion

Moderation: Prof. Dr. Sandra Rinnert
FH des Bundes, Münster

Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie
Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster

Frau Prof. Rinnert bat die Teilnehmer/-innen Fragen zu den vorausgegangenen Referaten stellen.

Herr Prof. Witte ging auf den Vortrag von Herrn Krüger ein und erklärte, dass er das Urteil des EuGH zur Zollschuldentstehung bei fehlerhafter Buchführung (eines Zolllagers) für falsch halte. Verallgemeinere man dieses Urteil, bedeute dies für den Fall der Feststellung einer Mehrmenge bei der Inventur des Zolllagers, dass diese nach der deutschen Dienstanweisung dem Bestand des Zolllagers als Nichtgemeinschaftsware hinzugeschrieben wird, wenn die Mehrmenge nicht aufklärbar ist. Das Urteil des EuGH führt aber dazu, dass die Buchhaltung falsch ist und eine Zollschuld entstanden ist und somit die Mehrmenge dem Zolllager nicht zuzuschreiben ist. Davon betroffen seien auch Abweichungen bei der aktiven Veredelung, der Umwandlung usw. Er halte es für seltsam, dass der Europäischen Kommission aus diesem Grunde nicht der Gedanke gekommen ist, den Art. 859 ZK-DVO zu ergänzen. Sofern diese Ergänzung nicht langsam vorgenommen wird, werden auch zukünftig „Kleinigkeiten“ zur Zollschuld führen, obwohl eigentlich seit über 5 Jahren gesagt wird, dass das Zollschuldrecht überarbeitungsbedürftig ist. Wäre es der Europäischen Kommission gelungen, wenigstens einen Teil der angestrebten Reform umzusetzen, bestünden diese Probleme nicht. Dies bedeute, dass entweder jetzt der Art. 859 ZK-DVO nachgebessert wird oder bis 2016 „eine Katastrophe“ bevorsteht, weil die Zollschuld an minimalen Fehlern in der Buchhaltung aufgehängt wird.

Herr Krüger erklärte, dass er dies auch so sehe. Er sehe das Problem, dass man über die Es-sei-denn-Regel des Art. 204 ZK sehr stark eingeschränkt ist. Der EuGH vertrete insoweit weiterhin die Ansicht, dass Art. 859 ZK-DVO eine abschließende Aufzählung der Heilungstatbestände beinhalte und entweder der Sachverhalt falle darunter oder nicht. Dasselbe Problem sieht Herr Krüger auch hinsichtlich der Frage des Erlasses einer bereits entstandenen Zollschuld aus Billigkeitsgründen. Die Erlassvorschriften stehen in der ZK-DVO alle unter dem Vorbehalt, dass keine grobe Fahrlässigkeit vorliegt und er habe sich auch schon manchmal gefragt, ob es denn tatsächlich grobe Fahrlässigkeit sein könne, wenn man die Vorschriften fleißig studiert und trotzdem etwas falsch macht. Der EuGH lege die Hürde sehr hoch. Erst mit dem UZK entfalle die grobe Fahrlässigkeit in einigen Fällen.

Frau Haehnke fragte Herrn Krüger sodann noch einmal explizit wie er die Vorwirkung des UZK sieht und ob man nicht über das Institut von Erlass bzw. Erstattung aus Billigkeit eine Vorschrift, die noch nicht anwendbar ist, zumindest inhaltlich anwendet. Insoweit stehe fest, dass der UZK bereits im Amtsblatt veröffentlicht ist und damit einen legislativen Charakter mit einer gewissen Vorwirkung aufweise. Diese Vorwirkung sei insbesondere für Unternehmen wichtig, die nach dem alten Recht hohen Einfuhrabgabenforderungen ausgesetzt sind. Herr Krüger antwortete, dass eine Vorwirkung nicht in Betracht komme, auch keine Auslegung. Er geht davon aus, dass der 7. Senat diese Frage dem EuGH auch nicht zur Vorabentscheidung vorlegen würde.

Frau Hermann erklärte, dass ihr aufgefallen sei, dass der Begriff „Eigenschätzung“ sich schon eine ganze Zeit lang durch den Zollkodex zieht, der aus der ursprünglichen englischen Sprachfassung „self assessment“ hergeleitet wird. Allerdings erschließe sich der Begriff der „Eigenschätzung“ aus dem allgemeinen deutschen Sprachgebrauch nicht. Was also werde allgemein darunter verstanden bzw. könne nicht die bestehende Gelegenheit genutzt werden und der Begriff der „Eigenschätzung“ in der deutschen Sprachfassung besser präzisieren werden.

Herr Krüger sagte, dass er bislang mit der englischen Fassung gearbeitet habe. Insoweit geht er davon aus, dass es sich um einen Übersetzungsfehler handelt. Insoweit könne von „Selbstveranlagung“ oder „Eigenkontrolle“ gesprochen werden. Zwecks Änderung der Begrifflichkeit wies Herr Krüger darauf hin, dass die Wirtschaftsbeteiligten auf Verbesserung drängen können. Darum würde er auch bitten. Allerdings müsse berücksichtigt werden, dass ein für die deutschsprachigen Gebiete einheitlicher Begriff gefunden wird, um zu vermeiden, dass es in Deutschland „Selbstveranlagung“ und in Österreich z.B. „Eigenkontrolle“ heißt.

Frau Schulmeister wies daraufhin, dass es den Heilungstatbestand für die aktive Veredelung gibt. Teilweise werde in der Literatur auch die Ansicht vertreten, dass dort, wo es einen Heilungstatbestand gibt, auch eine Pflichtverletzung gegeben ist. Sie frage sich daher, wie der EuGH damit umgeht, dass es für das Zolllager keinen Heilungstatbestand gibt. Herr Krüger führt dazu aus, dass der EuGH dieses Problem schlicht und einfach nicht angesprochen hat. Es gebe eben in Art. 859 Nr. 9 ZK-DVO die Heilungsmöglichkeit und da habe der EuGH den Umkehrschluss gezogen, dass wenn die Voraussetzungen gemäß Art. 859 Nr. 9 ZK-DVO nicht gegeben sind, allein aus der Tatsache, dass es diese Heilungsmöglichkeit gibt, der Umkehrschluss gezogen werden kann, dass in einem solchen Fall der Gesetzgeber vom Entstehen der Zollschuld nach Art. 204 ZK ausgeht. Auf andere Zollverfahren habe der EuGH schlicht und einfach nicht geschaut.

Herr Dr. Möllenhoff wandte sich an Herrn Lux und fragte ihn, ob er eine Möglichkeit sieht, dass der AEO, der mit weiteren Vorteilen ausgestattet werden soll, auch für Verfahrensvereinfachungen im Außenwirtschaftsrecht genutzt werden könnte, z.B. durch Einräumung einer Notifizierungsmöglichkeit anstatt einer Genehmigungspflicht, z.B. im Außenwirtschaftsverkehr mit dem Iran. Herr Lux erklärte dazu, dass für das, was außerhalb des Zollkodex geschieht, andere Personen verantwortlich sind. Grundsätzlich sei es

machbar, vergleichbare Vorteile auch in anderen Rechtsbereichen vorzusehen. Dies setze aber voraus, dass entsprechende Initiativen ins Leben gerufen werden und das Wirtschaftsministerium, die Europäische Kommission und ggf. das Europäische Parlament überzeugt werden.

Herr Prof. Witte wandte sich ebenfalls an Herrn Lux und wollte von ihm wissen, ob 2016 überhaupt haltbar ist oder ob eine Verschiebung stattfindet und wie mit dieser umgegangen wird. Herr Lux antwortete darauf, dass es in der Tat zu einer Verschiebung kommen kann. Sollte dies der Fall sein, werde es wohl (wieder) eine Übergangsfrist geben. Wie lange diese sei, sei eine politische Entscheidung.

Mangels weiterer Fragen schloss Frau Prof. Rinnert die Diskussion, bedankte sich bei den Referenten sowie für die Beiträge aus dem Plenum und überließ Herrn Prof. Gellert das Schlusswort.

Schlusswort

Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert
Vorsitzender des Europäischen Forums für Außenwirtschaft,
Verbrauchssteuern und Zölle e.V. (EFA), Münster

Sehr geehrte Damen und Herren,

Sie wissen ja, dass jeder Mensch ein Lieblingszitat hat. Mein Lieblingszitat ist von Henry Ford, der einmal gesagt hat „Zusammenkommen ist ein Beginn, Zusammenbleiben ein Fortschritt, Zusammenarbeiten ein Erfolg“. Dieses Zitat deckt sich meines Erachtens vollständig mit unserem Forumsgedanken.

Der diesjährige Zollrechtstag ist ein Meilenstein in der Geschichte der Zollrechtstage gewesen. Wir haben 25 Zollrechtstage gemeinsam erlebt und ich bin überzeugt, dass der Forumsgedanke uns auch noch die weiteren 25 leitet.

Ein Teil des Forums ist der Wissenschaftliche Beirat. Und da freue ich mich, Ihnen eine weitere Änderung bekanntgeben zu können:

Der Vorstand hat einstimmig beschlossen, den Vorsitzenden Richter am FG Düsseldorf, Dr. Klaus Deimel, in den Beirat aufzunehmen.

In diesen zwei Tagen, meine sehr verehrten Damen und Herren, haben sich Vertreter aus Verwaltung, Justiz, den rechtsberatenden Berufen und der Wirtschaft getroffen, haben diskutiert, neue Kontakte geknüpft oder alte Kontakte verfestigt. Wir alle haben im Rahmen von Diskussionen und Vorträgen zusammengearbeitet und versucht, zu aktuellen Problemen Lösungen zu finden. Dies macht den Erfolg unserer Zollrechtstage aus. Und es lässt mich optimistisch in die Zukunft sehen, dass wir auch in Zukunft dem Motto von Henry Ford entsprechen.

Aber wir haben nicht nur gearbeitet. Bonn war ein exzellenter Tagungsort und zeigte sich von seiner besten Seite, selbst vom Wetter her, das gegen Abend, rechtzeitig zur Schifffahrt auf dem Rhein, wesentlich besser wurde – so wie bestellt.

Im Umfeld der Tagung konnten wir Kulturelles sowie Musik und Kulinarisches genießen. Für die umsichtige Fürsorge, Hilfestellung und Gastfreundschaft einschließlich des Empfangs in der Godesberger Redoute danke ich herzlich.

Lassen Sie mich am Ende dieser Veranstaltung aber auch einen Dank aussprechen an alle, die zum Gelingen beigetragen haben: den Vortragenden und den Leitern der Diskussionsrunden, aber auch den vielen unsichtbaren guten Geistern, die sozusagen hinter den Kulissen alles bestens organisiert haben. Dafür gilt mein besonderer Dank Herrn von Eichel-Streiber und seinem Team.

Bedanken möchte ich mich aber auch bei den Übersetzern und Dolmetschern, die in hervorragender Weise dafür gesorgt haben, dass auch unsere Teilnehmerinnen und Teilnehmer aus dem nicht deutschsprachigen Raum den Beiträgen und Diskussionen folgen konnten.

Damit die Veranstaltung der Nachwelt in Erinnerung bleibt, gibt es natürlich auch wieder einen Tagungsband unter der Leitung von Frau Koszinowski.

Liebe Teilnehmerinnen und Teilnehmer des diesjährigen Zollrechtstags ich möchte mich noch einmal für Ihr Kommen bedanken.

Ich wünsche Ihnen eine gute Heimreise oder, falls Sie noch die Schönheiten der Stadt Bonn genießen möchten, ein schönes Wochenende hier in Bonn und sage auf Wiedersehen in Esslingen im nächsten Jahr Ende Juni.

Vielen Dank!

Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchssteuern und Zoll e.V. (EFA)

**European Forum for External Trade, Excise and Customs
– Chronik und Informationen –**

Zur Geschichte

Am 5.1.1988 wurde die Deutsche Zolljuristische Vereinigung e.V. (DZV) gegründet. Ziel war und ist, über die in der Praxis vor allem zwischen Wirtschaft und Verwaltung häufig anzutreffende Frontenbildung hinweg ein Forum für den wissenschaftlichen Gedanken- und praktischen Erfahrungsaustausch zu schaffen. Von Beginn an strebt die Vereinigung das Gespräch zwischen allen an Fragen des grenzüberschreitenden Warenverkehrs Interessierten an. Die Satzung erwähnt namentlich die Berufsgruppen der in der Gesetzgebung, der Verwaltung, der Gerichtsbarkeit, den freien Berufen und der Forschung und Lehre tätigen Personen.

Entsprechend vielfältig sind die Themen, denen man sich in den letzten 25 Jahren zugewandt hat. Dabei haben immer wieder die aktuelle Entwicklung des europäischen Zollrechts auf dem Weg zum Zollkodex und seine Anwendung, die Harmonisierung des Verbrauchssteuerrechts, das Bemühen der Europäischen Union um die Angleichung der Exportkontrollen, die Erweiterung der EU und der Europäische Binnenmarkt im Mittelpunkt der unterschiedlichen Projekte gestanden.

Die Hinwendung zu Europa und die Erkenntnis, dass mit dem Begriff Zollrecht die Vielfalt der angesprochenen Rechtsgebiete nur unzureichend wiedergegeben wird, hat dazu geführt, dass am 21.6.1995 anlässlich des 7. Deutschen Zollrechtstages in Dresden eine Namensänderung erfolgte. Die DZV nannte sich um in „Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchssteuern und Zoll e.V.“, European Forum for External Trade, Excise and Customs. Momentan gehören über 290 Mitglieder dem EFA an.

Zollrechtstage

Ein Hauptanliegen des Forums ist, einmal jährlich einen besonderen Diskussionsrahmen zu bieten, um die beschriebenen Ziele zu fördern und die Rechtsentwicklung zeitnah, praxisorientiert und kritisch zu begleiten. Herzstück dieser Aktivitäten ist der „Europäische Zollrechtstag“, der zuletzt von 280 Teilnehmern aus 13 Ländern besucht wurde. Seit 1989 haben 25 Zollrechtstage stattgefunden. Die dabei gehaltenen Vorträge und die entsprechenden Diskussionsberichte wurden zunächst in der „Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern“ (ZfZ) und der „Außenwirtschaftliche Praxis“ (AW-Prax) dokumentiert. Seit 1996 erscheint neben den Tagungsberichten in verschiedenen Fachzeit-

schriften ein besonderer Tagungsband – bis zum 13. Europäischen Zollrechtstag im Bundesanzeiger Verlag. Erstmals wurde der Tagungsband zum 14. Europäischen Zollrechtstag in der verbandseigenen „EFA-Schriftenreihe“ im Mendel Verlag publiziert.

Im Einzelnen fanden bislang folgende Zollrechtstage statt:

- Münster 1989 „Zoll- und Verbrauchsteuerrecht auf dem Weg zum Binnenmarkt 1992“, ZfZ-Sonderheft 1989
- Gelsenkirchen 1990 „Außenwirtschaftsrecht und Probleme des innerdeutschen Handels“, ZfZ 1990, S. 194ff.
- Hamburg 1991 „Europäisches Zollrecht im Wandel“, ZfZ 1991, S. 194ff.
- Berlin 1992 „Verbote und Beschränkungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Harmonisierung der Verbrauchsteuern“, ZfZ 1992, S. 194ff.
- München 1993 „Europäischer Wirtschaftsraum und Binnenmarkt“, ZfZ 1993, S. 290ff.
- Münster 1994 „Steuern und Wirtschaft in Europa“, gemeinsame Veranstaltung mit der Universität Münster anlässlich des 60-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht, Birk/Ehlers, Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995; ZfZ 1994, S. 258ff.
- Dresden 1995 „Zoll auf dem Weg ins Jahr 2000“, AW-Prax 1995, S. 278ff.; ZfZ 1995, S. 259ff.
- Wien 1996 „Hemmnisse und Sanktionen in der EU“, Tagungsband zusammengestellt von Henke, Köln 1996; AW-Prax 1996, S. 317ff.; ZfZ 1996, S. 369ff.
- Nürnberg 1997 „Vertrauensschutz in der Europäischen Union“, Tagungsband zusammengestellt von Henke, Köln 1997; AW-Prax 1997 S. 409ff. und AW-Prax 1998, S. 24ff.; ZfZ 1997, S. 278ff.
- Bremen 1998 „5 Jahre Binnenmarkt – Eine Zwischenbilanz“, Tagungsband zusammengestellt von Ulrich, Köln 1999, AW-Prax 1998, S. 419 und AW-Prax 1999, S. 20; ZfZ 1999, S. 1ff.
- Mannheim 1999 „Kontrollen – ATLAS – Risikoanalyse“, Tagungsband zusammengestellt von Henke, Köln 2000; AW-Prax 1999, S. 373ff., S. 406ff.; ZfZ 2000, S. 50ff.
- Salzburg 2000 „Erweiterung der Europäischen Union – Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung – Entwicklung der Öko-/Energiesteuern“, Tagungsband zusammengestellt von Henke, Köln 2000; AW-Prax 2000, S. 349ff.; ZfZ 2000, S. 364ff.
- Köln 2001 „E-Commerce und Informatikverfahren im Außenhandel“, Tagungsband, zusammengestellt von Henke, Köln 2002; AW-Prax 2001, S. 93ff.; ZfZ 2001, S. 362ff.
- Basel 2002 „Beförderungen – Präferenzen – Trade Facilitation“, Tagungsband, hrsg. von Henke, Aachen 2003; AW-Prax 2002, S. 293ff.; ZfZ 2002, S. 407ff.
- Berlin 2003 „10 Jahre Binnenmarkt – EU-Erweiterung – eCustoms (The Internal Market: 10 Years On – EU Enlargement – eCustoms)“, Tagungsband, hrsg. von Henke, Witten 2003; AW-Prax 2003, S. 341ff.; ZfZ 2003, S. 402ff.

- Graz 2004 „EU-Erweiterung in der Praxis – Internationales Risikomanagement (EU Enlargement in Practice – International Risk Management; L'élargissement de l'UE en pratique – La gestion internationale de risques)“, Tagungsband, hrsg. von Henke, Witten 2004; AW-Prax 2004, S. 339; ZfZ 2005, S. 8ff., 42ff.
- Bonn 2005 „Partnerschaft oder Subordination? – Das Verhältnis von Wirtschaft und Zoll nach dem modernisierten Zollkodex“, Tagungsband, hrsg. von Henke, Witten 2005; AW-Prax 2005, S. 327ff.; ZfZ 2005, S. 297ff. (Teil I), S. 331ff. (Teil II)
- Esslingen 2006 „Neue Chancen und Risiken für die europäische Wirtschaft – Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter/Zoll und Umsatzsteuer/Neues Energiesteuergesetz/Neuer Präferenzursprung“, Tagungsband, hrsg. von Henke, Witten 2007; AW-Prax 2006, S. 327ff., S. 374ff.; ZfZ 2006, S. 280ff.
- Hamburg 2007 „Zoll im Wandel vom Abgaben- zum Sicherheitsrecht? – Erfahrungen mit dem neuen Energiesteuergesetz“, Tagungsband, hrsg. von Henke und Gellert, Witten 2007; AW-Prax 2007, S. 332ff., S. 369ff.; ZfZ 2007, S. 260ff.
- Luxemburg 2008 „40 Jahre Zollunion in Europa“, Tagungsband, hrsg. von Gellert, Witten 2008; AW-Prax 2008, S. 330ff., S. 377ff.; ZfZ 2008, S. 197ff.
- Linz 2009 „Zollunion und e-Government“, Tagungsband, hrsg. von Gellert, Witten 2009; AW-Prax 2009, S. 393ff.; ZfZ 2009, S. 197ff.
- Düsseldorf 2010 „Dialog zwischen Zoll und Wirtschaft“, Tagungsband, hrsg. von Gellert, Witten 2010; AW-Prax 2010, S. 291; ZfZ 2010, S. 204ff.
- Schaffhausen 2011 „Sicherheit und Freihandel“, Tagungsband, hrsg. von Gellert, Witten 2011; AW-Prax 2011, S. 293
- Erfurt 2012 „Grenzerfahrung in der Europäischen Union“, Tagungsband, hrsg. von Koszinowski, Witten 2013; AW-Prax 2012, S. 373ff.
- Bonn 2013 „20 Jahre Binnenmarkt Fortschritt oder Stagnation“, Tagungsband, hrsg. von Koszinowski, Witten 2014; AW-Prax 2013, S. 287ff.; ZfZ 2013, S. 141ff.

Vortragsveranstaltungen

Zwischen den Zollrechtstagen finden regelmäßig Vortragsveranstaltungen in Münster statt, zumeist in Zusammenarbeit mit dem Institut für Steuerrecht der Universität Münster und dem Fachbereich Finanzen der Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung.

Außenwirtschaftsrechtstage

Seit 1996 findet darüber hinaus jährlich ein Außenwirtschaftsrechtstag in Münster statt. Er wird veranstaltet in Zusammenarbeit mit dem Zentrum für Außenwirtschaftsrecht e.V. (ZAR) am Institut für öffentliches Wirtschaftsrecht der Universität Münster.

Kooperation in Europa

Das EFA hat die auf den deutschsprachigen Raum begrenzten Tätigkeiten erweitert, indem es Kontakte zu vergleichbaren Organisationen im europäischen Ausland knüpfte. Mit der französischen Vereinigung ODASCE besteht seit 1999 ein Kooperationsabkommen. Mit der britischen Organisation SITPRO wurden bis zu deren Auflösung rege Kontakte gepflegt. Die drei Vereinigungen sind seit 2004 gemeinsam unter dem Namen Dumesne Group aufgetreten. 2008 hat sich die niederländische Organisation EVO dieser Gruppe angeschlossen.

Elektronisches Forum: Die Mailing-Liste „EFA-L“

Seit 1998 bietet EFA seinen Mitgliedern ein neues Forum des Gedanken- und Informationsaustauschs an, die Mailing-Liste „EFA-L“. Über diese Liste können EFA-Mitglieder mittels E-Mail allen eingeschriebenen EFA-Mitgliedern Nachrichten und Informationen zukommen lassen oder aktuelle Fragen diskutieren.

EFA-Schriftenreihe

Wissenschaftliche Literatur zum Außenwirtschafts-, Verbrauchsteuer- und Zollrecht aus der EFA-Schriftenreihe ist zum kostenlosen Download als PDF-Datei unter www.efaschriften.de zugänglich. Die EFA-Schriftenreihe aus dem Mendel Verlag kann auch in Printversion bezogen werden; senden Sie Ihre Bestellung an efa@uni-muenster.de.

Wissenschaftlicher Beirat und Vorstand

Kennzeichnend für die Vereinigung ist die von Anfang an gute Zusammenarbeit zwischen Vorstand und Beirat. Während ersterer auch aus arbeitstechnischen Gründen einen Schwerpunkt in Münster hat, spiegelt sich im Beirat die Vielfalt der angesprochenen Berufsgruppen wider.

Wissenschaftlicher Beirat

- Prof. Dr. Hans Michael Wolfgang (Vorsitzender), Münster
- Prof. Dr. Isabell Halla-Heißen, Münster
- Serge Gummy, Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern
- Prof. Dr. Walter Summersberger, Johannes-Kepler-Universität Linz
- Dr. Hans-Joachim Prieß, LL.M., Rechtsanwalt, Berlin
- Rudolf Erb, Abteilungsdirektor, BFD Nord, Hamburg
- Christoph B. Wolf, Rechtsanwalt, Deutscher Industrie- und Handelskammertag, Berlin

- Knut Milewski, Fa. Bayer, Leverkusen
- Prof. Dr. Peter Witte, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Matthias Bongartz, Regierungsdirektor, Münster
- Rainer Ehmcke, Ministerialrat a.D., Bonn
- Dr. Klaus-Peter Müller-Eiselt, Vors. Richter am BFH i.R., München
- Dr. Albert Beermann, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs i.R., München
- Reinhard Fischer, Deutsche Post World Net, Bonn
- Dr. Christian Haid, Wirtschaftskammer Steiermark, Graz
- Wolfgang Hix, Direktor bei der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, Offenbach
- Prof. Dr. Achim Rogmann, Ostfalia Hochschule für angewandte Wissenschaften, Wolfenbüttel

Vorstand

- Prof Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert (Vorsitzender), Münster
- Gerda Koszinowski, Ltd. Regierungsdirektorin (stellv. Vorsitzende), Erfurt
- Dr. Thomas Weiss, Rechtsanwalt (stellv. Vorsitzender), Münster
- Prof Dr. Sandra Rinnert (Schatzmeisterin), Münster
- Dr. Lothar Harings, Rechtsanwalt, Hamburg
- Prof. Dr. Harald Jatzke, Richter am BFH, München
- Petra Herrmann, Fa. Panasonic, Hamburg
- Frank Görtz, Fa. Lufthansa Technik und Logistik, Hamburg

Informationen

Eine Kontaktaufnahme zum EFA kann über die Geschäftsstelle erfolgen. Sie liefert Informationen, Satzung, Mitgliederverzeichnis und Sonstiges. Die Forumsmitglieder werden durch regelmäßige Rundbriefe über die aktuellen Aktivitäten auf dem Laufenden gehalten. Sie erhalten den Tagungsband und als Leser der AW-Prax monatlich Nachrichten, Meinungen, Aktuelles. EFA-Mitglieder haben Zugang zur Mailing-Liste „EFA-L“.

Geschäftsstelle

Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.
Institut für Steuerrecht
Universitätsstr. 14-16
48143 Münster

Telefon: +49 251 8321100

Telefax: +49 251 8321102

E-Mail: office@efa-muenster.de

Internet: www.efa-muenster.de

Der elektronische Zollkodex mit Zollkodex-DVO

bearbeitet von Dipl.-Finanzwirt Markus Böhne
und der Außenwirtschaftsredaktion des Mendel Verlags

Diese elektronische Arbeitshilfe ermöglicht es, das umfangreiche Regelwerk des Zollrechts einfach zu handhaben. Neben dem Zollkodex (ZK) und der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) enthält sie eine Einführung in das europäische Zollrecht sowie die jeweils aktuellen Fassungen von ZollbefreiungsVO, FristenVO, ZollVG und ZollV sowie Leitlinien der Kommission zu Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, Besonderer Verwendung, Erstattung/Erlass, zum zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) und zu Ausfuhr und Ausgang von Waren. Auch der in Teilen bereits am 30.10.2013 in Kraft getretene Zollkodex der Union (UZK), der den Modernisierten Zollkodex (MZK) ersetzt hat, ist in der Publikation enthalten. In der Publikation findet sich weiterhin eine Entsprechungstabelle mit den Korrelationen der Artikel aus dem ZK zu denen des UZK.

Durchgehend eingesetzte Marginalien verknüpfen jeden Artikel des Zollkodex mit den entsprechenden Fundstellen in der Durchführungsverordnung und geben weiterführende Hinweise. Diese bewährte Systematik von Verknüpfungen und Sprungstellen findet sich auch in der ZK-DVO und den nationalen Gesetzen. Die einzelnen Artikel von ZK und ZK-DVO sind mit Überschriften versehen, um die Handhabung zu erleichtern.

Der besonders schnelle Aktualisierungsservice des bewährten Standardwerks „Der elektronische Zollkodex mit Zollkodex-DVO“ hilft, immer auf dem geltenden Rechtsstand zu bleiben. Änderungen in den betroffenen gesetzlichen Grundlagen werden kurzfristig im Werk umgesetzt, um die stetige Aktualität zu gewährleisten. Sie arbeiten dadurch jederzeit mit einer verlässlichen Fassung von ZK und ZK-DVO und flankierenden Bestimmungen.

Der Zollkodex mit Zollkodex-DVO ist als CD-ROM-Version und als Druckwerk erhältlich.



Mendel Verlag GmbH & Co. KG
Gerichtsstr. 42, 58452 Witten
Tel.: +49 2302 202930
Fax: +49 2302 2029311
E-Mail: info@mendel-verlag.de
Internet: www.mendel-verlag.de

Weitere Informationen, Leseproben,
Demos und Preise im Internet unter
www.mendel-verlag.de/zollkodex

MendelContent

Aufgrund unserer umfangreichen Datenbanken außenwirtschaftlicher Informationen bieten wir unterschiedliche Formen von Data Content an. Unser Portfolio umfasst vor allem internationale **Waren- und Zolltarifnomenklaturen** sowie **tarifäre Maßnahmen von Drittstaaten**. Darüber hinaus verfügen wir aber auch über Content zu **nichttarifären Maßnahmen** vieler Bestimmungsländer, zu Fragestellungen des **präferentiellen und nichtpräferentiellen Ursprungs** sowie zur **Exportkontrolle**.

Unsere Zolltarifdatenbanken für über 150 Länder werden redaktionell integriert und konsolidiert und besitzen in der Verbindung von Qualität und Quantität ein Alleinstellungsmerkmal. Sie zeichnen sich durch regelmäßige Aktualisierungen sowie eine herausragende Integrationstiefe aus, die auch die bei der Einfuhr erhobenen Steuern und Nebenabgaben umfasst.

Der entsprechende Data Content kann in beliebigen Formaten aufbereitet werden, sei es in klassischen offenen Dateiformaten, für spezifische Schnittstellen oder für Schnittstellen von bekannten Softwareanbietern, aber auch für Nischenlösungen sind Anpassungen machbar. Eine Bereitstellung von Data Content ist sowohl für firmeninterne Anwendungen als auch für Online-Angebote möglich.

Zur Verwendung in Ihren Systemen liefern und aktualisieren wir:

- ✓ Warennummern und -beschreibungen
- ✓ Tarifäre Maßnahmen
- ✓ Einfuhrnebenabgaben
- ✓ Nichttarifäre Maßnahmen
- ✓ Ursprungsregeln
- ✓ Exportkontrollrechtliche Regelungen
- ✓ Sanktionslisten

```

</data>
countryId="XX" version=
</body> version="1.0"encoding="UTF-8">
<?xml<commodity"1.0"
id="000000000003">
encoding="UTF-8"
<description>

```

<commodity <?xml
<text lng="EN">Live bovine animals:</text>
<code codeId="0102210000" sort="0">010221</code>
version="1.0"encoding="UTF-8"?>
version=

Die Inhalte: Unser Baukastensystem

Wenn Sie eine Vielzahl von Produkten in ein Land verbringen, ist die vollständige Nomenklatur dieses Landes mit den für Sie relevanten Maßnahmen sinnvoll. Exportieren Sie eine bestimmte Produktgruppe, z.B. Textilien des Abschnitts XI, in eine Reihe von Bestimmungsländern, brauchen Sie die Kapitel 50-63 für diese Staaten. Vermarkten Sie ein Produkt in fast allen Ländern, ist eine (Unter-)Position weltweit für Sie von Interesse. Wenn Sie Maschinen exportieren, benötigen Sie keine Informationen für Schweinehälften und umgekehrt – und bei uns bezahlen Sie auch nicht dafür. Natürlich können Sie aber in jedem Fall auch die vollständigen Grundnomenklaturen hinterlegen, um alle möglichen Waren einreihen zu können.

Die Aktualisierungen: Flexibel nach Ihren Bedürfnissen

Sie kalkulieren einmal jährlich Ihre Preise auf Exportmärkten – dann ist dieser Turnus sinnvoll für Sie. Sie wollen vierteljährlich wissen, ob sich Gegebenheiten geändert haben, oder überprüfen Ihre Lieferkette gar auf monatlicher Basis? Oder wollen Sie Updates immer dann, wenn sich etwas geändert hat? Gerne stimmen wir eine passende Lieferplanung mit Ihnen ab.

MendelResearch

MendelResearch bedeutet für unsere Kunden die passende Antwort auf eine konkrete Fragestellung. Je nach Art der Anfrage und des Recherchegegenstands suchen wir die beste Lösung für die Zusammenstellung von Informationen oder Daten. Ergebnisse können somit in individuell aufbereiteten, aus unseren Publikationen und Informationsressourcen zusammengestellten Dossiers, Tabellen und Matrizen geliefert werden. Aber auch Lieferungen in offenen Formaten, die für bestehende Schnittstellen nutzbar gemacht werden können, sind realisierbar.

Individuelle Zusammenstellungen können für einzelne Länder oder aber auch länderübergreifend erfolgen und sowohl Einzelinformationen als auch eine Vielzahl an Informationen umfassen. Selbstverständlich sind auf Wunsch auch regelmäßige Aktualisierungen der Grundinformationen möglich.

FOREIGN TRADE Bestens informiert



Kurzbeschreibung

FOREIGN TRADE ist das unabhängige Fachmagazin für die Außenwirtschaft. Auf ca. 64 Seiten in hochwertiger Aufmachung hebt sich FOREIGN TRADE nicht nur optisch von der bekannten Fachpresse ab. FOREIGN TRADE bringt komplexe Sachverhalte klar und prägnant auf den Punkt. Außenwirtschaft wird hier von Machern und Entscheidern diskutiert. Wechselnde Autoren aus der „Szene“, jeweils Experten auf ihrem Gebiet, spiegeln die Dynamik einer starken Exportwirtschaft wider.

Kooperationspartner

FOREIGN TRADE erscheint in Kooperation mit der Aussenwirtschaftsrunde e.V. – dem größten und am schnellsten wachsenden deutschsprachigen Forum für Praktiker in Außenhandel, Verbrauchsteuern und Zoll. Der Redaktionsbeirat setzt sich aus Mitgliedern der Aussenwirtschaftsrunde zusammen, auch Vorstand und Fachkoordinatoren sind vertreten. Die spezielle Sichtweise der Aussenwirtschaftsrunde macht ihren Erfolg aus, diese ist auch Leitgedanke von FOREIGN TRADE.

Zielgruppe

FOREIGN TRADE ist jedem zu empfehlen, der durch effektiv genutzte Zeit außenwirtschaftlich am Ball bleiben will. Wichtige News, Updates und Hintergründe – quartalsweise – nicht mehr, nicht weniger.