

Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel

**Tagungsband des
26. Europäischen Zollrechtstags
des EFA am 26. und 27. Juni 2014
in Esslingen**

herausgegeben von Gerda Koszinowski

Mendel Verlag



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

Band 55

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 978-3-943011-19-7

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

© 2015 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 Zoll e.V. (EFA), Münster	
Warum 3D-Druck und Cloud die Außenwirtschaft verändern werden	9
Dr. Ulrich Lison, Portfoliomanager, Mitglied der Geschäftsleitung, AEB GmbH, Stuttgart	
The Union Customs Code and Developments in International Trade	13
Jean-Michel Grave, Head of Unit, TAXUD, European Commission, Brussels	
Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex	17
Prof. Dr. jur. Peter Witte, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster	
Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände versus Sanktionen nach dem Unionszollkodex	25
Dr. Thomas Möller, Oberregierungsrat, Hauptzollamt Osnabrück	
Podiumsdiskussion	29
Moderation: Prof. Dr. Frauke Schulmeister, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	

Erfahrung mit der Eurasischen Zollunion	33
Prof. Dr. Sailaubek Tynyschbekovich Alibekov, Ablai Khan Universität für internationale Beziehungen und Weltsprachen Almaty, Kasachstan	
Verhandlungen über das Freihandelsabkommen EU – USA (TTIP)	37
Bryce Blegen, CEO, Trusted Trade Alliance LLC	
The Rules of Origin of the EU FTAS: Future Lines	45
Isabel García Catalán, European Commission, DG TRADE	
Freihandelsabkommen Schweiz – China Zölle und Ursprungsregeln	61
Meinrad Müller, Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern	
Das „Wunder von Bali“ Zum neuen WTO-Abkommen über Handelserleichterungen	65
Regierungsdirektor Dr. Hasso Rieck LL.M. und Oberamtsrat Heinz-Jürgen Zilg	
Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Energie- und Stromsteuerrecht	77
Prof. Dr. Harald Jatzke, Richter am Bundesfinanzhof, München	
Aktuelle Rechtsentwicklungen im Energiesteuerrecht	89
RA Dr. Karen Möhlenkamp, Geschäftsführende Partnerin der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH	
Podiumsdiskussion	99
Moderation: RD Matthias Bongartz, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	

Nomenklaturdefizite im Zolltarifrecht und ihre Folgen für die Praxis	105
Prof. a.D. Dr. sc. Jürgen Bleihauer, Kloser Lehnin	
Die Bedeutung von Transferpreisen im Zollwertrecht	113
Dipl.-Finanzwirt Stefan Vonderbank, Leiter der Bundesstelle Zollwert, Hauptzollamt Köln	
Die Bedeutung von Transferpreisen im Zollwertrecht – Darstellung aus Sicht der Wirtschaft	125
Christian Rost, BASF SE, Ludwigshafen	
Podiumsdiskussion	135
Moderation: Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang, Westfälische Wilhelms-Universität, 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 26. Zollrechtstag in Esslingen, einer Stadt, die schon einmal in herausragender Weise Gastgeber unseres Zollrechtstags gewesen ist. Wir sind gerne wieder hierher zurückgekommen und ich freue mich, Sie alle wieder in großer Zahl begrüßen zu dürfen.

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 Verwaltung lebt. Und sie lebt durch die Teilnehmerinnen und Teilnehmer – in diesem Jahr haben wir gut 300 Teilnehmer aus 11 Ländern.

Dass wir heute hier sind, verdanken wir vor allem der Unterstützung durch die Firma AEB und insbesondere Herrn Dr. Lison, der Sie im Anschluss noch begrüßen wird.

Meine sehr verehrten Damen und Herren, unser Rahmenthema der diesjährigen Konferenz ist der Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel. 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 oder mit dem Panel, geben und ich lade bereits jetzt zu lebhaften Diskussionen ein.

Ich freue mich, die Referenten aus dem In- und Ausland zu begrüßen. Ich bedanke mich schon jetzt für Ihre Vorträge, und dass Sie uns an Ihren Gedanken teilhaben lassen.

Zahlreiche Vertreter aus Nah und Fern sind nach Esslingen angereist. 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 26. Zollrechtstag in Esslingen.

Leider kann ich nicht jeden individuell begrüßen. Ich erlaube mir daher, repräsentativ vorzugehen.

Die Vertreter der Europäischen Kommission, die heute für die Präsentation der europäischen Sichtweise eingeplant waren, haben es aufgrund von Streiks in Brüssel leider

nicht rechtzeitig zu unserer Tagung schaffen können. Sie werden vertreten von Herrn Michael Lux, der versuchen wird ihre Vorträge bestmöglich für Sie zusammenzufassen.

Weitere ausländische Gäste, die ich besonders begrüßen möchte, sind Mr. Bryce Blegen von der Trusted Trade Alliance aus den Vereinigten Staaten sowie Prof. Tynyschbekovich Alibekov aus Kasachstan. Vielen Dank, dass Sie die Strapazen der langen Reise nicht gescheut haben.

Auch die Zollverwaltungen von Österreich und der Schweiz sind in diesem Jahr wieder zahlreich vertreten. Ich grüße Herrn Müller von der eidgenössischen Oberzolldirektion aus der Schweiz und aus der deutschen Verwaltung die Herren Rieck und Zilg vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie.

Insbesondere möchte ich die Damen und Herren BFD-Präsidenten sowie zahlreiche Kollegen aus der deutschen Zollverwaltung 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 der beratenden Berufe 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 Zollrechtstag 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 Esslingen gekommen sind. Last but not least möchte ich den Präsidenten von EUROPRO, Godfried Smit, begrüßen.

Meine sehr verehrten Damen und Herren, kein Zollrechtstag ist ohne ideelle und finanzielle Unterstützung möglich. Daher gilt mein besonderer Dank unseren Partnern und Sponsoren, allen voran der Firma AEB sowie der AWA, dem Bundesanzeiger-Verlag, der Firma dbH Logistics, der Hamburger Zollakademie, der Kanzlei Rechtsanwälte U. Möhlenhoff und der Firma MIC. Unser Medienpartner ist auch in diesem Jahr der Mendel Verlag. 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!

Warum 3D-Druck und Cloud die Außenwirtschaft verändern werden

Dr. Ulrich Lison

Portfoliomanager, Mitglied der Geschäftsleitung, AEB GmbH, Stuttgart

Was versteht man unter 3D-Druck?

Die 3D-Drucktechnologie ist eine faszinierende Technologie. Sie ermöglicht es, beinahe jede geometrische Form herzustellen. Diese sind dabei meist leichter als traditionell gefertigte Komponenten. Dazu tragen 3D-Drucker Kunststoff, Kunstharze, Metalle, Keramiken oder Gips Schicht für Schicht auf. Auch wenn die Technologie noch in den Anfängen steckt, sind die Potenziale schnell erkennbar:

- 3D-Druck ermöglicht die Herstellung individualisierter Produkte.
- 3D-Druck ermöglicht eine dezentrale Produktion in der Nähe oder direkt beim Verbraucher. Das spart Transportkosten und Aufwände für die Logistik insgesamt.
- Die Drucktechnologie eignet sich auch für die Herstellung von Produkten in geringer Losgröße oder Kleinserien und auch für die Herstellung der dazu benötigten Gussformen. Es entsteht kein bzw. kaum Abfall.
- 3D-Druck ermöglicht den Bau leichter Komponenten und reduziert damit die CO₂-Emissionen.
- In Zukunft könnten Ersatzteile nach Bedarf ausgedruckt werden und müssen nicht jahrelang gelagert werden. Das spart Lagerfläche und Ressourcen.
- Hochpreisige Länder könnten durch den 3D-Druck in der Lage sein, die Produktion aus Billiglohnländern zurückzuholen.
- Durch die Übertragung von digitalen Bauplänen und die Produktion vor Ort werden keine Zollabgaben fällig.

Diese Liste ließe sich noch erweitern, aber spätestens an dieser Stelle stellen sich 2 zentrale Fragen. Welche logistischen Auswirkungen hat diese Technologie und welche Konsequenzen ergeben sich daraus insbesondere für das Zollrecht? Bezüglich der Warenströme besteht die Vermutung, dass ein Teil der heutigen, physischen Warenströme durch den 3D-Druck substituiert wird. Dies erscheint durchaus plausibel, da Gegenstände nun elektronisch „hergestellt“ werden können, indem Produkte nur noch auf Basis von Vormaterialien/Rohwaren dezentral ausgedruckt, also produziert werden. Um das zu ermöglichen, war eine wichtige Entwicklung erforderlich: das Cloud Computing. Darunter versteht man „den Ansatz, abstrahierte IT-Infrastrukturen (z.B. Rechenkapazität, Datenspeicher, Netzwerkkapazitäten oder auch fertige Software) dynamisch an den Be-

darf angepasst über ein Netzwerk zur Verfügung zu stellen“ (vgl. Wikipedia: Cloud Computing). Dem Nutzer werden also gemeinsam nutzbare und flexibel skalierbare IT-Leistungen über Netze bereitgestellt. Da die Form der Bereitstellung von IT-Ressourcen fern, verhüllt und auch intransparent erscheint, hat sich der Begriff „Cloud“ etabliert.

Terminologische und strukturbildende Aspekte von Cloud Computing ließen sich mit Begriffen wie Application Service Providing (ASP), Hosting, Clearing, Public/Hybrid/Private Cloud weiter verfeinern und abgrenzen. Im Außenwirtschaftsbereich ist der Einstieg in das Thema „Cloud“, ohne dass dies seinerzeit so benannt wurde, mit der Implementierung des ATLAS-Systems erfolgt. Viele Unternehmen gingen dazu über, ATLAS-Anwendungen komplett oder teilweise bei einem IT-Dienstleister zu betreiben.

3D-Druck + Cloud = Dynamit?

Die Vorstellung, dass in den kommenden Jahren vermehrt Baupläne digital um die Welt geschickt werden und die Produkte in der Nähe des Verbrauchers ausgedruckt werden, wirft weitere Fragen auf. Wenn es kein physisches Überschreiten einer Grenze mehr gibt, bleibt auch der Zoll außen vor. Der Wegfall von Importzöllen ist nur eine von mehreren Folgen. Es steht auch die Frage im Raum, wie ein Risikomanagement erfolgen kann, wenn Gegenstände elektronisch übertragen werden. Auch wenn klar ist, dass der 3D-Druck nicht in der Lage sein wird, alles zu ersetzen, was heute nach Europa importiert wird: Die Digitalisierung des Warenverkehrs wird unser Verständnis von Waren verändern.

Um es deutlich auszusprechen: Den Zoll interessiert das Thema 3D-Druck und Cloud de facto nicht, da das Zollrecht immaterielle Warenbewegungen grundsätzlich nicht kennt. Insofern ist alles geregelt. Diese Sichtweise kann in Zukunft so nicht mehr Bestand haben. Mit dem Datentransfer in der Cloud verbindet man heute, dass die übermittelten Informationen auch immateriell bleiben, wie dies z.B. bei der Übertragung von Dateien oder dem Streamen von Musik der Fall ist. Mit dem 3D-Druck wird sich dies aber radikal ändern, wenn über die Cloud auch materielle Waren übertragen werden können. Die Wertschöpfung findet in der Cloud statt. Wenn ein Ersatzteil aus Kunststoff in Indien konzipiert und entworfen wird und damit beispielsweise 80% der Wertschöpfung erfolgt ist, die Druckdatei über die Cloud „importiert“ wird, um dann hier in der EU das Fertigteil auszudrucken, dann stellt sich die Frage, ob sich der Zoll mit dem Thema Cloud nicht umfassender auseinandersetzen muss. Will man solche Warenbewegungen weiterhin „ausblenden“? Soll bei der Abgabenerhebung auf weite Teile der Wertschöpfung verzichtet werden, wenn die Konzeption im Ausland erfolgt? Wenn der Zoll bei immateriellen Warenbewegungen keine Überwachungsfunktion ausübt, werden Warenkontrollen und Risikoanalyse nahezu komplett ausgehebelt. Darauf muss eine Antwort gefunden werden!

Dem Zollrecht ist an dieser Stelle kein Vorwurf zu machen: Als die Grundzüge des Rechts konzipiert wurde, kannte man ja die Möglichkeiten eines 3D-Drucks im Zusammenspiel

mit der Cloud-Technologie nicht, insofern bestand kein Handlungsbedarf. Das hat sich nun geändert.

Wo uns diese Entwicklungen hinführen werden, ist noch nicht absehbar. Mit steigendem Volumen werden die aufgeworfenen Fragen aber virulenter. Die materielle Welt wird durch Cloud-Services immateriell und kann an beliebigen Stellen weltweit wieder materialisiert werden. Die Zollverwaltung könnte zu dem Ergebnis kommen, dass die Verantwortung bezüglich der Überwachung und Erfassung immaterieller Gütereinfuhren in die Unternehmen verlagert wird, in Anlehnung an die Exportkontrolle. Gegebenenfalls könnte man die Übermittlung von immateriellen Warenbewegungen über die Cloud auch an den Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten, dem AEO, knüpfen. Oder man schafft gar ein neues Konzept: den virtuellen Wirtschaftsbeteiligten. Oder, ganz anders gedacht: Man kapituliert vor der Überwachung von cloudbasierten Transfers und sieht darin eine Art Einstieg in ein völlig offenes, supranationales, netzbasierendes Freihandelsabkommen – ohne Beschränkungen, ohne Reglementierungen.

Fazit

Die Cloud ist in den Unternehmen längst angekommen. Das Thema 3D-Druck befindet sich mitten in einem Innovationshype. Kombiniert man beide Themen, entsteht etwas Neues, das unsere Welt verändern wird. Mit dem 3D-Druck entstehen Werte im Netz, die beliebig übertragen werden. Materielle Werte können immateriell, elektronisch übertragen werden. Wertschöpfung findet in der Cloud statt, sie wird zu einer Art Produktionsstätte. Welchen Ursprung haben Waren, die im Netz entstehen und nur lokal ausgedruckt werden? Solchen und anderen Fragen müssen wir uns stellen.

The Union Customs Code and Developments in International Trade

Jean-Michel Grave ¹⁾

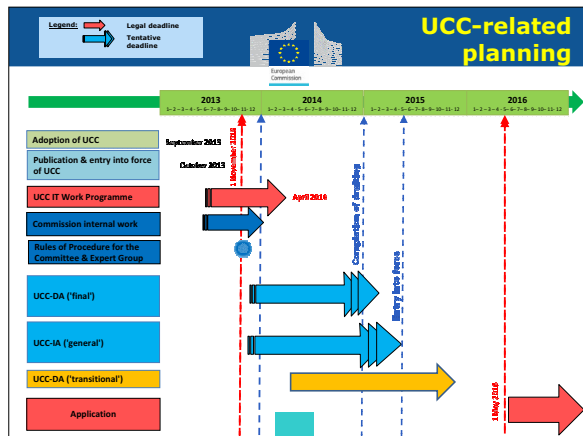
Head of Unit, TAXUD, European Commission, Brussels

The Union Customs Code and its Implementing Provisions

One year ago, exactly, I presented at the 25th EFA European Customs Conference in Bonn a state of the Union Customs Code (UCC). I assume there is no need to come back on the reasons why the Union Customs Code was proposed as a recast of the Modernised Customs Code (MCC) ²⁾, being itself intended to replace the Community Customs Code currently in force. One year later, where are we?

The UCC has been adopted on 9.10.2013 as Regulation (EU) No 952/2013 ³⁾, is in force since 30.10.2013 and repealed the MCC on that same date. It shall nevertheless apply only as from 1.5.2016, except those of its provisions empowering the Commission to adopt delegated or implementing acts that shall apply from the date of entry into force. Article 52 UCC on charges and costs shall apply as well as a continuation of Article 30 MCC that already applies since 1.1.2011.

In Bonn, I presented the following planning for the production of UCC-related Commission delegated or implementing acts:



- 1) Anmerkung: Herr Jean-Michel Grave konnte persönlich leider nicht anwesend sein, weshalb sein Vortrag vertretend von Herrn Michael Lux gehalten wurde.
- 2) Regulation (EC) No 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23.4.2008 laying down the Community Customs Code (Modernised Customs Code), OJ L 15, p. 1, 4.6.2008.
- 3) Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9.10.2013 laying down the Union Customs Code (recast) – OJ L 269, p. 1, 10.10.2013 and corrigendum OJ L287, p. 90, 29.10.2013.

To date that time schedule remains valid if we consider what has already been achieved and even if a lot remains to be done within the tight time constraints.

1. THE PREPARATION OF THE UCC-RELATED DELEGATED AND IMPLEMENTING ACTS

Preliminary drafts of the UCC “final” delegated act, to supplement the UCC with rules of general application (UCC-DA) and of the UCC “general” implementing act, to implement the UCC with rules of general application (UCC-IA), have been issued on 13.1.2014.

The examination with Member States and business experts of the various parts of those texts, corresponding to the respective Titles of the UCC, was organised in two review cycles. The first one has been launched in February 2014 to be completed in July 2014. The second (and hopefully last) one is planned to start in September 2014 and be completed in December 2014, to pave the way for the adoption and entry into force of both Commission acts, expected before May 2015.

Those review cycles imply the sending by stakeholders within pre-established deadlines of written comments on the respective parts of the texts, the provisions by TAXUD of written responses to those comments (so-called Author’s Positions), the organisation of meetings with Member States (either Customs Code expert Group on draft DA or Customs Code Committee on draft IA), business experts (Trade Contact Group) or both and the production of minutes and conclusions of those events made available to the participants but also available for the public in Comitology and Expert Groups Registers.

Workshops and project groups have also been organised to prepare more specific issues like the development of new customs simplifications to result from the UCC.

So far, as part of the 1st review cycle, more than 6.000 comments have been received and processed and 40 days of meetings have been held. They concerned the whole of the provisions in the body of the preliminary draft DA “final” and IA “general” as well as their future Annexes relating to data requirements.

The 2nd review cycle will bear on provisions of the body of the preliminary draft DA “final” and IA “general” redrafted to take into account the outcome of the 1st review cycle, as well as all Annexes of both acts. The new drafts should be issued for comments in 2 waves.

In addition, Business Process Modelling aligned on UCC were published in 2 waves in February 2014. Further alignment will be ensured following the 1st review cycle with the redrafted parts of the body of DA & IA in order to support the 2nd review cycle.

2. THE TRANSITION TOWARDS A PAPERLESS ENVIRONMENT FOR TRADE AND CUSTOMS

As you know, Article 278 UCC allows a progressive development between 1.5.2016 and 31.12.2020 at the latest of the use of electronic data-processing techniques for the ex-

change of information between economic operators and customs authorities as well as between customs authorities implying the transitional use of "other means" until the respective electronic systems are operational.

Article 280 UCC provides for the adoption as a Commission implementing act of a Work Programme to support the development of the respective electronic systems and govern the setting up of transitional periods. My colleague Frank Janssens will tell you more soon about this in his presentation on e-Customs and the Multi-Annual Strategic Plan. I will simply mention that the Work Programme was adopted as Commission Implementing Decision 2014/255/EU of 29.4.2014.

In accordance with Article 279 UCC, the transitional rules to be applied during those transitional periods shall be specified in a Commission delegated act. The scope and content of that transitional act will depend on both the Work Programme (possibly updated) and the "final" provisions, to be fully applied as a result of the draft DA and IA currently under review at the latest on 1.1.2021. DG TAXUD is currently working on the method and planning of preparation, including the consultation with Member States and business experts, of that delegated act to be adopted and in force in any case before 1.5.2016.

Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex

Prof. Dr. jur. Peter Witte

Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Einleitung

Wie eng beide Themen, zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände und Sanktionen nach dem Unionszollkodex (UZK), miteinander verzahnt sind zeigt Art. 125 UZK. Eher programmatisch besagt die Regelung, dass „das Erlöschen der Zollschuld auf der Grundlage von Art. 124 Abs. 1 Buchstabe h) die Mitgliedstaaten nicht (...) an der Anwendung von Sanktionen wegen Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften“ hindert. Offen bleiben kann dabei die Frage, ob die Zollschuld als solche nicht bereits als Sanktion bewertet werden muss.

Fuchs hat diese Thematik schon auf dem 8. Europäischen Zollrechtstag im Juni 1996 aufgeworfen¹⁾ und die Ansicht vertreten, dass „die Zollschuld in all den Fällen, in denen nicht die Annahme einer Anmeldung zu ihrer Entstehung führt, sondern die Verletzung irgendwelcher Verpflichtungen oder Vorschriften, (...) für sich selbst auch eine Form von Sanktion“ sei. Er begründet dies damit, dass in derartigen Fällen „das Entstehen einer Zollschuld nicht auf (...) einem Willensakt des Schuldners beruht, sondern ihn auch dann trifft, wenn er der Ware eigentlich eine zollrechtliche Bestimmung geben wollte, die nicht zum Entstehen der Zollschuld geführt hätte“¹⁾. Diese Frage kann offen bleiben, da das Zollschuldrecht im Unionszollkodex in vielen Punkten überarbeitet und neu geregelt wurde, um möglichst einen Sanktionscharakter zu vermeiden.

Zollschuld bei Verfehlungen im Unionszollkodex

Zukünftig ist deutlicher als momentan zwischen Entstehen und Erlöschen von Zollschulden zu unterscheiden:

1. Zollschuldentstehung

Zum einen wurden die Fälle des Entstehens von Zollschulden bei Unregelmäßigkeiten völlig neu gruppiert, „um Schwierigkeiten bei der Feststellung der Rechtsgrundlage für das Entstehen der Zollschuld zu vermeiden“²⁾. Art. 79 UZK fasst die Fälle der Zollschuldentstehung bei Verstößen zusammen, die heute noch in den Art. 202-205 ZK über 4 Nor-

1) Hemmnisse und Sanktionen im Zollrecht in *Henke* (Hrsg.) Hemmnisse und Sanktionen in der EU, Tagungsband der 8. Jahrestagung des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V, Köln 1996, S. 77, 80.

men verteilt sind. Dabei kommt es anders als im heutigen Zollkodex auch weitgehend zu identischen Zollschuldnern.

2. Erlöschen statt Heilung

Zum anderen hält es der Gesetzgeber für „angebracht, dem guten Glauben des Beteiligten in den Fällen, in denen eine Zollschuld auf einer Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften beruht, Rechnung zu tragen und die Folgen fahrlässigen Verhaltens des Zollschuldners auf ein Mindestmaß abzumildern.“³⁾ Gesetzestechisch ist dieser Gedanke wie folgt umgesetzt worden: Weggefallen sind die nur bei Art. 204 ZK in Verbindung mit Art. 859 ZK-DVO vorgesehenen Heilungsmöglichkeiten und die nur Art. 202 und 204 ZK betreffenden Nichtentstehensfälle des Art. 206 ZK sowie Art. 865a ZK-DVO. Stattdessen gibt es einen einheitlichen, auch die Fälle von Verfehlungen betreffenden Erlöschenstatbestand, den Art. 124 UZK, mit der Möglichkeit die Einzelheiten regelnder delegierter Rechtsakte gemäß Art. 126 UZK. Um auch zukünftig den Schutz der finanziellen Interessen der Union und der Mitgliedstaaten sicherzustellen, wird das neue Konzept durch Sanktionen abgesichert, die basierend auf der Rechtsprechung des EuGH gemäß Art. 42 UZK „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein“ müssen.⁴⁾

Erlöschen der Zollschuld

Nachfolgend wird das Erlöschen von Zollschulden bei klassischen Verfehlungen dargestellt.

1. Fallbeispiele

- **Fall 1:** Bei der Gestellung wird Bezug genommen auf eine inhaltlich falsche summarische Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung. Die neben Kochtöpfen geladenen Zigaretten werden nicht erwähnt. Von den 100 Töpfen werden nur 60 genannt. Heute entsteht eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 202 ZK wegen vorschriftswidrigen Verbringens⁵⁾ von Zigaretten und 40 Kochtöpfen. Eine Heilung nach Art. 865a ZK-DVO kommt nicht in Betracht.
Zukünftig entsteht die Zollschuld nach Art. 79 UZK. Sie könnte nach Art. 124 UZK erlöschen.

2) Erwägungsgrund 32. Siehe auch *Witte*, Zollschuld nach dem Modernisierten Zollkodex, In: *Gellert* (Hrsg.) 40 Jahre Zollunion in Europa, Tagungsband des 20. Europäischen Zollrechtstages des EFA am 5./6. Juni 2008 in Luxemburg, Witten 2008, S. 37, 38.

3) Erwägungsgrund 38. Siehe auch *Witte*, Zollschuld nach dem Modernisierten Zollkodex, In: *Gellert* (Hrsg.) 40 Jahre Zollunion in Europa, Tagungsband des 20. Europäischen Zollrechtstages des EFA am 5./6. Juni 2008 in Luxemburg, Witten 2008, S. 37, 38.

4) *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK) – Neufassung des Modernisierten Zollkodex – Praxisleitfaden zu den Neuerungen im europäischen Zollrecht, 2. Auflage, Köln 2014, S. 69.

- **Fall 2:** Waren werden wegen Renovierung der Zolllagerräumlichkeiten in Nachbarräume verbracht, ohne dass die Umlagerung und der neue Ort in den Bestandsaufzeichnungen kenntlich gemacht wird.

Heute entsteht eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 ZK wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung⁶⁾. Eine Heilung kommt nicht in Betracht. Für die Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK ist keinerlei Heilung vorgesehen.⁷⁾

Zukünftig entsteht die Zollschuld nach Art. 79 UZK. Sie könnte nach Art. 124 UZK erlöschen.

- **Fall 3:** Die Bestandsaufzeichnungen des Zolllagers sind falsch. Statt der 50 gelagerten Reifen weisen sie nur 40 aus.

Heute entsteht eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 204 ZK wegen Pflichtverletzung im Zollverfahren⁸⁾. Eine Heilung sieht Art. 859 ZK-DVO nicht vor.

Zukünftig entsteht die Zollschuld nach Art. 79 UZK. Sie könnte nach Art. 124 UZK erlöschen.

2. Inhalt des Art. 124

Art. 124 UZK sieht folgende Regelungen vor:

„Artikel 124 – Erlöschen

(1) Unbeschadet ... erlischt die Einfuhr- oder Ausfuhrzollschuld:

(...)

- e) wenn einfuhr- oder ausfuhrabgabenpflichtige Waren beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden;
- f) wenn einfuhr- und ausfuhrabgabenpflichtige Waren unter zollamtlicher Überwachung zerstört oder zugunsten der Staatskasse aufgegeben werden;
- g) wenn das Verschwinden der Waren oder die Nichterfüllung der zollrechtlichen Verpflichtungen darauf zurückzuführen ist, dass die betreffenden Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder auf Anweisung der Zollbehörden vollständig zerstört worden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind; für die Zwecke dieses Buchstabens gilt eine Ware als unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie von niemandem mehr zu verwenden ist;

5) Vgl. dazu das zur Rechtslage vor dem 1.1.2011 ergangene Urteil des EuGH vom 3.3.2005 C-195/03 – *Papismedov*- AW-Prax 2005, 214 m. Anm. Witte, dass bereits die aktuelle Rechtslage vorwegnimmt. Wird bei der Gestellung auf eine summarische Anmeldung Bezug genommen wird genau das gestellt, was Inhalt der summarischen Anmeldung ist. Siehe auch Witte, Zollkodex Art. 202 Rz. 5 ff.

6) Vgl. Witte, Zollkodex Art. 203 Rz. 3d, 11 mwN.

7) Siehe aber Art. 212a ZK, der auch bei Art. 203 ZK anwendbar ist, Witte, Zollkodex Art. 212a Rz. 2

8) EuGH vom 6.9.2012 C-262/10 – *Döhler/Schulmeister*, Verletzte Abrechnungspflicht bzw. verspätet abgelieferte Bestandsaufzeichnungen, AW-Prax 2013, S. 87.

- h) wenn die Zollschuld nach Art. 79 oder 82 entstanden ist und die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
 - i) Der Verstoß, durch den die Zollschuld entstanden ist, hatte keine erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens und war kein Täuschungsversuch;
 - ii) nachträglich werden alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt, um die Situation der Waren zu bereinigen;

(...)

- k) wenn vorbehaltlich des Abs. 6 die Zollschuld nach Art. 79 entstanden ist und den Zollbehörden nachgewiesen wird, dass die Waren nicht verwendet oder verbraucht, sondern aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt worden sind.

(...)

- (6) Im Falle des Abs. 1 Buchstabe k) erlischt die Zollschuld nicht für Personen, die einen Täuschungsversuch unternommen haben.
- (7) Ist die Zollschuld nach Art. 79 entstanden, so erlischt sie für Personen, die keinen Täuschungsversuch unternommen haben und die zur Betrugsbekämpfung beigetragen haben.“

a) *Einziehung*

Schaut man sich Art. 124 Abs. 1 Buchstabe e) UZK an, erkennt man eine erste einschneidende Änderung. Jedwede Einziehung führt unabhängig vom Zeitpunkt zum Erlöschen der Zollschuld.

Damit kehrt die Neureglung zum Urzustand des Art. 233 Buchstabe c) ZK zurück, der bis Dezember 1996 ähnliches vorsah. Konkret bedeutet das, dass die Zollschuld auch noch Jahre später erlöschen kann, wenn etwa in einem Steuerstrafverfahren die Ware als Nebenfolge der Straftat eingezogen wird. Das verdeutlicht den neuen Grundsatz „Sanktionen statt Zollschuld“.

Staatliche Organe können damit die Zollschuldentstehung zum Erlöschen bringen.

- Folgerichtig würde bei unterstellter Einziehung in allen 3 Fällen die Zollschuld erlöschen, also auch hinsichtlich der Zigaretten.

b) *Zerstörung oder Aufgabe zugunsten der Staatskasse*

Gemäß Art. 124 Abs. 1 Buchstabe f) UZK erlischt die Zollschuld bei Zerstörung der Waren unter zollamtlicher Überwachung und bei ihrer Aufgabe zugunsten der Staatskasse.

Die Zerstörung von gestellten Waren kann die Zollbehörde nach Art. 197 UZK verlangen. Die Ware befindet sich alsdann nicht mehr im Wirtschaftskreislauf. Es bedarf keiner Zollschuldenerhebung. Entstandene Zollschulden erlöschen. Auch hier kann der Staat gestalten.

Bei der mit dem UZK zukünftig auch in Deutschland möglichen Aufgabe der Waren zugunsten der Staatskasse kann der Wirtschaftsbeteiligte gemäß Art. 199 UZK das Erlöschen der Zollschuld herbeiführen.

- In allen 3 Fällen erlischt die Zollschuld.

c) Vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust

Art. 124 Abs. 1 Buchstabe g) UZK greift den Gedanken des Art. 206 ZK auf und lässt die Zollschuld erlöschen, wenn das Verschwinden der Waren oder die Nichterfüllung der zollrechtlichen Verpflichtungen darauf zurückzuführen ist, dass die betreffenden Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder auf Anweisung der Zollbehörden vollständig zerstört worden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Über die bisherigen Fälle des Art. 202 und 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK hinaus ist der Erlöschenstatbestand damit auf alle Fälle von Verstößen anwendbar.⁹⁾

- Diese Fallgruppe passt nicht zu den Beispielfällen.

d) Keine erheblichen Auswirkungen

Art. 124 Abs. 1 Buchstabe h) UZK greift den bislang nur in Art. 204 ZK enthaltenen Gedanken auf, dass es keiner Zollschuldentstehung bedarf, wenn Verstöße gegen die Zollvorschriften keine erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens haben.

Damit wird der bisherige so wichtige Heilungsgedanke scheinbar auf alle Verstöße mit zollschuldrechtlichen Folgen ausgedehnt.

Zukünftig ist allein entscheidend, dass

- kein Täuschungsversuch vorliegt – bislang weder grobe Fahrlässigkeit noch betrügerische Absicht –
- und nachträglich alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen.

Mithin entfällt die heutige Begrenzung auf die grobe Fahrlässigkeit. Entscheidend ist allein, ob eine Täuschung versucht wurde.

Weitere Einzelheiten sind gemäß Art. 126 UZK von der Kommission mittels delegierter Rechtsakte festzulegen. Dazu liegen erste Entwürfe vom 13.1.2014 vor¹⁰⁾.

9) Siehe dazu auch das Urteil des EuGH vom 11.7.2013, C-273/12 zur Frage der höheren Gewalt bei Raub von Waren aus dem Zolllager. Darin hat der EuGH die Anwendung des Art. 206 ZK auf Art. 203 ZK verneint, da der Wortlaut des Art. 206 ZK den Art. 203 ZK nicht beinhalte. Zwar kommt nunmehr ein Erlöschen in Betracht, gleichwohl wird man ein Erlöschen allenfalls in der Person der ausgeraubten Zollschuldner annehmen können.

10) TAXUD/UCC-DA/2014-1.

„List of failures which have no significant effect on the correct operation of the customs procedure

UCC implemented provision	UCC empowering provision	Current IP provision	Annex	Adoption procedure
Article 124(1)(h)(i)	Article 126	Articles 859, 865(2), 865a, 900(1(a)-(b)	—	DA

1. For the purpose of Art. 124(1)(h)(i) of the Code it shall be considered that there is a failure with no significant effect on the correct operation of the customs procedure concerned in any of the following situations:
 - (a) exceeding a time limit, where the time limit would have been extended had an extension been applied for in time;
 - (b) where a customs debt has been incurred for goods placed under a special procedure or in temporary storage pursuant to Art. 79(1)(a) or (c) of the Code and those goods were subsequently released for free circulation;
 - (c) in the case of goods placed under a special procedure other than transit and free zone or goods which are in temporary storage, any error concerning the particulars in the customs declaration discharging the procedure or, accordingly, ending the temporary storage provided this error has no impact on the discharge of the procedure or the end of the temporary storage;
 - (d) where a customs debt has been incurred pursuant to Art. 79(1)(a) or (b) of the Code, on condition that the person concerned informs the competent customs authorities about the non-compliance before either the customs debt has been notified or the customs authorities have informed that person that they intend to perform a control.
2. In the cases referred to in paragraph 1(a), (b) and (c), the condition laid down in Art. 124(1)(h)(ii) of the Code is deemed to be fulfilled.”

Für die 3 Ausgangsfälle kommt nach der heutigen Entwurfsregelung allein ein Erlöschen nach Abs. 1 Buchstabe d) in Betracht.

Entscheidend ist, ob die Fehler ohne erhebliche Auswirkungen geblieben sind. Dazu verlangt Abs. 1 Buchstabe d), dass der Wirtschaftsbeteiligte die Zollbehörde von sich aus informiert, bevor ihm die Zollschuld mitgeteilt wurde oder Zollkontrollen in Aussicht gestellt wurden.

- In Fall 1 entsteht ein kleines Zusatzproblem. Der Wortlaut des Art. 124 Abs. 1 Buchstabe h) UZK stellt auf Zollverfahren ab. Verfehlungen nach Art. 79 Abs. 1 Buchstabe a) UZK betreffen auch das Verbringen der Waren ins Zollgebiet und die sich anschließende vorübergehende Verwahrung, die im modernisierten Zollkodex noch ein Zoll-

verfahren war und vom damaligen Wortlaut erfasst gewesen wäre. Richtigerweise muss der Erlöschenstatbestand auf alle Zollschulden nach Art. 79 UZK anwendbar sein. Art. 124 Abs. 1 Buchstabe h) UZK ist deshalb so zu lesen, dass alle Verfehlungen gemeint sind, die sich auf das Zollverfahren nicht erheblich auswirken. Dabei ist es egal, ob die Verfehlungen auf dem Weg zum Zollverfahren, also vor Überlassung, oder nach dieser im eigentlichen Zollverfahren begangen worden sind.

Alsdann ist bei fehlerhafter Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung und damit fehlender Gestellung der Waren bei rechtzeitiger Mitteilung seitens des Wirtschaftsbeteiligten für 40 Töpfe ein Erlöschen der Zollschuld möglich. Bei den Zigaretten dürfte ein Täuschungsversuch vorliegen und das Erlöschen ausscheiden.

- In Fall 2 wird es regelmäßig an der rechtzeitigen Mitteilung fehlen. Waren, die wegen Renovierung der Zolllagerräumlichkeiten in Nachbarräume verbracht werden, ohne dass das in den Bestandsaufzeichnungen kenntlich gemacht wird, werden regelmäßig nicht den Zollbehörden mitgeteilt.
- In Fall 3 kommt es ebenfalls darauf an, ob der Fehler rechtzeitig mitgeteilt wird. Fallen die Differenzen erst bei der Betriebsprüfung auf, ist es zu spät.

Das alles zeigt die Intention der Kommission und verdeutlicht die Wichtigkeit interner Kontrollsysteme. Nur bei Fehlern unterhalb der Täuschungsabsicht, die rechtzeitig vom Wirtschaftsbeteiligten mitgeteilt werden, kommt ein Erlöschen in Betracht.

e) Verbringen aus dem Zollgebiet

Art. 124 Abs. 1 Buchstabe k) UZK regelt das Erlöschen beim Export von Waren, die nicht verwendet oder verbraucht, sondern „nur“ aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden. Erstaunlicherweise findet er nur Anwendung bei Zollschulden gemäß Art. 79 UZK, also bei Verfehlungen. Bei ordnungsgemäßigem Verhalten ist das Verbringen aus dem Zollgebiet als solches dagegen kein Erlöschensgrund.

Die Zollschuldentstehung bei Verstößen unterhalb des Täuschungsversuchs (Art. 124 Abs. 6 UZK) kann also durch gezieltes Handeln des Wirtschaftsbeteiligten zum Erlöschen gebracht werden, wenn die Waren aus welchen Gründen auch immer im Zollgebiet der Union nicht verwendet oder verbraucht worden sind.

Damit kommt bis auf die Zollschuld für die Zigaretten in allen 3 Fällen ein Erlöschen in Betracht.

Nicht geregelt ist dabei, ob es alsdann erneut zu einem Verbringen der Waren ins Zollgebiet der Union kommen darf. Korrekterweise dürfte man dies nicht als Missbrauch von zollrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten werten.

Zusammenfassung

Abschließend bleibt festzuhalten, dass der UZK ein vielfältiges Erlöschen von Zollschulden vorsieht. Zollschulden wegen Unregelmäßigkeiten können oftmals dadurch erlöschen, dass die Waren aus dem Wirtschaftskreislauf entfernt werden. In anderen Fällen kann der Wirtschaftsbeteiligte durch eigenes aktives Verhalten dafür sorgen, dass seine Verfehlungen keine erheblichen Auswirkungen

In einigen Fällen wird verlangt, dass keine Täuschungsabsicht vorliegt. Grob fahrlässiges oder unsorgsames Verhalten steht dem Erlöschen also nicht entgegen.

Um genau derartiges Verhalten zu verhindern, bedarf es wirksamer, verhältnismäßiger und abschreckender Sanktionen.

Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände versus Sanktionen nach dem Unionszollkodex

**Dr. Thomas Möller,
Oberregierungsrat, Hauptzollamt Osnabrück**

Einleitung

Ein Täter schreitet zur Tat wenn folgende Ungleichung erfüllt ist: „Tatertrag minus Tatbegehungskosten minus erwartete Strafe größer als alternativer Nettoertrag aus anderer legaler Tätigkeit.“ (Gary Becker, US-amerikanischer Ökonom; 1992 Nobelpreis Wirtschaftswissenschaften)

Dieses ökonomische Entscheidungsmodell lässt sich auch auf Zollrechtsverletzungen übertragen.

Sanktionen

Das Zollrecht der Europäischen Union ist in einem ständigen Umbruch. Das Basisrecht ist auf dem Weg vom Zollkodex (ZK) über dem Modernisierten Zollkodex (MZK) jetzt beim Unionszollkodex (UZK) angekommen. Anders als der Zollkodex enthielt bereits der MZK in Art. 21 eine Vorschrift für die Anwendung von Sanktionen. Diese Regelung ist in Art. 42 UZK übernommen worden („wirksam, verhältnismäßig und abschreckend...“).

Der begriffliche Umfang der Sanktion ist nicht selbstverständlich. Das europäische Recht kennt keinen gesicherten Sanktionsbegriff. Weder im Primärrecht noch im Sekundärrecht der Europäischen Union wird eine inhaltliche Bestimmung des europäischen Sanktionsbegriffs vorgenommen. Von Sanktionen ist in verschiedenen Rechtsgebieten die Rede (z.B. im europäischen Agrarrecht, Umweltrecht oder Exportkontrollrecht).

Einerseits ist Art. 42 UZK für Überlegungen zum Sanktionsbegriff interessant. Andererseits stellt sich aber die zwingende Frage zum Verhältnis der Zollschuld nach dem UZK zu den Sanktionen gemäß Art. 42 UZK.

Vom Wortlaut können die Sanktionen gemäß Art. 42 UZK in

- strafrechtliche Sanktionen und
- nicht strafrechtliche (verwaltungsrechtliche) Sanktionen

unterteilt werden.

Die verwaltungsrechtlichen Sanktionen können in Bezug auf Zollrechtsverletzungen unterteilt werden in

- eine finanzielle Belastung (Art. 42 Abs. 2 a) UZK),
- den Widerruf, die Aussetzung oder die Änderung einer Bewilligung (Art. 42 Abs. 2 b) UZK) oder
- in andere Formen (Art. 42 Abs. 2 1. Halbsatz UZK).

Interessant ist, dass nach dem Wortlaut von Art. 42 UZK anstelle oder zur Abwendung einer strafrechtlichen Sanktion von den Zollbehörden eine finanzielle Belastung auferlegt werden kann. Ein „Freikaufen“ ist dem deutschen Sanktionsrecht fremd.

In Deutschland gibt es folgende Sanktionen wegen Zollrechtsverletzungen:

- Zollstraftaten (§§ 369 ff. Abgabenordnung),
- Zollordnungswidrigkeiten (§§ 378, 379, 381, 382 Abgabenordnung; §§ 31 ff. Zollverwaltungsgesetz; § 30 Zollverordnung),
- steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Abgabenordnung) und
- den Widerruf, die Rücknahme und die Aussetzung zollrechtlicher Entscheidungen (Art. 5a ff. Zollkodex).

Die Systeme und das Niveau der Sanktionen wegen Zollrechtsverletzungen sind in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sehr unterschiedlich. Der Wunsch nach Harmonisierung ist verständlich. Aktuell gibt es folgende Vorschläge der Europäischen Kommission für eine Harmonisierung von Zollrechtsverletzungen:

1. Für strafrechtliche Sanktionen:

Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichteten Betrug vom 11.7.2012, COM(2012) 363 final.

2. Für verwaltungsrechtliche Sanktionen:

Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Rechtsrahmen der Union in Bezug auf Zollrechtsverletzungen und Sanktionen vom 13.12.2013, COM(2013) 884 final.

Strafrechtliche Sanktionen

Der Betrugsbegriff des Vorschlags für strafrechtliche Sanktionen erfasst auch die deutsche Zollhinterziehung gemäß § 370 Abgabenordnung und den deutschen Subventionsbetrug gemäß § 264 Strafgesetzbuch. Unabhängig von der Frage der Kompetenz der Europäischen Union für eine Richtlinie im strafrechtlichen Bereich berücksichtigt der Vorschlag für strafrechtliche Sanktionen die Besonderheiten der Mitgliedstaaten im Strafrecht nicht ausreichend (z.B. Freiheitsstrafe von mindestens 6 Monaten ab einem Hinterziehungsbe-

trag ab 100.000 Euro gemäß Art. 8 des Vorschlags, Geldstrafe gegen juristische Personen gemäß Art. 6 des Vorschlags).

Verwaltungsrechtliche Sanktionen

Der Vorschlag für verwaltungsrechtliche Sanktionen scheint notwendig, da zum Zeitpunkt einer Erhebung durch die Europäische Kommission im Rahmen des Programms „Zoll 2013“ 8 von 24 Mitgliedstaaten lediglich strafrechtliche Sanktionen und keine nicht strafrechtlichen Sanktionen vorsahen. Eine dem deutschen Bußgeld im Rahmen eines Ordnungswidrigkeitenverfahrens vergleichbare Sanktion ist in mehreren Mitgliedstaaten ohne Pendant. Auch der Vorschlag für verwaltungsrechtliche Sanktionen berücksichtigt die Besonderheiten der Mitgliedstaaten nicht ausreichend. Die Art. 3-5 des Vorschlags enthalten z.B. Kategorien von Zollrechtsverletzungen. Artikel 3 des Vorschlags sieht eine verschuldensunabhängige Haftung vor. Die dort genannten Verstöße sind die typischen Ordnungsvorschriften zur zollamtlichen Überwachung des Warenverkehrs. Das von einer solchen Harmonisierung betroffene deutsche Ordnungswidrigkeitenrecht erfordert aktuell eine Vorwerfbarkeit, d.h. ein subjektives Element (Vorsatz oder Fahrlässigkeit).

Konsequenzen wegen des UZK

Eine gemäß Art. 79 Abs. 1 a) UZK wegen nicht erfüllter Pflichten entstandene Zollschuld erlischt gemäß Art. 124 Abs. 1 h) UZK. Das setzt u.a. voraus, dass der Verstoß, durch den die Zollschuld entstanden ist, keine erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens hatte und kein Täuschungsversuch war. Ist die Zollschuld nach Art. 79 UZK entstanden, so erlischt sie gemäß Art. 124 Abs. 7 UZK nur für Personen, die keinen Täuschungsversuch unternommen haben und die zur Betrugskämpfung beigetragen haben.

Fraglich ist der zollrechtliche Begriff der Täuschung. In der deutschen Sprachfassung des ZK war der Begriff der Täuschung nicht enthalten. Der Begriff der Täuschung findet sich im UZK auch bei den allgemeinen Vorschriften für Erstattung und Erlass (Art. 116 UZK) und bei der Billigkeit (Art. 120 UZK). Artikel 120 UZK spricht von Täuschung oder offensichtlicher Fahrlässigkeit (wie Art. 83 MZK) wogegen in Art. 239 ZK für Erstattung oder Erlass in der deutschen Sprachfassung von betrügerischer Absicht oder offensichtlicher Fahrlässigkeit die Rede ist. Dies ist wohl nur die Folge der Übersetzung bei 552 möglichen Sprachkombinationen. Die Folgen fahrlässigen Verhaltens bei der Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften sollen nach dem 38. Erwägungsgrund zum UZK wegen der Zollschuld auf ein Mindestmaß abgemildert werden.

Die Annahme einer Täuschung setzt strafrechtlich eine Einwirkung auf die Vorstellung der Zollbehörde voraus, nämlich ein Verhalten des Zollbeteiligten, das objektiv geeignet und subjektiv bestimmt ist, um bei der Zollbehörde eine Fehlvorstellung über tatsächliche Umstände hervorzurufen.

Das Erlöschen der Zollschuld auf der Grundlage von Art. 124 Abs. 1 h) UZK hindert die Mitgliedstaaten gemäß Art. 125 UZK nicht an der Anwendung von Sanktionen wegen einer Zuwiderhandlung gegen die zollrechtlichen Vorschriften.

Ergebnis

- Werden Zollpflichten vorsätzlich nicht erfüllt, erlischt die Zollschuld nicht. Darüber hinaus wäre in Deutschland für diesen Fall die Verfolgung als Zollhinterziehung gemäß § 370 Abgabenordnung möglich.
- Erlischt die Zollschuld in den Fällen fahrlässigen Verhaltens, ist deswegen in Deutschland die Verfolgung als Ordnungswidrigkeit möglich (z.B. eine leichtfertige Zollverkürzung gemäß § 378 Abgabenordnung mit einem Bußgeld bis zu 50.000 EUR).

Der verkürzte Zollbetrag ist in Deutschland bereits jetzt ein bestimmender Faktor für die Strafe bzw. das Bußgeld.

Fazit

Auf Gary Becker zurückkommend darf sich nun jeder selbst fragen, ob er das Risiko einer Zollrechtsverletzung eingeht.

Podiumsdiskussion

**Moderation: Prof. Dr. Frauke Schulmeister,
Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster**

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

Frau Prof. Dr. Schulmeister ging zunächst selbst mit einer Frage bzgl. des Papismedov Urteils des EuGH auf Herrn Prof. Dr. Witte zu. Frau Prof. Dr. Schulmeister wies auf die aktuelle Rechtslage hin, wonach ein Fall des Art. 202 Zollkodex (ZK) derzeit dazu führe, dass auch der Lkw-Fahrer als Zollsschuldner in Anspruch genommen werden kann, wenn er die Ware geschmuggelt habe, unabhängig davon, ob er von ihr Kenntnis genommen habe. Nunmehr sei es wohl so, dass der Unionszollkodex (UZK) dieser Ungerechtigkeit abhelfen wolle, in dem Art. 124 h) UZK ein Erlöschen der Zollschuld des LKW-Fahrers vorsieht, wenn dieser von der geschmuggelten Ware, in dem EuGH-Urteil also von den Zigaretten, nichts gewusst hat. Sie frage sich nun, ob der Art. 124 h) UZK überhaupt auf die Fälle anwendbar sei, in denen die Pflichtverletzung in der vorübergehenden Verwahrung passiert sei – so wie dies im Urteil des EuGH der Fall gewesen sei. Der Modernisierte Zollkodex (MZK) habe die vorübergehende Verwahrung noch als Zollverfahren angesehen. Artikel 124 h) UZK spreche explizit nur noch von Zollverfahren, wozu die vorübergehende Verwahrung nun nicht mehr gehöre.

Herr Prof. Dr. Witte (Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster) antwortete darauf, dass in dem Urteil des EuGH genau genommen die Zollschuld schon vor der vorübergehenden Verwahrung entstanden sei, weil bereits die Gestellung nicht ordnungsgemäß erfolgt sei. Zwar sei die Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung gemeint, aber wenn man sich den Gesetzeswortlaut genau anschau, müsse die Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung spätestens bei Gestellung der Ware vorliegen und da bei der Gestellung Bezug auf die Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung genommen wird, sei die Ware gar nicht erst zur vorübergehenden Verwahrung angemeldet worden.

Herr Prof. Dr. Witte ergänzte, dass als weitere Besonderheit hinzukomme, dass diese Fälle üblicherweise so ablaufen, dass entweder ein Versandverfahren aufgemacht, die Ware zum freien Verkehr abgefertigt oder in ein Zolllager überführt wird und erst der Empfänger die Sendung auspackt und feststellt, dass die Angaben nicht stimmen. In diesem Fall stelle sich das Zusatzproblem, wer diese Feststellung gegenüber dem Zoll mitteilen muss. Er verstehe die Regelung so, dass diese Mitteilungspflicht jeden trifft. Dies könne auch der Empfänger in Deutschland sein. Mit dieser Mitteilung könne also eine Zollschuld, die in Bulgarien entstanden ist, in Deutschland zum Erlöschen gebracht werden. Die Grenzüberschreitung der Einfuhrschmuggelfälle stelle also ein Problem dar. Die Ein-

fuherschmuggelfälle, so wie sie sich heute abspielten, fänden meist nicht in Deutschland statt, sondern in den Ländern, in denen zunächst der Lkw oder das Schiff ankomme. Es gebe also mehrere Probleme, wenn Waren geschmuggelt werden. Zurückkommend auf die Frage von Frau Prof. Dr. Schulmeister antwortete Herr Prof. Dr. Witte, dass das Gesetz unsauber formuliert sei. Im Gesetz stünde „Zollverfahren“. Er versuche durch seine Auslegung, den Zusammenhang mit Zollverfahren herzustellen. Es stehe im Gesetz, dass die Verfehlung keine erheblichen Auswirkungen auf das Zollverfahren haben dürfe und er finde, dass die Verfehlung keine erheblichen Auswirkungen auf das Zollverfahren hat, wenn der Fehler im Vorhinein beseitigt wird.

Herr Michael Lux (Graf von Westphalen Rechtsanwälte, Brüssel) ergänzte die Ausführungen von Prof. Dr. Witte. Er erklärte, dass er die ursprüngliche Fassung des Artikels entworfen habe und damals die vorübergehende Verwahrung als Zollverfahren angesehen worden sei. In der weiteren Gesetzgebung sei die vorübergehende Verwahrung dann relativ spät aus den Zollverfahren herausgenommen und der Art. 124 h) UZK nicht angepasst worden. Insoweit könne von einem Redaktionsversehen gesprochen werden. Er finde es gut, dass Prof. Witte eine Korrektur des Fehlers versuche. So wie er den EuGH jedoch kenne, werde sich dieser stur auf den Wortlaut stützen und ein Erlöschen bei Verfehlungen in der vorübergehenden Verwahrung nicht zulassen. Er verwies insoweit auf das aktuelle Urteil des EuGH zum Versandverfahren, in dem sich der EuGH streng am Wortlaut orientiert hat und Ware aus dem Versandverfahren als entzogen angesehen wurde, obwohl keine Ware im Versandverfahren befindlich war. Er sei der Ansicht, dass der Wortlaut des Art. 124 h) UZK um den Verweis auf die vorübergehende Verwahrung korrigiert werden müsse.

Herr Prof. Dr. Witte ging kurz auf die Ausführungen des Herrn Lux ein, indem er anmerkte, dass er dessen Ausführungen als Klarstellung richtig finde. Jedoch meine er, dass man auch überlegen müsse, ob man nicht auch andere Fehler beim Einfuhrschmuggel zum Erlöschen bringen kann. Ansonsten wäre jede Verfehlung, die vor der Gestellung passiert, nicht heilbar. Dies gehe beim Zollstraßenzwang sowie beim Zwang, den zugelassenen Flughafenplatz zu nutzen, los. Warum solle nicht, wenn jemand auf dem falschen Flugplatz landet und sich dann beim Zoll meldet, diese Mitteilung die Zollschuld zum Erlöschen bringen. Wichtig sei in all diesen Fällen nur, dass die Aktivität vom Wirtschaftsbeteiligten ausgehe und eine Buße stattfinden kann.

Sodann meldete sich Frau Petra Herrmann (Siemens Wind Power A/S, Brande) mit einer Frage an Herrn Dr. Ulrich Lison (AEB GmbH, Stuttgart). Sie wolle von ihm seine persönliche Einschätzung zum MASP und zu den Auswirkungen auf die Softwarehäuser wissen. Herr Dr. Lison antwortete, dass er ein Freund von Bauchgefühlen sei. Er sei der Auffassung, dass in dem Augenblick, in dem das Bauchgefühl spricht, viele Dinge ablaufen, die der Verstand nicht leisten könne. Studien hätten gezeigt, dass die Menschen mit ihren Entscheidungen glücklicher seien, die sie in kurzer Zeit getroffen hätten. Bei dem Vortrag, den Herr Lux dankenswerterweise übernommen hat, wäre sein Bauchgefühl, dass die Ziele zu ehrgeizig seien.

Dies sei der erste Punkt. Der zweite Punkt betreffe das methodische Vorgehen. Er wolle aus der Ferne nicht überheblich wirken, aber wenn er sich heute einen IT-Strategieplan ansehe und sehe, dass im 3. Quartal 2023 in die erste Testphase eingestiegen werden soll, dann frage er sich, welches Methodenwissen denn vorhanden sei, um so hochkomplexe Projekte bereits jetzt auf den Weg zu bringen. Er wolle nicht überheblich wirken, aber diese Herangehensweise sei das Ergebnis einer mechanischen Herangehensweise, die sich darin auszeichnet, dass in Denkmodellen gedacht werde, d.h. es werden die Dinge zu Ende gedacht. Diese Denkmodelle seien jedoch in der heutigen hochkomplexen Welt, wo die Dinge im Zweifelsfall im Jahresrhythmus oder noch schneller neujustiert werden müssten, nicht mehr zeitgemäß. Er würde der Kommission daher raten, die Dinge auf 3 oder 5 Jahre gradlinig und detailliert zu planen und all das, was nach dem Jahr 2018 oder 2020 komme, auf einer strategischen Roadmap zu formulieren. Er würde die Dinge aber nicht zu Ende planen. Sein Bauchgefühl sage ihm, dass man unwahrscheinlich viel Aufwand investieren müsse, um Pläne, die bis 2024 greifen sollen, zwischenzeitlich zu aktualisieren, weil sich viele Dinge mittlerweile überholt haben.

Herr Dr. Lison erklärte jedoch auch, dass er den Plan gut finde, mehr auf europäischer Ebene zu bündeln. Dazu gehöre z.B. die Idee, gemeinsame „Common Domains“ zu schaffen, d.h. zentrale Systeme und Prozesse, die auch kleine Mitgliedsstaaten nutzen können, insbesondere, wenn sich die Schaffung eines eigenen IT-System nicht lohnt. Auf der anderen Seite müssen den Mitgliedsstaaten genügend Freiräume gelassen werden, damit sie ihre Bedürfnisse eigenständig umsetzen können. Die Herangehensweise also, zu sagen, die Dinge sollten zentral bereitgestellt werden, aber den Mitgliedsstaaten wird die Freiheit gelassen, die Dinge zu organisieren und selbst umzusetzen, finde er begrüßenswert. Auch finde er es hervorragend, dass mehr und mehr zentrale Plattformen geschaffen werden, um die Daten der Wirtschaftsbeteiligten und/oder der Zollbehörden transparenter zu machen und viel maschinell austauschen zu können. Insgesamt seien also viele Dinge sehr gut. Er bitte darum, ihm seinen Seitenhieb auf die Vorgehensweise nachzusehen.

Herr Michael Lux ging auf die Ausführungen des Herrn Dr. Lison sodann kurz ein. Er bedauerte, dass die Dinge, die wirklich wichtig seien, erst am Ende angegangen werden. So habe er sich während seiner Zeit bei der Kommission stark für die Zentrale Zollabwicklung eingesetzt. Er habe auch Zwischenlösungen gesucht. Diese seien jedoch immer, auch von der deutschen Zollverwaltung, abgelehnt worden. Grund dafür, dass die Dinge, die wichtig sind, immer erst am Schluss angegangen werden, sei wohl, dass dies die komplexesten und schwierigsten seien.

Weitere Fragen kamen nicht auf. Frau Prof. Dr. Schulmeister schloss die Paneldiskussion und wünschte allen Teilnehmerinnen und Teilnehmern weiterhin eine gute und erfolgreiche Tagung.

Erfahrung mit der Eurasischen Zollunion

**Prof. Dr. Sailaubek Tynyschbekovich Alibekov,
Ablai Khan Universität für internationale Beziehungen und
Weltsprachen Almaty, Kasachstan**

Die Relevanz des Themas besteht in der Wahrnehmung des Problems der Integration in der Eurasischen Union. Daher ist die Darstellung von Positionen und Argumenten der Parteien sowie ihre Bewertung für die Notwendigkeit dieser Integration im Kontext der Globalisierung äußerst wichtig. Die Präsidenten der Republiken Belarus, Kasachstan und der Russischen Föderation sind der Meinung, dass

1. die Eurasische Union von Anfang an als wettbewerbsfähige globale Wirtschaftsunion geschaffen werden soll,
2. die Eurasische Union als eine feste Einheit betrachtet werden soll, die euro-atlantische und asiatische Räume verbindet,
3. die Eurasische Union als autarke regionale Finanzeinheit gebildet werden soll, die ein wichtiger Teil einer neuen globalen Finanzsystems wird,
4. die Eurasische Union einen freiwilligen Charakter tragen soll und
5. sie eine breite öffentliche Unterstützung genießen soll.

Die 5. Position dieser gemeinsamen Meinung muss in unseren Ländern besonders vorsichtig betrachtet und für die zielgerichtete Zusammenarbeit eingesetzt werden. Das Interesse an dem Format der Integration wird nicht nur von den ehemaligen Sowjetrepubliken, sondern auch von den europäischen Ländern ausgesprochen.

Die Umfragen zeigen, dass die europäische Integration jedes Jahr mehr Befürworter verliert. Laut der Umfrage des Pew Research Centers empfanden im Mai 2013 46% der Bürgerinnen und Bürger in Großbritannien, Deutschland, Spanien, Polen und Frankreich die europäische Integration als positiv. Im Jahr 2007 lag dieser Wert bei 68%. Gleichzeitig waren 37% der Befragten der Meinung, dass die wirtschaftliche Integration die Wirtschaft der Länder gestärkt hätte, im Jahr 2009 waren es fast 50% der Befragten. Regelmäßige Umfragen in unseren Ländern bieten ein bestimmtes Bild an und wenn die Regierung diesen Aspekten wenig Aufmerksamkeit schenkt, bleibt in der öffentlichen Perspektive eine gewisse Skepsis. Die wichtigsten Gegner sind soziale Bewegungen und Organisationen.

In der Republik Belarus gibt es 15 politische Parteien und mehr als 2.000 öffentliche Vereinigungen, in der Russischen Föderation 77 Parteien und mehr als 100 Bewegungen, in Kasachstan 9 politische Parteien und 87 Vereinigungen. Die Meinungsumfragen geben konkrete Ergebnisse. Nur ein 1/3 der Bürger von Belarus möchte in einer neu angelegten Allianz mit Russland leben, unter den russischen Bürgern selbst sind das noch

weniger – nur noch ein 1/4. 33% der Bevölkerung in Kasachstan, von denen ein Fünftel russischsprachig ist, möchte mit den anderen Ländern keine Union schließen. Doch mehr als die Hälfte der Bevölkerung in Russland findet vor allem den Zusammenschluss mit Kasachstan, Weissrussland und der Ukraine besonders attraktiv.

Es ist wünschenswert und äußerst wichtig, dass die Behörden das neue Format der Integration erläutern und Maßnahmen zu akuten sozialen Erwartungen (Preise, Löhne, die Verwaltungsverfahrenserleichterung etc.) entwickeln, was zu anderen Ergebnissen von Befragungen führt. Die Menschen müssen die Verbesserung der Lebensbedingungen durch Integrationsprozesse spüren.

Die Eurasische Wirtschaftsunion (EAWU) ist dafür zuständig, in Übereinstimmung mit dem Vertrag und internationalen Vereinbarungen in der Union und die Ziele durch diese Instrumente in den folgenden Bereichen zu erreichen: tarifäre- und nicht tarifäre Regulierung, Schutz des Binnenmarktes, Zollverwaltung, Handelssystem mit Drittländern, technische Regulierung, Sanitär-, Veterinär- und Pflanzenschutzmaßnahmen, Wettbewerb und öffentliche Beschaffungen. Die institutionelle Struktur der Union besteht aus folgenden Organen: dem Eurasischer Oberwirtschaftsrat, dem Rat der Eurasischen Wirtschaftsunion, der Eurasische Wirtschaftskommission, dem Gerichtshof der Eurasischen Wirtschaftsunion und der Interparlamentarischen Versammlung.

Die aktuelle Handelspolitik Kasachstans wird im Rahmen des von der Regierung genehmigten Programms für die Entwicklung des Handels in den Jahren 2010-2014 stattfinden. In Übereinstimmung mit diesem Programm und für die Verbesserung der Handelsmöglichkeiten in Kasachstan werden die Maßnahmen in Bereichen der Verkehrsinfrastruktur sowie der Entwicklung von Logistik- und Transitzpotenzial des Landes unternommen.

Die Wirksamkeit der Außenpolitik wird von dem Entwicklungsstand des Geschäftsklimas, der Fähigkeit der einheimischen Unternehmen wettbewerbsfähiger zu werden, dem Unterbreiten der Produkte auf anderen Märkten sowie dem Grad der Handelsliberalisierung bestimmt. Nach Angaben des Berichtes der Weltbank „Doing Business 2014“ nimmt Kasachstan den 50. Platz von 189 Ländern ein. Auf diese Weise hat Kasachstan auch die meisten GUS-Ländern hinter sich gelassen: Weißrussland (Platz 63), Kirgisistan (Platz 68) und Russland (Platz 92). Die praktische Umsetzung der Arbeit von Zollunion und des gemeinsamen Wirtschaftsraums ist auf die Schaffung eines günstigen Investitionsklimas gerichtet. Heute sind Kasachstan und Russland die Führer in Bezug auf ausländische Direktinvestitionen im ganzen GUS-Raum. Seit der Gründung der Zollunion verdoppelte sich das Volumen der ausländischen Investitionen in der verarbeitenden Industrie in Kasachstan auf 3,4 Mrd. Dollar im Jahr 2012 im Vergleich zu 1,8 Mrd. Dollar im Jahr 2009. In diesem Fall erhöhten sich die ausländischen Direktinvestitionen um 34% und erreichten 28 Mrd. US-Dollar.

Der einheitliche Dienstleistungsmarkt im einheitlichen Wirtschaftsraum wird in einigen Bereichen zum 1.1.2015 funktionsfähig und sieht die gegenseitige Anerkennung von Qualifikationen der Personaldienstleister und Lieferanten vor. Die Eurasische Wirt-

schaftskommission, gemeinsam mit den Regierungen der Mitgliedsländer, sorgt für die Bildung des einheitlichen Dienstleistungsmarktes, die gegenseitige Anerkennung von Lizenzen und Genehmigungen sowie die Fähigkeit zur Durchführung der Geschäftsaktivitäten ohne zusätzliche Einrichtungen als juristische Person. Es wird angenommen, dass der Mechanismus des einheitlichen Dienstleistungsmarktes im Bereich vieler Dienstleistungen, die keine Einschränkungen für den Verkauf auf dem Territorium der Zollunion und dem gemeinsamen Wirtschaftsraum haben, ab 1.1.2015 gestartet wird.

Am 29.5.2014 wurde der Vertrag über die Eurasische Wirtschaftsunion in Astana unterzeichnet. Die bisher unterschriebenen Verträge über die Freihandelszone, die Zollunion und den gemeinsamen Wirtschaftsraum wurden berücksichtigt und als Anhänge zum Vertrag akzeptiert.

Die Ausgangsfrage bleibt aber in Bezug auf die Leistungsfähigkeit der freien Wirtschaftszonen weiterhin akut. Seit 2011 hat das Regionalentwicklungsprogramm systematische Probleme identifiziert und den effektiven Wirkmechanismus von lokalen Exekutivorganen entwickelt. Für eine stark urbanisierte Umgebung in den lokalen Gemeinden wurden die Sonderwirtschaftszonen (SWZ), Industrieparks und Zonen des innovativen Wachstums, Industrieanlagen, Technologiezentren sowie die weitere Kommerzialisierung geplant. Heutzutage sind 10 Sonderwirtschaftszonen aktiv, die für moderne Hochleistungs- und wettbewerbsfähige Produktion, Investitionen, neue Technologien in den Regionen sowie die Erhöhung der Beschäftigung geschaffen wurden. Es wurde jedoch festgestellt, dass die Arbeit unwirksam sei.

Es wurden 3 Visionen dieses Marktes vorgeschlagen: 1) Zusammenschluss in den einheitlichen Dienstleistungsmarkt, 2) Bargeld-Prinzip, welches am kompliziertesten erscheint und 3) die Erhaltung der nationalen Märkte und die Angleichung der Rechtsvorschriften aller Mitgliedstaaten. Derzeit unterstützen alle 3 Länder die dritte Option; im ersten Schritt müssen sie die Gesetze zu einer gemeinsamen Basis führen. Zum 1.7.2015 wird diese Phase umgesetzt und abgeschlossen.

Eine moderne Verkehrsinfrastruktur, insbesondere Autobahnen, sind von internationaler Bedeutung. Es wurde ein aktiver Prozess der Integration von zentralasiatischen Straßen in das europäische und asiatische Regionalsystem, mit dem Zugang zur Mehrheit der Länder des eurasischen Kontinents, gestartet. In dieser Hinsicht ist der transkontinentale Straßenkorridor „Westeuropa – Westchina“ das Hauptprojekt dieser Branche zu Beginn dieses Jahrhunderts. An seiner Entwicklung sind die wichtigsten Handelspartner Kasachstans interessiert. Derzeit sind die Verträge und Partnerschaften mit Russland, China und der Europäischen Union unterzeichnet. Der Bau wird durch Leihgaben aus den weltweit führenden Finanzinstituten durchgeführt. Die Weltbank hat ein Budget in Höhe von 2,1 Mrd. US-Dollar zugewiesen. Dies ist der größte Kredit in der Geschichte der Weltbank. Zusammen mit den Leihgaben von asiatischen, europäischen und islamischen Entwicklungsbanken beträgt das Gesamtbudget 3,5 Mrd. US-Dollar für 25 Jahre. In dem Sinne genießt Kasachstan das hohe Vertrauen der globalen Finanzinstitutionen. Die Gesamtlänge des Korridors entlang der Strecke St. Petersburg – Moskau – Nischni

Nowgorod – Kazan – Orenburg – Aktobe – Kyzylorda – Shymkent – Taras – Kordai – Almaty – Khorgos – Ürümqi – Lanzhou – Zhengzhou – Lianyungang beträgt 8445 km. Davon befinden sich 2233 km in der Russischen Föderation, 2787 km in der Republik Kasachstan und 3425 km in der Volksrepublik China.

Es bleiben aber offene Fragen im Bereich der Gesetzgebung. Es gibt Unterschiede in den Gesetzen von Kasachstan, Russland und Belarus im Bereich der natürlichen Monopole. All die Jahre wurde der Parallelbetrieb von Stromversorgungssystemen unserer Länder nicht gestoppt. Bis zum 1.7.2015 wird das Konzept der Schaffung eines gemeinsamen Energiemarkts erwartet. Bis zum 1.7.2016 wird das Programm für den gemeinsamen Strommarkt vorbereitet. Es scheint, dass die tatsächliche Situation für die Lösung der Probleme im gegenseitigen Interesse nicht auszuschließen ist. Die aktuelle Situation an der gemeinsamen Grenze bleibt offen, die Zollverwaltung ist nicht vollständig standardisiert, es fehlen die Administration der Außenhandelstätigkeit und ihre Liberalisierung, es gibt große Unterschiede in den Steuerverwaltungen etc. Diese sollen attraktiv für die Mitgliedsstaaten der neuen eurasischen Union werden. Es ist wünschenswert, dass die Interessen der Mitgliedsländer kurz- und langfristig erfüllt werden.

Verhandlungen über das Freihandelsabkommen EU – USA (TTIP)

Bryce Blegen
CEO, Trusted Trade Alliance LLC

Thanks to EFA and Lothar Gellert for the invitation to speak at this year's conference – it is nice to be back in the Stuttgart area, which I consider my home town in Germany. When Dr. Gellert asked last December whether I would be interested in speaking about the Transatlantic Trade and Investment Partnership ("TTIP"), my first thought was that it might be difficult to find anything specific to say, since at that point no one had any clear information relating to what exactly would be in it. But I hoped that by June, 2014, progress would have been made and there would be a lot more to talk about, so I accepted EFA's invitation. If I had known that I would be speaking on the same day as the US and Germany fight it out to move ahead in the World Cup, I might have re-considered my acceptance of that invitation, but here I am, and let's see what this evening brings.

But let's go back to TTIP, which President Obama presented to the American public in his 2013 State of the Union Speech as the "Bridge over the Atlantic", with a good deal of publicity and grand claims from both his government and the EU about the huge benefit such an agreement could provide on both sides of the Atlantic.

The image is a screenshot of a BloombergView article. At the top, the title "TTIP: Political & Economic Expectations are High" is displayed in large, bold, blue letters. Below the title, the BloombergView logo is visible. A navigation bar includes links for HOME, EDITORIALS, CONTRIBUTORS, TOPICS, and MORE. The main content area features a large photograph of President Barack Obama speaking at a podium. Below the photo, a caption reads: "U.S. PRESIDENT BARACK OBAMA DELIVERED THE STATE OF THE UNION ADDRESS TO A JOINT SESSION OF CONGRESS AT THE CAPITOL IN WASHINGTON, D.C., ON TUESDAY, FEB. 12, 2013. PHOTOGRAPHER: ANDREW HARRIS/REUTERS". To the left of the main text is a sidebar with a small graphic of the Transatlantic Trade and Investment Partnership logo and the text "November 2013 Transatlantic Trade and Investment Partnership The Economic Analysis Database". The main text begins with the sub-headline "Obama's Bridge Over the Atlantic" followed by "The overall impact of TTIP". A paragraph states: "The CEPR study predicts that an ambitious TTIP deal would increase the size of the EU economy around €120 billion (or 0.5% of GDP) and the US by €95 billion (or 0.4% of GDP). This would be a permanent increase in the amount of wealth that the European and American economies can produce every year." To the right of this text is a bio for Max Berley, a Bloomberg View editor, with a "Follow @maxberley" link. At the bottom of the article is a blue banner for the "TRUSTED TRADE ALLIANCE" with the text "World's Trusted Trade Alliance LLC - 501(c)(3) Non-Profit". The banner also features an image of a large cargo ship at a port.

Before we go any further, it should be stated that talking about building a bridge is a lot easier than actually getting it done. You not only have to have a good structural design, construction engineers and workers, you also have to find the proper location to place it, and have the land, access, and permissions needed on both sides to ensure that traffic can efficiently move over it, once built. Announcing a magnificent new bridge, just like announcing a grand new free trade agreement, makes for good publicity. But a lot of things need to be put in place before the construction even starts. With regard to TTIP, my remarks will focus on the western approach to our new bridge, perhaps think of this as a report from the environmental planning commission.

To set the stage for TTIP, let's start out with a look at the geological history of our building site – the US history with free trade agreements, which is, not by chance, also a history of US politics over the past 30 years. The first FTA, US-Israel, is a rather rudimentary creature which was put together under the Reagan administration as a means of economic assistance to Israel. The second one, NAFTA, was a very ambitious project which began in the first Bush administration and was completed early on in the Clinton administration. Some of you may remember the traditional strong support for free trade among Republicans in the 80's, as one pillar of a broader foreign policy designed to cement US influence (and promote US business interests) as the Soviet Union broke up. NAFTA was very controversial, and while popular with Republicans and with a broader coalition of business interests, was opposed by labor unions and a large portion of the Democratic party. If Bush had been re-elected, its passage through a Congress would probably have been impossible. But because Clinton became President, and wanted to show that he was also pro-business, he was able to bring enough Democrats along with the Republicans to get NAFTA through Congress.

But you will note that we then see a large gap until the next FTA, that with Jordan. While negotiated under Clinton, and like Israel largely motivated by political reasons not having much to do with the US economy, it was not implemented until after George W. Bush and the Republicans took over in 2001. We then come to the second Bush administration. These were perhaps not the glory days of US foreign policy in general, but they were at least the glory days of US FTAs. At this point, the pro-trade philosophy of the Republicans was largely intact, and these FTAs were seen as somewhat of a counter-weight to the barriers to in-bound trade put in place by the post-

A Brief History of US Free Trade Agreements (Part 1)

Israel	1985
North American Free Trade Agreement (NAFTA)	1994
Jordan	2001
Australia	2004
Chile	2004
Singapore	2004
Bahrain	2006
Morocco	2006
Oman	2006
Peru	2007
CAFTA-DR	2006-2009



A Brief History of US Free Trade Agreements (Part 2)

Panama	2011
Colombia	2011
South Korea	2011

Trans-Pacific Partnership	?
---------------------------	---

Unilateral Preference Regimes:

Generalized System of Preferences (GSP)	Expired
Andean Trade Preference and Act (ATPA)	Expired
Andean Trade Promotion and Drug Eradication Act (ATPDEA)	Expired
African Growth & Opportunity Act (AGOA)	



9/11 security initiatives, and continued to enjoy some support from moderate Democrats, and also the broad business community, which by this time had seen some substantial benefits from NAFTA.

Starting in 2007, with the economic crisis, we see another gap in FTA implementation dates. While CAFTA, and the next three FTAs were already negotiated, both the President and Congress

had much higher economic priorities than Free Trade Agreements, and the public mood was becoming increasingly isolationist. The Democrats had re-taken Congress in late 2006, and were not in the mood to give President Bush any success on anything, let alone on “job-killing free trade agreements”.

With the election of Obama, and the calming of the economic crisis, expectations were that United States support for free trade would be minimal, as the Democrats were again ascendant, but – rather surprisingly – the President and the US Trade Representative took public positions in favor of completion of the negotiated FTAs, and even on opening negotiations on a new and ambitious multilateral FTA, the Trans-Pacific Partnership (“TPP”). And, in 2010, a bi-partisan coalition in Congress managed to bring up and enact the three final FTAs on our list in a low-profile vote intended to attract as little public notice as possible.

Which brings us to where we are today. The President has invested a good deal of political capital in the TPP, and in 2013, he came out with the announcement of the TTIP. There is no doubt in my mind that President Obama, and USTR (United States Trade Representative) Michael Froman, continue to support conclusion of these treaties, and are moving them forward.

But, when we look at the US political environment, we see a very different situation. Going back to our bridge, we can see that the ground under our western bridge entrance is unstable, and may indeed exhibit toxic contamination.

The political environment is no longer favorable for conclusion of any FTA. The Republican free-trade consensus has broken down, and the Tea Party wing is quite isolationist, not reliably pro-business, and against any idea which President Obama might put forward – even such basic ideas as using public money to repair our failing roads or provide meals to poor children. Let alone health care. While many Democrats have moved

further to the left, and openly criticize not only new FTAs, but also the old ones, especially NAFTA. One sign of this is that three of our 4 long-standing unilateral preference regimes have expired, more than a year ago, and no one is coming forward to renew them – leading to significant unplanned cost increases in certain business areas.

US Legislative Approval of Free Trade Treaties & Trade Promotion Authority

- Executive branch negotiates treaty; legislative branch (Senate, if revenue impact, also House of Representatives) must approve; usual legislative procedures and amendment rights apply.
- Fast Track/Trade Promotion Authority ("TPA"): legislative branch agrees to give up its right to amend and to block trade legislation in exchange for executive commitment to agree on objectives prior to negotiation and keep Congress informed.
- TPA expired in 2007 (limited exception for three FTAs which were still open, and finally went into force in 2011).
- Effort to reinstate TPA at an impasse in 2014



There is another aspect to this – you may remember the concept of "fast track", which is now known as Trade Promotion Authority, or "TPA" for short. This is a Congressionally-approved waiver of Congress' Constitutional right to consider trade agreements (which, since they involve revenue effects, require both Senate and House approval) in the

usual way. The usual way being making amendments, tacking on completely unrelated issues, blocking votes, and filibustering. Under TPA, the treaty is negotiated by the USTR, brought into Congress by the President, and then gets a clean up or down vote – no delays, no amendments allowed. Now you can understand why this is important for the success of any FTA – the USTR is not a credible negotiator if the other side knows that Congress has the ability to amend or block whatever was negotiated.

If you look back at our history of FTAs, it is not a coincidence that TPA was in place for NAFTA, as well as for all of the agreements implemented from 2002 onwards. TPA expired in 2007 at the time of the Democratic take-over of the House, but CAFTA and the later treaties were grandfathered under pre-existing legislation. Unfortunately, earlier in 2014 both the Republicans and the Democratic leader of the Senate stated publicly that now is not the time for TPA – with the upcoming legislative elections, the question is when that time will come. Perhaps in the so-called

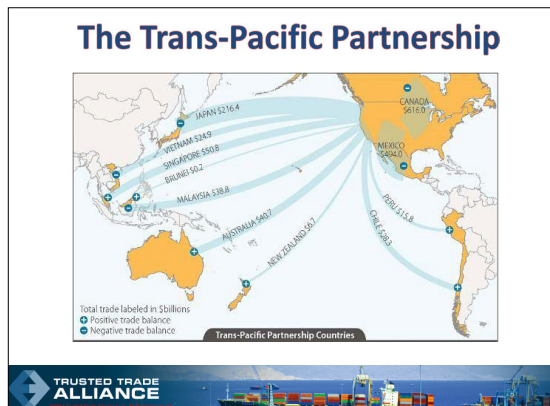
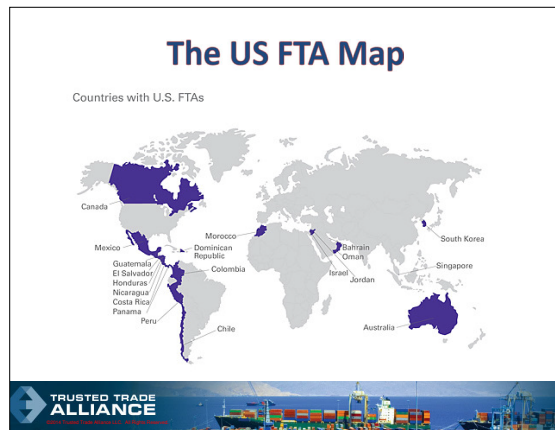
US Congress 2014: Key Political Data

- Opposition to TPP, TTIP and TPA by many Democrats
- Many Tea Party Republicans against free trade
- Mid-term Congressional elections early November
- Republicans will hold House and could gain Senate
- Focus will not be on trade in next Congressional session
- Lame duck session (November-December, 2014) only window of opportunity for trade legislation
- New president in 2016



“Lame duck” session of the Congress which takes place prior to the new year, and which gives the old membership one last chance to legislate before the newly-elected Congress comes in.

Let’s step back a bit from the US political environment, assume that miracles sometimes happen when water needs to be crossed, and look more closely at the US FTA structure in a more practical way. Let’s start with the map of treaties in place today. Then move on to the pre-requisite for TTIP, the Trans-Pacific Partnership Agreement (“TPP”). This map shows the countries involved, as well as trade vo-



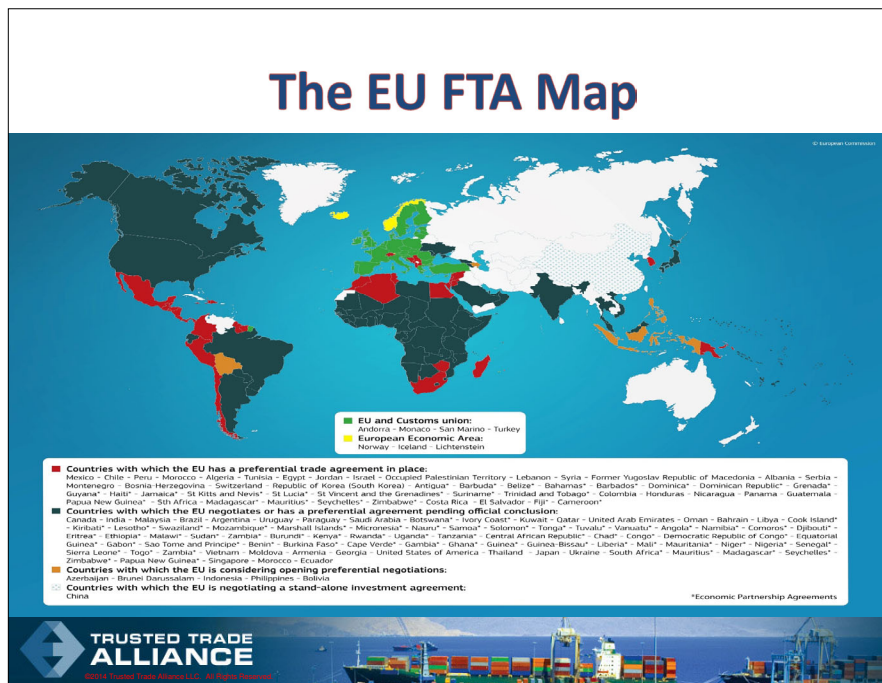
lumes. You will note some interesting aspects – trade between the US, MX, and CA is by far larger than any of the other flows, with Japan coming not far behind. This is an indication that these economies are highly networked. Many of the countries on the map, especially those in the Americas, already have FTAs in place between them, and Singapore and Australia are also integrated via FTA with the US.

Now, before we move on the Atlantic side of the globe, keep in mind that the TPP, just like the TTIP, is being negotiated largely in secret. Very little consultation with business has been done, and even those in Congress who have the inside view cannot discuss what is being agreed without violating secrecy provisions. Fortunately, we have Wiki-leaks and a few other avenues to get some insights. First, negotiations are difficult. In many cases, the US is the odd man out, and even our close trading partners in NAFTA, Canada and Mexico, do not always take the same position as we do.

Furthermore, some of the countries involved in the TPP discussions rely on origin certification methodologies which are based on a formal certificate endorsed by a government authority, while others (notably the US) have no form prescriptions and put all compliance responsibility on the importer. But the existing bilateral agreements in place between many TPP countries provide a proven framework for origin determination and documentation which is more formalistic. All indications are that TPP will provide for:

- A formal, standardized origin certificate, involving some level of endorsement by a government authority
- Cumulation of originating goods among the TPP countries
- Continuation of existing FTAs between TPP partners, with business allowed to choose, in any given situation, whether to use the TPP rules or the rules available under the pre-existing treaty (cumulation will only be available if TPP rules are used).

Let's now look at the EU map of FTAs. Here we see some interesting existing linkages as well. (EU-MX, EU-Central America, EU-Canada, or CETA).



Here also the concept of cumulation is a key aspect for business' ability to practically take advantage of these treaties.

In my discussions in June with a senior USTR representative, a statement was made that USTR views TPP not only as a necessary pre-requisite for TTIP, but also as guidance as to where to take the negotiations. This could be reason for worry.

Although origin rules are not yet at the center of discussion, one thing which seems to be clear is that originating goods will need to be certified to enjoy duty-free treatment. An issue already on the table is the certification mechanism, and how the division of responsibility between business and government in terms of liability for inaccurate certifications will be handled – as in the EU, or as in the US? The issue of cumulation (for the EU, with other countries with which they have treaties, and for the US, with the other two NAFTA countries) was indicated as one of the tough points of discussion already at this stage, with no apparent direction as to ultimate outcome as of yet.

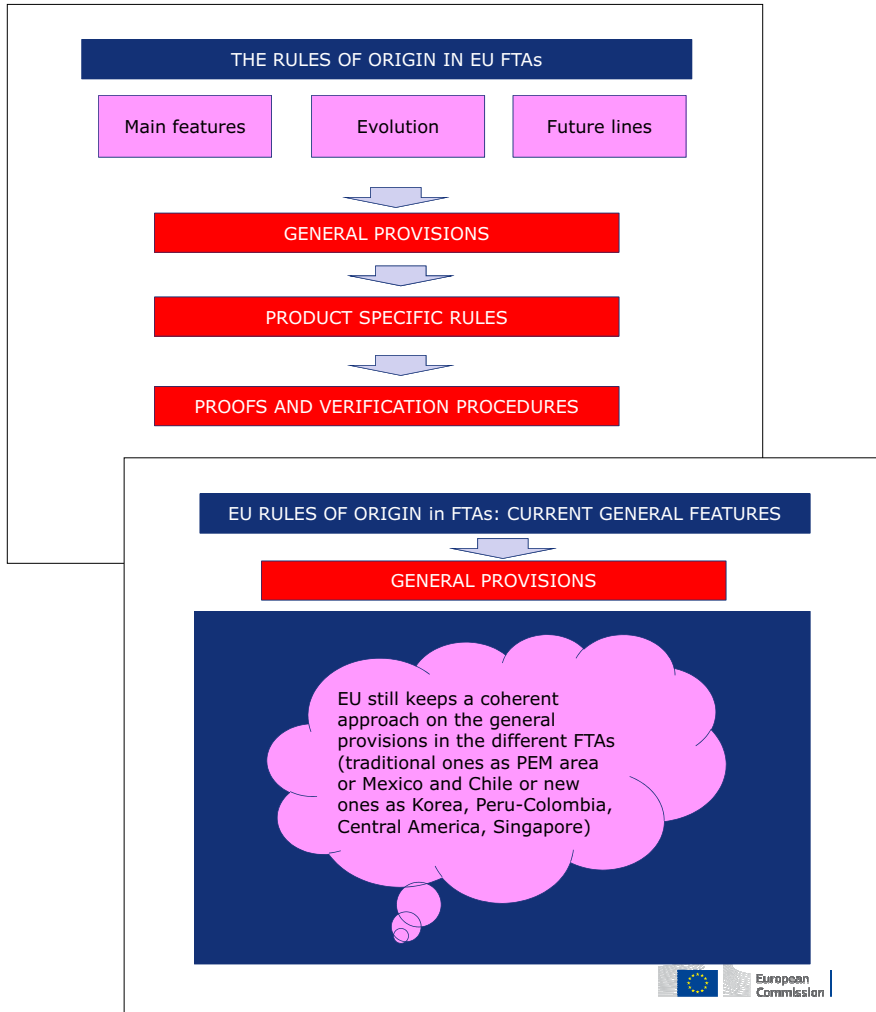
Business consultation is taking place (but this means USTR asks targeted businesses or associations specific questions, and gets feedback – this is not a broad and open consultation).

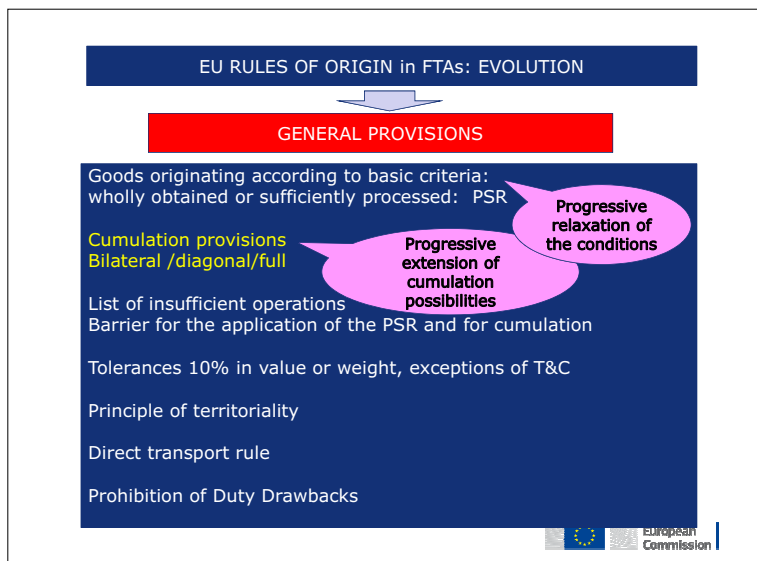
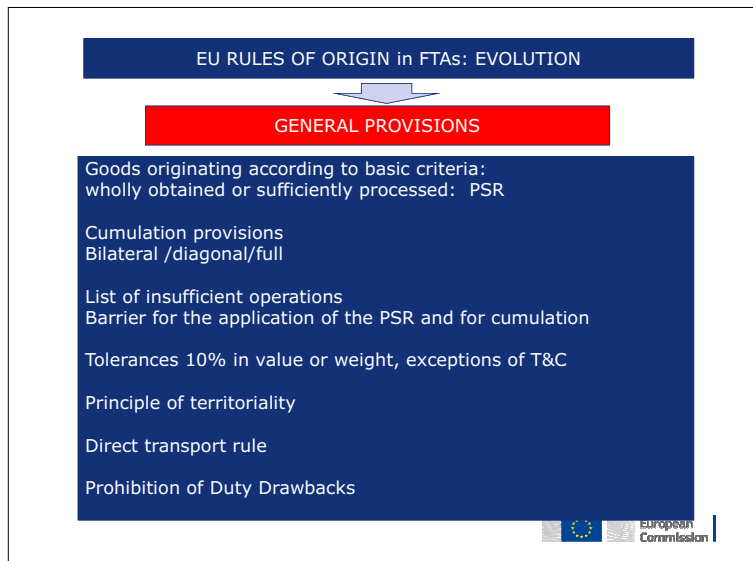
So where does this leave us? Let's go back to our bridge – on the Western entrance ramp, we seem to have more than a few design issues to solve, we may be building on unstable ground, our construction crew is currently fully occupied with another big bridge across an even bigger ocean, and legislative approval of the project does not seem likely any time soon. And even once it is, there is a lot of work to be done to make the conditions applying to the crossing both safe and attractive for traffic. Let's see what comes.

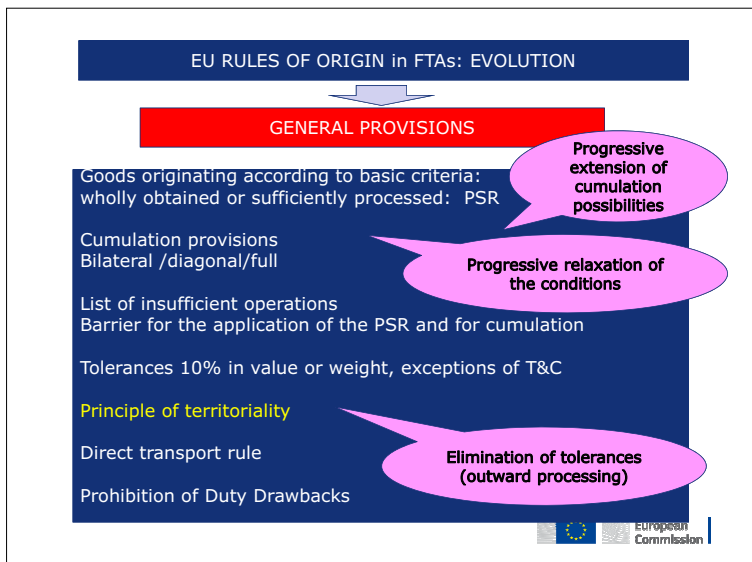
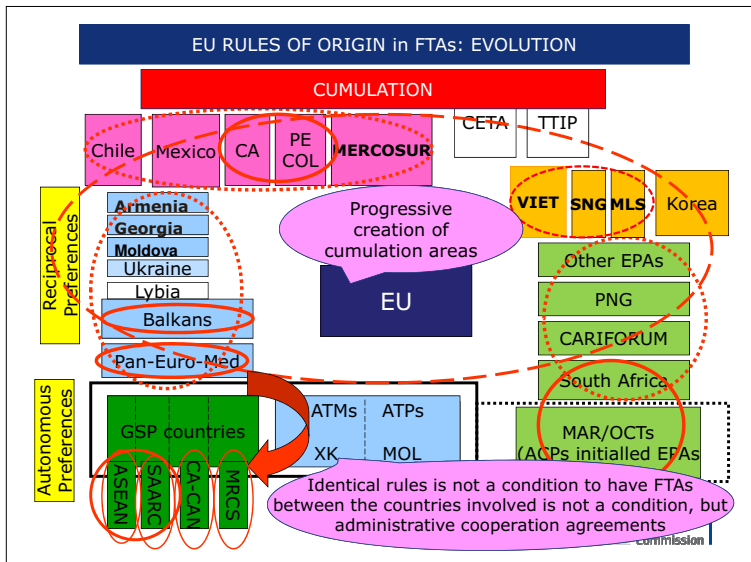
But, I don't want to end on a pessimistic note. As some of you may know, the Bridge Across the Atlantic has existed since 1793, crossing Clachan Sound in Argyll, Scotland. It looks good, is low cost, sits on stable ground, and has carried traffic for more than 200 years – anything is possible!

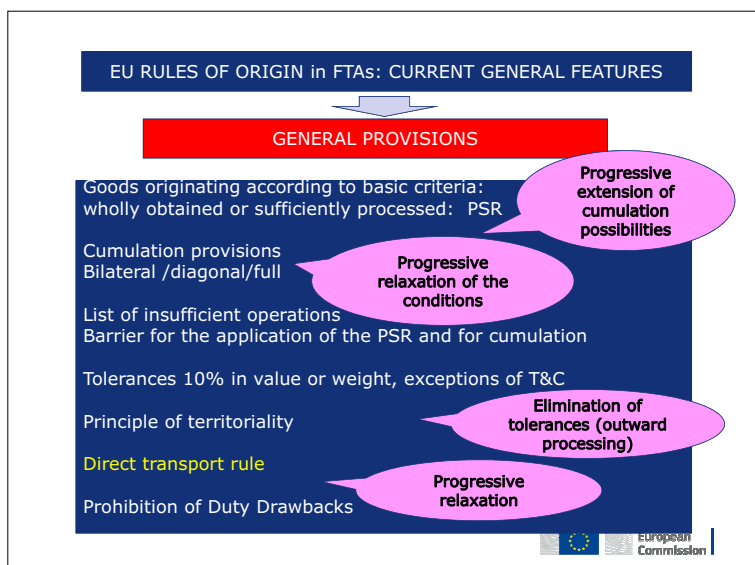
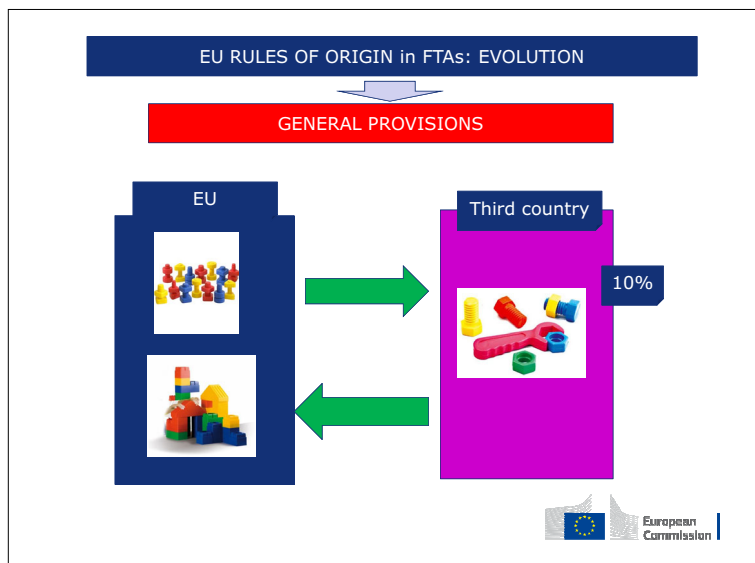
The Rules of Origin of the EU FTAs: Future Lines

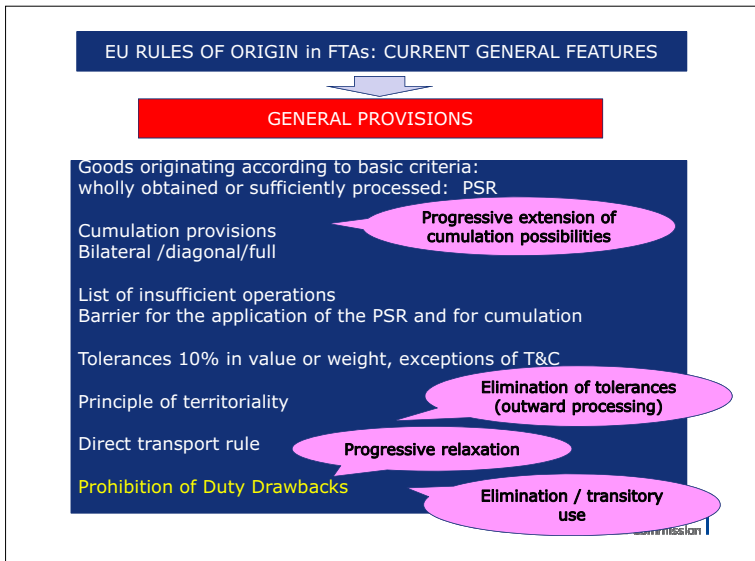
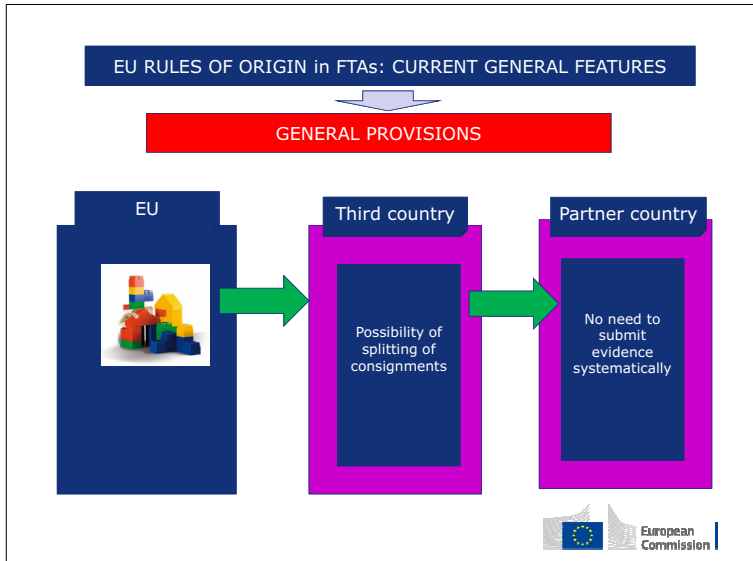
Isabel García Catalán
European Commission, DG TRADE

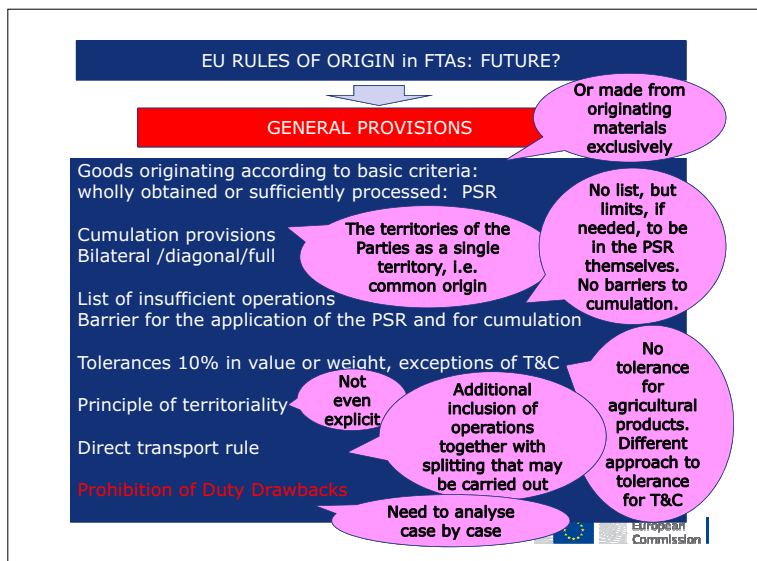
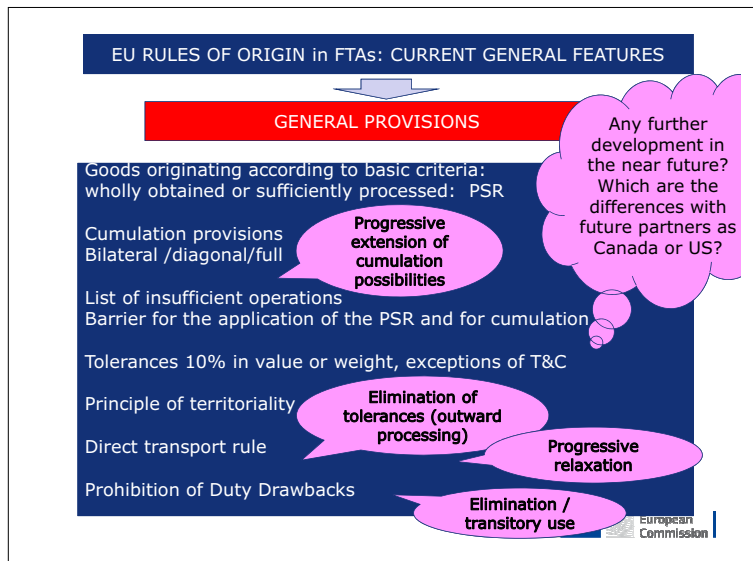


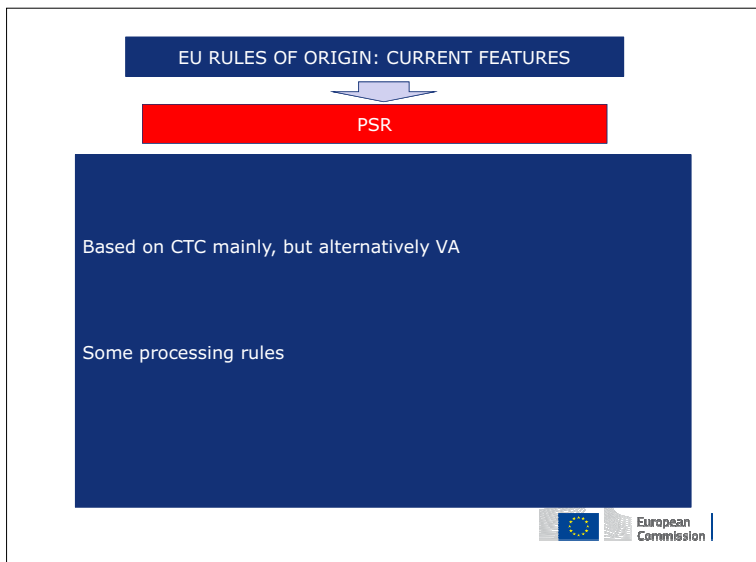


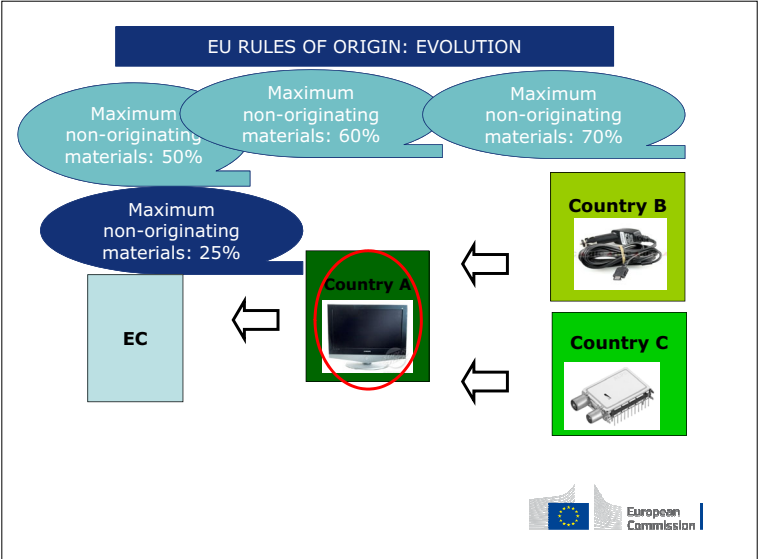
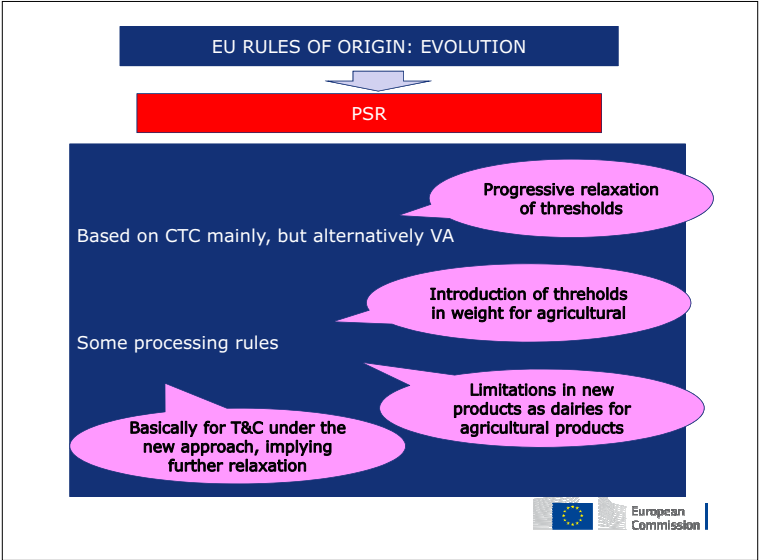


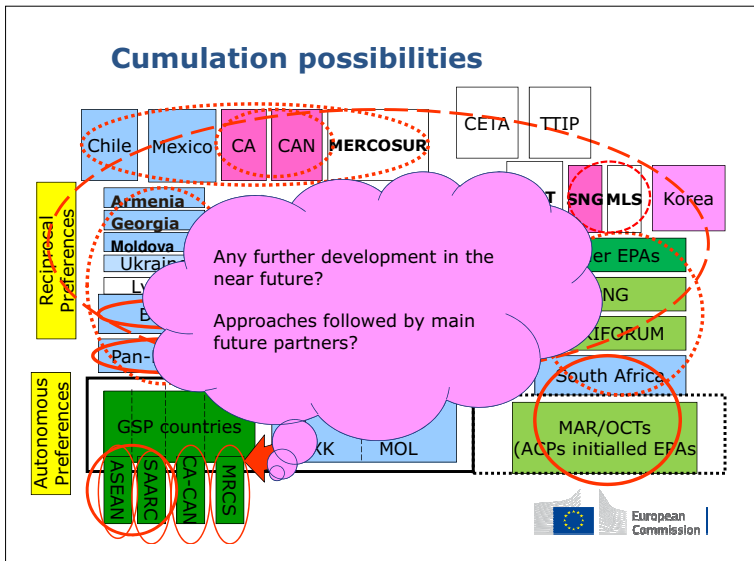
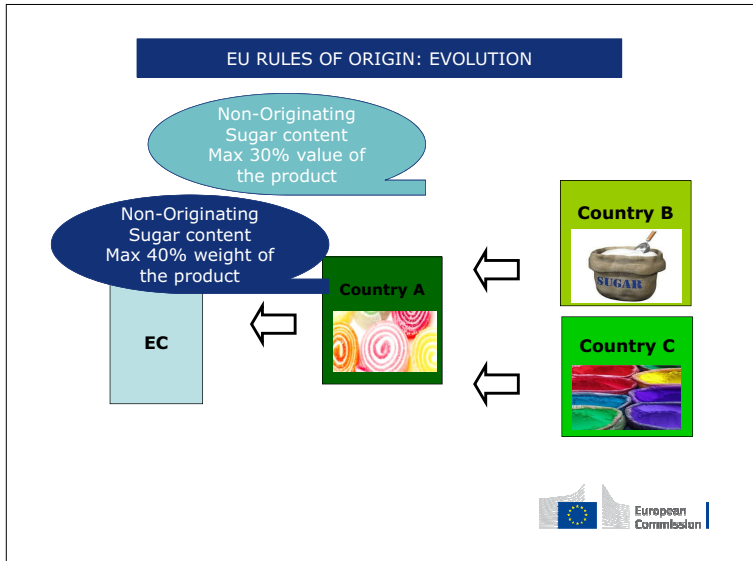


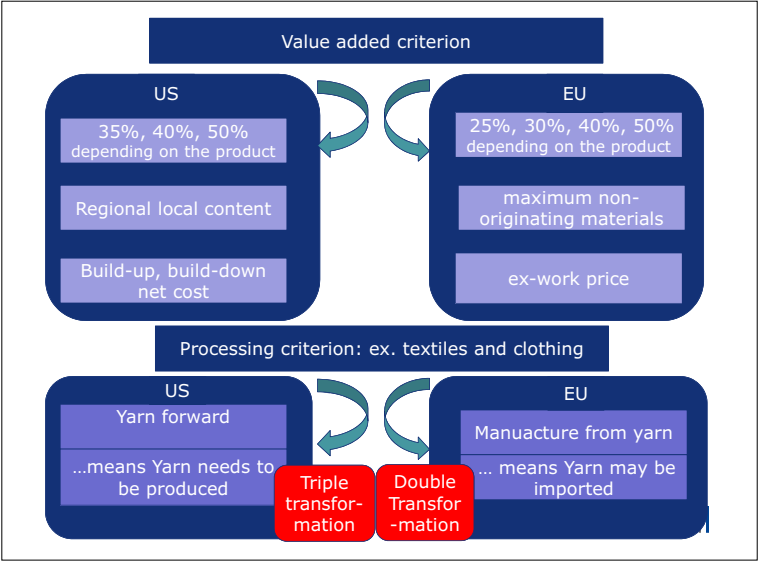
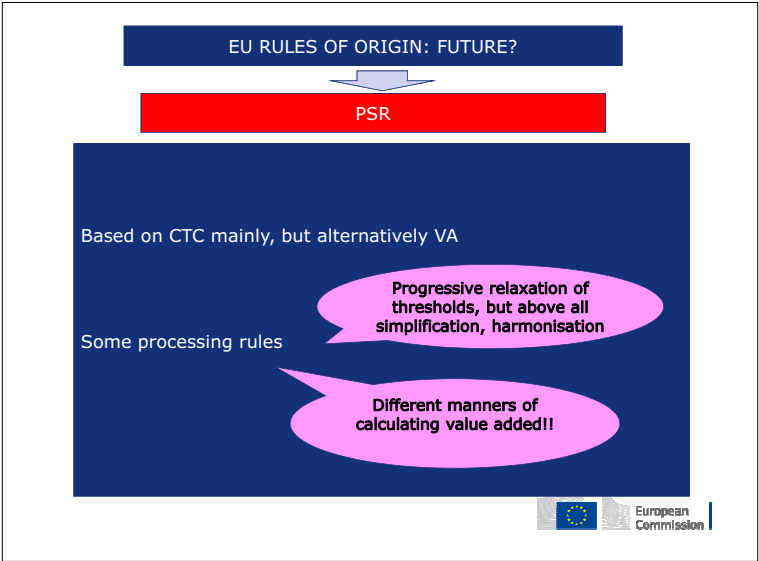




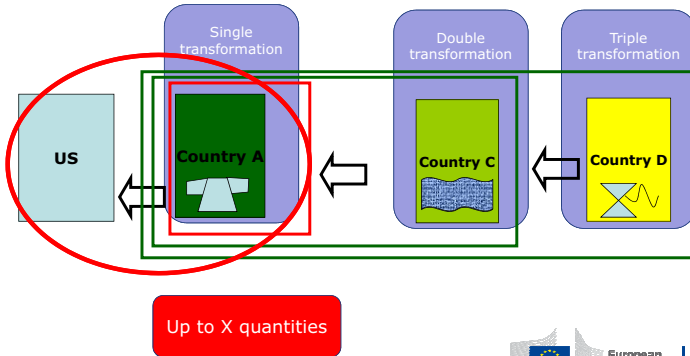








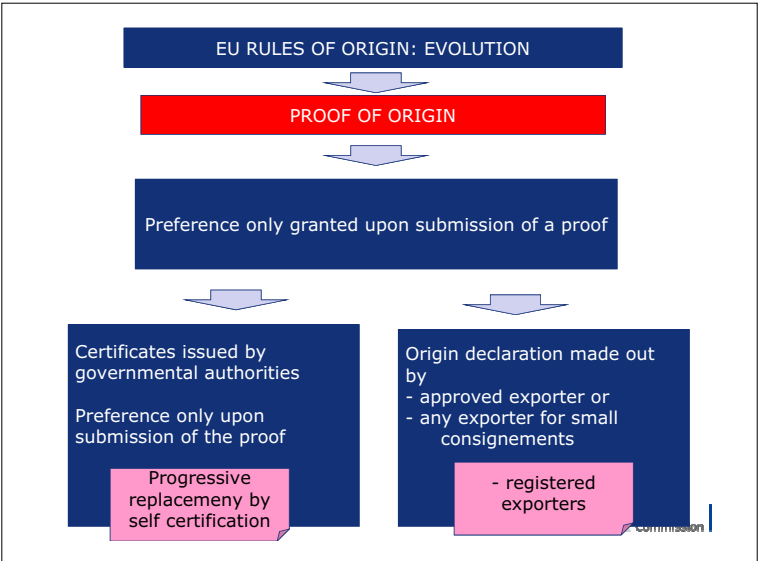
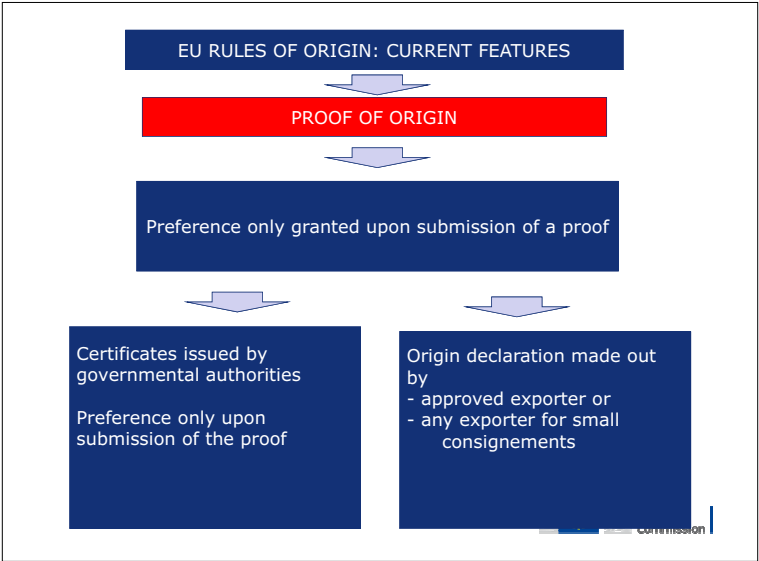
- **Single transformation within a cap/short supply**

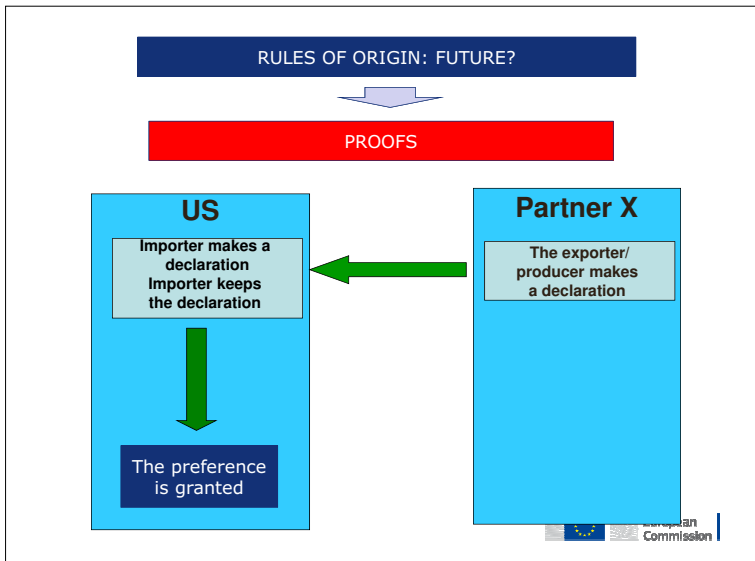
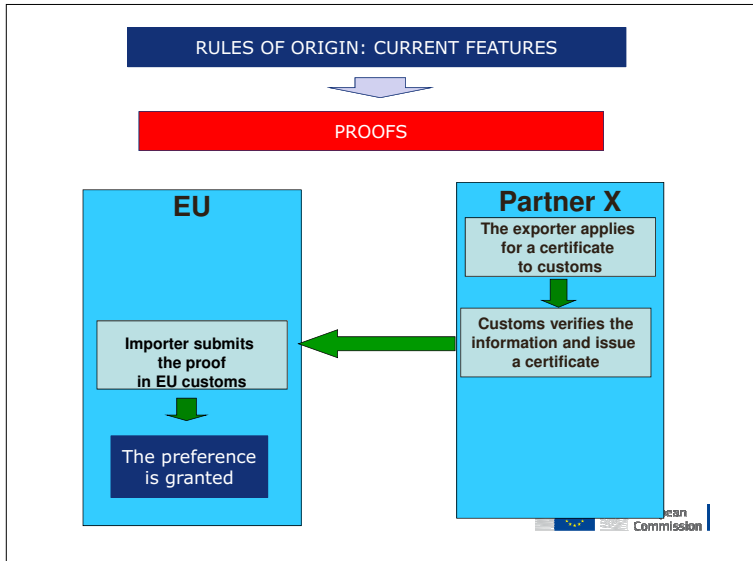


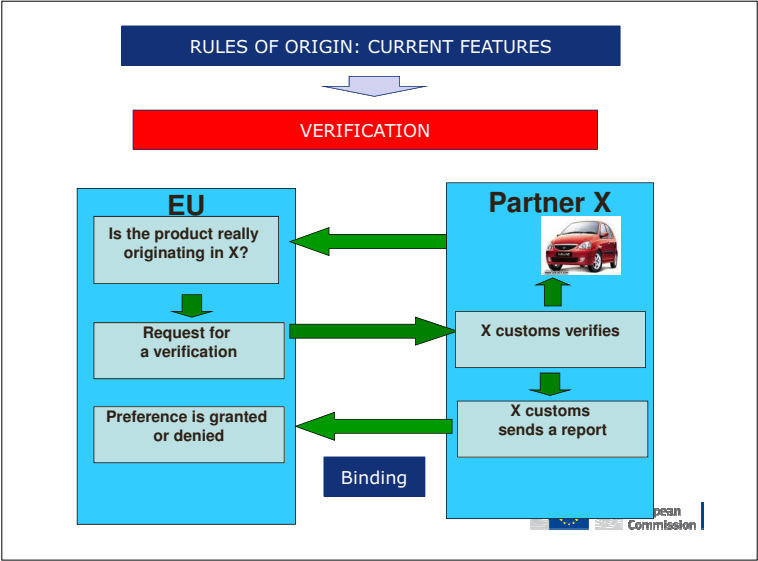
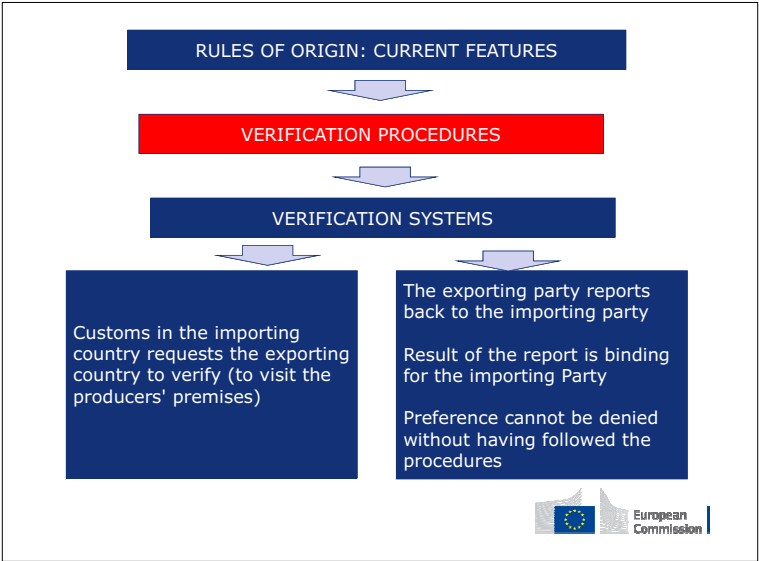
EU RULES OF ORIGIN: CURRENT FEATURES

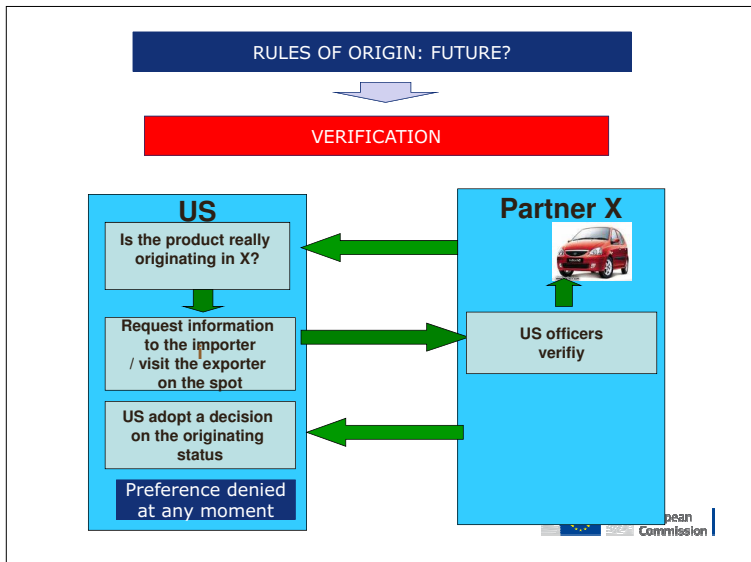
PROOF OF ORIGIN AND VERIFICATION PROCEDURES

More variations can be detected between the traditional FTAs (PEM area or Mexico and Chile) and some of the new saga (Korea, Singapore, CETA)









Freihandelsabkommen Schweiz – China

Zölle und Ursprungsregeln

Meinrad Müller
Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern

Allgemeines Schweiz – China

	Schweiz	China
Einwohner	8.200.000	1.350.000.000 (165x)
Fläche	41.285 km ²	9.571.302 km ² (232x)
Ew./km ²	196	140
Ausf. (2012)	7.800.000.000 US\$	10.300.000.000 US\$
Ausf. Uhren	29.300.000 St.	678.500.000 St.
Wert/St.	737 US\$	3 US\$

Unterschiedliche „Zollkulturen“

- „Defensive“ Sichtweise
- Entwicklungsstand der Verwaltungen
- Dimension der Verwaltungen (China: 52.200 Zollangestellte, Schweiz: 4.400 Zollangestellte)

Erfahrungen betreffend Freihandelsabkommen

- Erstes China FHA = 2006
- Erstes Schweiz FHA = 1973

China: verschiedene Grenzbehörden für ähnliche Aufgaben zuständig

Empfehlenswert: Abklärungen mit chinesischen Behörden vor Ort

Ursprungsregeln

- Warenverkehrsbescheinigung EUR.1 „CN“ mit zusätzlichen Angaben oder
- Ursprungserklärung nur für Ermächtigte Ausführer, mit Seriennummer (Spezielles „Data-Exchange“ Verfahren (MoU))

- Direktversand
 - Aufteilung von Sendungen in Drittstaaten möglich;
 - Es ist ein nachträglich im Ausfuhrstaat ausgestellter Ursprungsnachweis vorzulegen
- Amtshilfe
 - kein Beobachterstatus
 - kurze Nachprüfungsfrist von 6 Monaten
- Veredelungsverkehr und Einfuhr in Teilsendungen nicht vorgesehen

EUR.1 CN

MOVEMENT CERTIFICATE EUR.1			
1. Exporter (Name, address, country)		EUR.1 - CN N° CN 000041 Formule eventuellement applicable à la Chine	
3. Consignee (Name, address, country)		2. Countries used in preferential trade between SWITZERLAND and CHINA	
6. Transport Details (Date, etc.)		4. Country, in which the goods are consigned or originating	5. Country of destination
8. Item number, marks and number, number and kind of packages (description of goods)		7. Remarks	
9. Gross weight (kg) or other measure (m³, etc.)		10. Invoices (if applicable)	
SPECIMEN			
11. CUSTOMS ENDORSEMENT Customs entry reference number and date of presentation of goods to customs		12. DECLARATION BY THE EXPORTER I, the undersigned, declare that the goods are of the origin stated on this certificate	
Date when certified: _____ Exporter's name: _____ Name: _____ Signature: _____ Stamp: _____ Country: SWITZERLAND Date: _____ Signature: _____		Place and date: _____ Signature: _____	

Direktversand

- Grundsatz: Direktversand zwischen den beiden Ländern
- Direktversand gilt auch bei Transport durch Drittland als eingehalten, sofern die Erzeugnisse nicht weitergehend als zum Erhalt des guten Zustands der Ware notwendig behandelt worden und im Drittland unter Zollkontrolle geblieben sind
- Aufteilung einer Sendung erlaubt, sofern obige Bedingungen erfüllt sind

Listenregeln

- Listenregeln im Annex II „Product Specific Rules“ bestehend aus 3 Teilen:
 - Section I: Einleitende Bemerkungen
 - Section II: Zusätzliche Bemerkungen für die Kapitel 27 bis 40
 - Section III: Eigentliche Listenregeln
- Landwirtschaft (generell)
 - unverarbeitete: vollständig gewonnen
 - verarbeitete: Wechsel des Zolltarifkapitels
- Chemie/Pharma
 - durch Fermentation hergestellt
 - Pharma: Gebrauch von Zellkulturen
 - chemische Reaktion (z.B. CAS-Nrn.-Wechsel)
 - bis zu 60% Anteil an Drittlandvormaterialien
 - Wechsel der Zolltarifnummer
- Textilwaren
 - Meterware und technische Textilerzeugnisse: Wechsel der Zolltarifnummer oder bis zu 60% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Kleider: Wechsel des Zolltarifkapitels oder bis zu 60% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Schuhe: Wechsel der Zolltarifnummer oder bis zu 60% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Werkzeuge: Wechsel der Tarifnummer oder bis zu 60% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Maschinen: bis zu 50% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Fahrzeuge: bis zu 60% Wert der Drittlandvormaterialien
 - Uhren: bis zu 40% Wert der Drittlandvormaterialien

Berechnungsgrundlage: Ab-Werk-Preis

Prozeduren, Formulare, etc.

Einfuhr in die Schweiz

- Veranlagung (massgebender Zeitpunkt ist die Annahme der Deklaration durch den Zollcomputer) bis 30.6.2014 = Form A
- Veranlagung ab 1.7.2014 = Certificate of Origin (Appendix 1 to Annex III)
- Waren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens im Transit oder Zollfreilager: 6 Monate Beibringungsfrist
- prov. Veranlagung bis 31.12.2014 6 Monate
- danach 2 Monate Beibringungsfrist (wie alle anderen FHA)

Ausfuhr aus der Schweiz

- nicht Ermächtigte Ausführer
 - Ausstellung ab 1.7.2014 = Certificate of Origin EUR.1 (Appendix 2 to Annex III)
 - spezielles Formular
 - zusätzliche Angaben im Certificate of Origin
 - Limitierung auf 20 Positionen
- Ermächtigte Ausführer
 - Ausstellung ab 1.7.2014 = Origin Declaration auf Handelspapier (Annex IV Origin Declaration)
 - Data-Exchange (Memorandum of Understanding)
 - Anmeldung als Benutzer
 - Elektronischer Versand „pdf OD“
 - Vorlage Hardcopy in China
 - Limitierung auf 20 Positionen

Einfuhr in China

- Abklärungen vor Ort in China

Informationen

- Abkommenstext
- EA-Newsletter 1/14 vom März 2014
- Zirkular D30 vom 3.6.2014
- Memorandum of Understanding (Data Exchange)
- D30 Freihandelsabkommen

Das „Wunder von Bali“

Zum neuen WTO-Abkommen über Handelserleichterungen

**Regierungsdirektor Dr. Hasso Rieck LL.M.
und Oberamtsrat Heinz-Jürgen Zilg ¹⁾**

1. Schwierige Ausgangssituation

Der deutsche Fußball kennt das „Wunder von Bern“ bei der Weltmeisterschaft von 1954 ²⁾. Hier und heute haben wir es laut der internationalen Presse mit einem deutlich jüngeren Wunder zu tun – dem „Wunder von Bali“.

Sie werden sich an die schwierige Ausgangssituation im Vorfeld der 9. Ministerkonferenz der Welthandelsorganisation WTO erinnern. Der Vorbereitungsprozess war über geraume Zeit eher schleppend und mühsam verlaufen. Erst im Herbst 2013 gewann er an Dynamik. Doch der erhoffte Durchbruch blieb trotz aller Anstrengungen im Vorfeld der Ministerkonferenz am Stammsitz der WTO in Genf aus. Und so beschwerten immer noch zahlreiche ungelöste Streitfragen das Reisegepäck, als die Delegationen der damals noch 159 WTO-Mitglieder sich auf den Weg nach Indonesien machten.

Entsprechend verhalten bis skeptisch war die Erwartungshaltung an die Ergebnisse der Ministerkonferenz Anfang Dezember ³⁾. Eine bekannte Nachrichtenagentur überschrieb wenige Tage vor Konferenzbeginn einen längeren *Insight*-Artikel mit der Schlagzeile: „Wenn Welthandelsträume im Indischen Ozean zerplatzen“ ⁴⁾.

1) Dieser Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Auffassung der Verfasser wieder. Er enthält die erweiterte Fassung des Vortrags, den die Autoren am 26.6.2014 auf dem 26. Europäischen Zollrechtstag des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. gehalten haben. RD Dr. Rieck und OAR Zilg sind in der Abteilung für Außenwirtschaftspolitik, Referat Spezielle Handelspolitik (EU/WTO) des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie in Bonn tätig.

2) Zur Zeit des Vortrags fand die Fußball-Weltmeisterschaft in Brasilien statt.

3) Vgl. etwa Financial Times Europe vom 27.11.2013, S. 4: „Global trade talks on verge of collapse, warns WTO chief“

4) *Heller*, Wenn Welthandelsträume im Indischen Ozean zerplatzen, rtr, vom 29.11.2013 12:08:00, REU6817 3 wi 1142 (GEA GEM GERT OE SWI DNP DBT FRX GVD) L5N0IZ237 DEUTSCHLAND/HANDEL/WTO (INSIGHT)

2. Überraschende Einigung auf erstes neues multilaterales Abkommen der WTO

Und doch ist auf Bali nach dramatischen Verhandlungstagen und -nächten letztendlich eine Einigung gelungen – wenn auch erst in der Verlängerung – am Ende eines zusätzlichen Konferenztages. Alle WTO-Mitglieder verständigten sich auf einen Text des neuen Abkommens über Handelserleichterungen⁵⁾.

Wer sich die Definition von Wundern⁶⁾ ansieht, der kann durchaus gewisse Parallelen erkennen. Denn das Zustandekommen dieses Ergebnisses auf Bali kann als etwas bezeichnet werden, das den bisherigen Erfahrungen in der Handelspolitik und den bisher zu beobachtenden Entwicklungen in der WTO und ihrer noch jungen Geschichte widerspricht. Seit Gründung der WTO 1995 und nach mehr als zwölf Jahren internationaler Verhandlungen ist dies das erste neue multilaterale Abkommen in der Doha-Runde! Dieser Abschluss ist jetzt endlich geglückt!⁷⁾

Was ist aber nun der Inhalt des Abkommens über Handelserleichterungen?

3. GATT-Rahmenbestimmungen, Struktur und Inhalt des TF-Abkommens

Bereits die Artikel V, VIII und X des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens GATT beinhalten grundlegende Regelungen zur Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr von Waren sowie zur Transparenz von Handelsvorschriften. Im Abkommen über *Trade Facilitation (TF)*⁸⁾ – also über Maßnahmen zur Handelserleichterung – geht es nun um die Konkretisierung und einheitliche Interpretation dieser Regeln sowie um ergänzende Bestimmungen zu den 3 bestehenden GATT-Artikeln.

Teil I des Abkommens enthält die eigentlichen Bestimmungen zur Handelserleichterung. Damit diese von **allen** WTO-Mitgliedern umgesetzt werden können, regelt Teil II Sonder- und Vorzugsbehandlungen (sog. *Special and Differential Treatment* – SDT) für Entwicklungsländer (EL) und am wenigsten entwickelte Länder – die LDC (*Least Developed Countries*). Diese können daher u.a. auf Basis bereits durchgeführter Bedarfsanalysen (*Needs Assessments*) selbst die Verpflichtungen folgenden 3 Kategorien zuordnen:

5) Vgl. etwa Financial Times Europe, 7. u. 8.12.2013, S. 1.

6) Ein Wunder ist ein Ereignis in Raum und Zeit, das menschlicher Erfahrung und den Gesetzmäßigkeiten von Natur und Geschichte widerspricht, www.wissen.de/lexikon/wunder.

7) „WTO hails historic deal“, New Sunday Times, December 8, 2013, S. 44, Herbermann, „Die WTO ist wieder im Geschäft“, Handelsblatt Nr. 237, 9.12.2013, S. 10f.

8) WT/MIN(13)/W/8 vom 6.12.2013

- A: Verpflichtungen aus dem Abkommen, die unmittelbar umgesetzt werden,
- B: Artikel, für die die EL eine Übergangszeit benötigen und
- C: Bestimmungen, die sie nur umsetzen können, wenn sie dafür technische Hilfe erhalten.

Das TF-Abkommen⁹⁾ schafft zahlreiche Verfahrenserleichterungen mit Zollbezug¹⁰⁾. Dazu zunächst ein kurzer Überblick:

- Art. 1 betrifft die Veröffentlichung. Er verpflichtet die WTO-Mitglieder, alle Gesetze, Vorschriften und administrativen Entscheidungen zu veröffentlichen.
- Art. 2 befasst sich mit den Beratungen. Er regelt die Gelegenheit zur Stellungnahme, Information und Beratung vor der Veröffentlichung von Gesetzentwürfen bzw. vor deren Inkrafttreten.
- Art. 3 adressiert verbindliche Zolltarif- und Ursprungsauskünfte (*Advance Rulings* – ARs).
- Art. 4 greift das wichtige Thema Rechtsmittel und Überprüfungsverfahren auf. Er fordert die gesetzlich abgesicherte Möglichkeit von Widersprüchen oder von gerichtlicher Berufung gegen Entscheidungen von Zoll- oder Grenzbehörden.
- Art. 5 sieht Transparenz-Maßnahmen in Bezug auf Kontrollen, Probeentnahmen und Sicherstellungen vor.
- Art. 6 befasst sich mit Gebühren und Abgaben im Zusammenhang mit der Einfuhr und Ausfuhr.
- Art. 7 regelt die Warenabfertigung und -freigabe, elektronische Zahlung, PSI¹¹⁾, Risikomanagement, AO¹²⁾ und beschleunigte Verfahren.
- Art. 8 hat die Zusammenarbeit der Grenzbehörden zum Gegenstand.
- Art. 9 thematisiert den Warentransport innerhalb eines Zollgebiets.
- Art. 10 regelt Formalitäten im Zusammenhang mit Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr,
- Art. 11 den Transit und
- Art. 12 die Zollzusammenarbeit.
- Art. 13 enthält schließlich institutionelle Regelungen, so etwa über einen neuen TF-Ausschuss in der WTO.

9) WT/L/931 Nummerierung und Einteilung innerhalb des TF-Abkommens haben durch die rechtliche Überprüfung (legal scrubbing) noch leichte Anpassungen erfahren.

10) Zum grundlegenden Bedarf hierfür vgl. etwa World Bank, Connecting to Compete 2014, Trade Logistics in the Global Economy.

11) PSI = Pre-Shipment Inspection

12) AO = Authorized Operator

4. Vertiefung zu ausgewählten Bestimmungen

Mit Blick auf die erwarteten Interessenschwerpunkte und das große Volumen an Bestimmungen zum Gesamtthema wollen wir diesen Überblick hier anhand einiger ausgesuchter Beispiele illustrieren und vertiefen.

Artikel 1: Veröffentlichung

Diese Bestimmung enthält die Verpflichtung der WTO-Mitglieder, alle ihre Gesetze, Vorschriften und administrativen Entscheidungen zu veröffentlichen – dafür soll auch das Internet genutzt werden. Jedes WTO-Mitglied soll soweit möglich eine Beschreibung und den Ablauf der Verfahren bei Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr, einschließlich des Einspruchsverfahrens zur Verfügung stellen und aktualisieren. Gleiches gilt für die dafür erforderlichen Formulare und Dokumente.

Artikel 2: Gelegenheit zur Stellungnahme, Information und Beratung vor Inkrafttreten

Vor der Veröffentlichung von Gesetzentwürfen sollen Beteiligte bzw. Interessengruppen informiert und konsultiert werden. Zudem soll eine Übergangszeit zwischen Veröffentlichung und Inkrafttreten neuer Gesetze im Bereich Zollpolitik gewährleistet sein. Dies ist in der EU bereits gängige Praxis, aber in vielen Staaten, in die deutsche Unternehmen exportieren, nicht. Somit dürften diese Vorschriften zu mehr Transparenz, Rechtssicherheit und Berechenbarkeit beitragen.

Artikel 3: Verbindliche Zolltarif- und Ursprungsankünfte (*Advance Rulings* – ARs)

Die Anwendung von „Verbindlichen Zolltarif- und Ursprungsankünften“ auch durch andere WTO-Mitglieder schafft ebenfalls mehr Berechenbarkeit für Wirtschaftsbeteiligte. Der Artikel beinhaltet aber auch Möglichkeiten, die im EU-System bislang noch nicht vorgesehen sind und für die erst Rechtsgrundlagen im EU-Zollrecht geschaffen werden müssten. Dies betrifft verbindliche Ankünfte über z.B.:

- die geeignete Methode und deren Anwendung zur Feststellung des Zollwerts unter bestimmten Umständen;
- die Anwendbarkeit der Voraussetzungen eines Mitglieds für eine Zollvergünstigung oder -befreiung sowie
- die Anwendungsvoraussetzungen des Mitglieds für Kontingente, einschließlich Zollkontingenten.

Art 3 sieht vor, dass WTO-Mitglieder mindestens folgende Angaben veröffentlichen:

1. die Anforderungen für den Antrag auf verbindliche Auskunft, einschließlich der erforderlichen Angaben und des Formats,
2. die Frist bis zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft und
3. die Gültigkeitsdauer verbindlicher Ankünfte.

Artikel 4: Rechtsmittel- oder Überprüfungsverfahren (*Appeal or Review Procedures*)

Hier geht es um die Verpflichtung der WTO-Mitglieder, sowohl Widersprüche im Verwaltungsverfahren als auch die gerichtliche Berufung gegen Entscheidungen durch Zoll- oder Grenzbehörden unabhängig und nicht diskriminierend zuzulassen. Wirtschaftsbeteiligte müssen Informationen, z.B. über die Entscheidungsgrundlage und die betreffenden Gesetze, erhalten können.

Jedes WTO-Mitglied sorgt dafür, dass jede Person, die vom Zoll eine Verwaltungsentscheidung erhält, auf seinem Territorium ein Recht hat auf:

- (a) die Einlegung von Rechtsmitteln bei einer Verwaltungsbehörde über oder unabhängig von der Stelle, die die Entscheidung erlassen hat, oder die Überprüfung durch eine entsprechende Verwaltungsbehörde; und oder zumindest alternativ
- (b) die Einlegung von Rechtsmitteln bei Gericht oder die Überprüfung der Entscheidung durch ein Gericht.

Dabei darf die Rechtsordnung eines WTO-Mitglieds vorsehen, dass der Einlegung von Rechtsmitteln oder gerichtlichen Überprüfungen ein Widerspruchsverfahren und eine Widerspruchsentscheidung vorgeschaltet sein müssen.

Artikel 6: Bereich der Gebühren und Abgaben im Zusammenhang mit der Einfuhr und Ausfuhr (*Disciplines on fees and charges imposed on or in connection with importation and exportation*)

Für dieses Kernelement des TF-Abkommens konnte das Ziel erreicht werden, transparente Strukturen zu schaffen und sich an den tatsächlichen Kosten zu orientieren. Die zulässigen Gebühren und Abgaben werden nun weltweit eng an die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen oder an die Bearbeitung von Waren geknüpft (z.B. Veterinäruntersuchungen). Dies bedeutet ein Ende der zum Teil bisher üblichen Praxis, die Gebühren und Entgelte am Zollwert auszurichten. Außerdem sollen die Gebühren und Abgaben veröffentlicht werden. Damit wird Missbrauch und Korruption vorgebeugt.

Artikel 7.1: Abfertigung der Waren vor Ankunft (*Pre-arrival processing*)

Jedes WTO-Mitglied unterhält oder schafft Verfahren mit dem Ziel einer zügigen Abfertigung der Waren. Dazu sollen Einfuhrdokumente und sonstige erforderliche Informationen, einschließlich Manifesten, in elektronischer Form übermittelt werden können. Dadurch wird die Möglichkeit geschaffen, Zollanmeldungen bereits vor Ankunft der Waren zu bearbeiten. Im Ergebnis sollte dies zu einer erheblichen Beschleunigung der Abfertigung in den Zielländern führen.

Artikel 7.2: Elektronische Zahlung (*Electronic payment*)

WTO-Mitglieder sind aufgefordert, eine Option für Wirtschaftsbeteiligte zu schaffen, mit der sie die Zahlung von Zöllen, Steuern, Gebühren und Abgaben elektronisch abwickeln können. Um weniger entwickelte Länder nicht zu überfordern, wurde diese Option al-

lerdings unter den Vorbehalt „soweit durchführbar“ gestellt. Um die Option der elektronischen Zahlungsabwicklung für alle durchführbar zu machen, ist es also erforderlich, den betreffenden Ländern die dafür nötige technische Hilfe zu gewähren.

Artikel 7.3: Trennung der Überlassung der Waren von der endgültigen Festsetzung der Zölle, Steuern, Gebühren und Abgaben (*Separation of release from final determination of customs duties, taxes, fees and charges*)

Die WTO-Mitglieder sollen Verfahren gewährleisten, die die Überlassung der Waren vor der endgültigen Festsetzung der Zölle, Steuern, Gebühren und Abgaben ermöglichen. Voraussetzung dafür ist aber, dass alle anderen regulatorischen Anforderungen erfüllt sind. Als Bedingung für eine Überlassung können die WTO-Mitglieder die Zahlung der Abgaben oder die Bereitstellung einer Sicherheit dafür vorsehen. Diese Trennung ist in der EU bereits Praxis und für Wirtschaftsbeteiligte sicherlich auch weltweit wünschenswert.

Artikel 7.4: Risikomanagement (*Risk management*)

Das Ziel dieses Artikels ist es, bei allen WTO-Mitgliedern – soweit möglich – ein Risiko-Management-System zu verankern und Grundsätze für die Ausgestaltung eines solchen Systems festzulegen. Dies verringert die notwendige Anzahl von Warenkontrollen für als risikoarm eingestufte Waren.

Artikel 7.7: Maßnahmen zur Handelserleichterung für ermächtigte Wirtschaftsbeteiligte (*Trade facilitation measures for authorized operators (AOs)*)

WTO-Mitglieder sollen Wirtschaftsbeteiligten, die bestimmte Kriterien erfüllen, zusätzliche Maßnahmen zur Handelserleichterung in Bezug auf Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhr-Förmlichkeiten und -verfahren gewähren. Diese Kriterien beziehen sich auf die Einhaltung bzw. das Risiko der **Nichteinhaltung** der Anforderungen, die in den materiellen Rechtsvorschriften oder Verfahrensbestimmungen eines Mitglieds festgelegt sind. Die Kriterien, die zu veröffentlichen sind, können Folgendes umfassen:

1. eine angemessene Einhaltung des Zollrechts und sonstiger damit verbundener Rechtsvorschriften,
2. ein Buchführungssystem, das die notwendigen internen Kontrollen ermöglicht,
3. Zahlungsfähigkeit, ggf. auch die Bereitstellung einer ausreichenden Sicherheit bzw. Bürgschaft sowie
4. die Sicherheit der Lieferkette.

Alternativ kann ein Mitglied solche Maßnahmen zur Erleichterung der Zollverfahren in der Regel auch für **alle** Wirtschaftsbeteiligten bieten; es ist also nicht verpflichtet, eine separate Regelung zu schaffen. Damit wurde dem Anliegen derjenigen WTO-Mitglieder Rechnung getragen, die erleichterte Verfahren für alle Wirtschaftsbeteiligten anbieten wollen, wie z.B. Australien oder Hongkong/China.

Artikel 10.3: Nutzung internationaler Standards (*Use of international standards*)

Ziel ist es, dass die WTO-Mitglieder bei der Rechtsetzung zu Ein- und Ausfuhrverfahren auf internationale Standards abstellen. Außerdem sollen sich die WTO-Mitglieder im Rahmen ihrer Möglichkeiten an der Erstellung und regelmäßigen Überprüfung einschlägiger internationaler Standards durch geeignete Internationale Organisationen beteiligen.

Artikel 10.4: *Single Window*

Dieser Artikel ermöglicht es WTO-Mitgliedern, ihren Wirtschaftsbeteiligten zu erlauben, alle Datenanforderungen zur Abfertigung von Waren an einer einzigen Zollabfertigungsstelle zu erledigen. Die Eröffnung einer derartigen Möglichkeit stellt für die Wirtschaftsbeteiligten eine erhebliche Verfahrenserleichterung dar. Nach langer Kontroverse wurde der Artikel als „*shall endeavour*“-Formulierung vereinbart. Ein solches Bemühen oder Bestrebt sein beinhaltet keine strenge Verpflichtung zur Umsetzung. Dies war ein defensives Verhandlungsanliegen auch der EU, da sie nach dem geltenden Recht nicht in der Lage ist, ein *Single Window* zu gewährleisten. Der Grund dafür sind verschiedene nicht in die Zuständigkeit der EU, sondern sogar in die Zuständigkeit einzelner Bundesländer fallende Gesetze, z.B. Gesetze zum Schutz der menschlichen Gesundheit, Veterinär-Recht, Pflanzen- und Artenschutzrecht usw.

Artikel 10.5: Vorversandkontrollen (Pre-shipment inspections – PSI)

Hier konnte das Ziel erreicht werden, die PSI in Bezug auf die Überprüfung von Zolltarifpositionen oder auf den Zollwert zu beseitigen. Andere PSI, die gegenwärtig bereits bestehen und gesetzlich geregelt sind, dürfen aber noch genutzt werden. Dies betrifft z.B. SPS, also gesundheitspolizeiliche und pflanzenschutzrechtliche Maßnahmen, die dem Schutz der Gesundheit von Menschen, Tieren und Pflanzen vor Risiken in Zusammenhang mit dem Handel mit tierischen und pflanzlichen Erzeugnissen dienen.

Als Teil eines globalen Kompromisses sollen möglichst keine neuen PSI-Anforderungen mehr eingeführt werden.

Artikel 10.6: Verbindliche Nutzung von Zoll-Maklern (*Use of customs brokers*)

Ein generelles Verbot der Verpflichtung, Zollanmeldungen ausschließlich durch Zoll-Makler abgeben zu müssen, konnte nicht erreicht werden. Hier gab es starken Widerstand, etwa von einigen Ländern, die eine obligatorische Verwendung von Zoll-Maklern in ihrem nationalen Recht gesetzlich verankert haben.

Daher konnte lediglich erreicht werden, dass zukünftig zumindest keine neuen Verpflichtungen zur Inanspruchnahme von Zollmaklern mehr eingeführt werden. Zudem müssen bestehende derartige Verpflichtungen zukünftig wenigstens notifiziert werden. Somit wird auch dieses Verfahren transparenter. Insgesamt sehen etwa 16 Entwicklungsländer, darunter auch LDCs¹³⁾, die verbindliche Nutzung von Zollmaklern vor.

13) LDC = Least Developed Countries, am wenigsten entwickelte Länder.

Artikel 10.7: Gemeinsame Verfahren an der Grenze (*Common border procedures*)

Die Einführung einheitlicher Verfahren und einer einheitlichen Dokumentation war für die EU aufgrund der nicht harmonisierten SPS-Vorschriften innerhalb der Union, aber auch wegen Verboten und Beschränkungen wie dem Waffengesetz, dem Arzneimittelrecht oder dem Lebensmittel- und Bedarfsgegenstände-gesetz ein delikates Thema. Jedoch konnte letztlich eine Regelung vereinbart werden, die eine Differenzierung der Verfahren in diesen Bereichen zulässt. Näheres hierzu findet sich in Art. 10.7 Nr. 2 lit.e.

Artikel 12: Zusammenarbeit im Zollwesen (*Customs Cooperation*)

Der Datenaustausch zwischen den Zollbehörden ist für die EU aufgrund von zum Teil einschränkender datenschutzrechtlicher Bestimmungen von EU-Mitgliedstaaten ein heikles Thema. Dies hatte die Bundesregierung auch gegenüber der EU-KOM thematisiert. Die Idee, ein verbindliches System für den Austausch von Informationen vorzusehen, konnte von der EU und ihren Mitgliedstaaten in den Verhandlungen durchaus akzeptiert werden. Dafür mussten aber folgende notwendige Einschränkungen vorausgesetzt werden:

1. Verpflichtungen in Bezug auf den Informationsaustausch sollen den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats unterliegen.
2. Im Falle eines Verstoßes gegen Bestimmungen durch die ersuchende Vertragspartei sollen die Bedingungen für die Aussetzung der Zusammenarbeit klar festgelegt sein.
3. Die Belastung der Zollbehörden bei dem angefragten WTO-Mitglied sollen begrenzt und verhältnismäßig sein. Zudem soll jeder Anforderung eine eigene Untersuchung oder Überprüfung des ersuchenden WTO-Mitglieds vorangestellt werden.
4. Bereitgestellte Informationen dürfen nicht in Gerichtsverfahren verwendet werden. Die Verwendung von Daten durch Dritte – d.h. außerhalb der Zollbehörden in dem ersuchenden WTO-Mitgliedsland – ist von der Zustimmung des angefragten WTO-Mitglieds abhängig.

Letztendlich konnte in den Verhandlungen somit eine tragfähige Lösung gefunden werden.

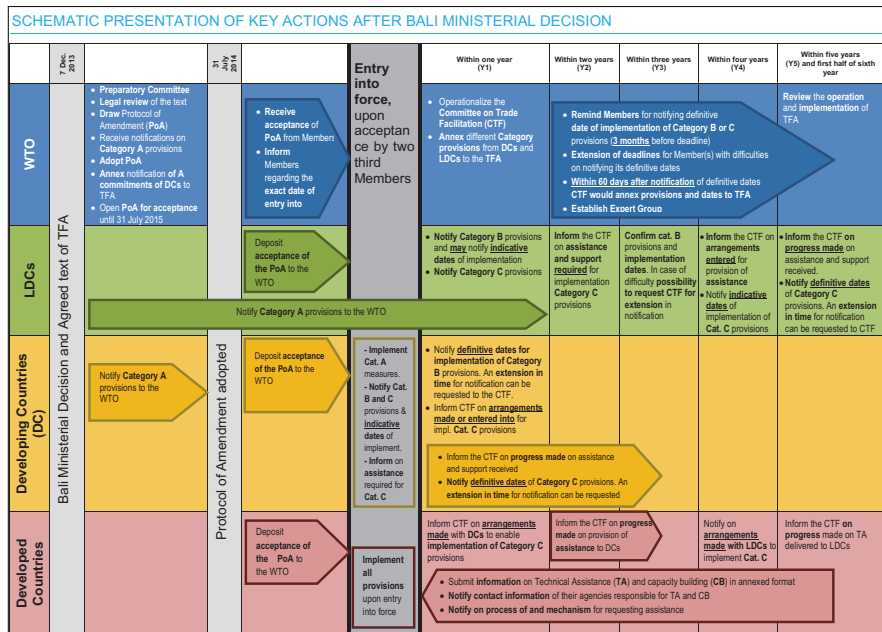
5. Nächste Schritte

Insgesamt besteht die Aussicht, dass mit diesem Abkommen zukünftig viele neue Möglichkeiten eröffnet werden, um den internationalen Handel deutlich zu erleichtern, transparenter zu gestalten und für die Wirtschaftsbeteiligten berechenbarer zu machen.

Welche weiteren Schritte sind dafür noch erforderlich?

Erstens soll der Allgemeine Rat der WTO spätestens am 31.7.2014 die **Notifizierungen** der Kategorie A-Verpflichtungen dem TF-Abkommen als Anhang beifügen. Sie erinnern sich – es handelt sich um die Verpflichtungen, die mit Inkrafttreten des TF-Abkommens umgesetzt werden. Die Notifizierungsphase ist bereits angelaufen.

Zweitens soll das neue TF-Abkommen bis spätestens 31.7.2015 als **Ergänzungsprotokoll** in die Liste der Anhänge zum WTO-Gründungsabkommen eingefügt werden¹⁴⁾. Auch dafür laufen bereits die Vorbereitungsarbeiten und -verhandlungen.



Den Zeitpunkt, an dem das neue TF-Abkommen **in Kraft treten** wird, können wir nicht genau voraussagen. Denn Bedingung dafür ist kein Fristablauf, sondern es müssen 2/3 der Mitglieder ihre Ratifizierungsurkunde in der WTO hinterlegt haben. Jedenfalls soll diese Ratifizierungsphase am 1.8.2015 beginnen. Weitere für EL und LDC geltende Fristen zur Notifizierung bestimmter Vorschriften und zur Nennung von Umsetzungsdaten sind der oben abgebildeten Grafik zu entnehmen.

Das Inkrafttreten des TF-Abkommens wird aber auch noch nicht bedeuten, dass bereits schon alle Regelungen umgesetzt sind. Denken Sie wieder an die 3 Verpflichtungs-Kategorien A, B und C. Bei der **Umsetzung** der Abkommensverpflichtungen wollen vornehmlich Industrieländer – darunter an prominenter Stelle die EU und EU-Mitgliedstaaten – aber neben der WTO auch andere internationale Organisationen wie etwa die Weltzollorganisation WZO mit fachlicher Unterstützung¹⁵⁾ oder die Weltbank den Ent-

14) Anhang 1A des Übereinkommens zur Errichtung der WTO enthält die Multilateralen Übereinkommen zum Warenhandel.

15) Vgl. www.wcoomd.org/en/topics/wco-implementing-the-wto-atf/atf.aspx.

wicklungsländer, soweit erforderlich, helfen. Es geht dabei, um technische Unterstützung (*technical assistance*) und Kapazitätsaufbau (*capacity building*), denn sowohl die Volkswirtschaften in Industrieländern als auch in Entwicklungsländern sollen mehr und mehr von diesem richtungsweisenden Abkommen profitieren können.

6. Erwartete Einspareffekte und Auswirkungen auf den Welthandel

Nun werden Sie zurecht fragen: Was haben Sie und der Welthandel davon? Welche Auswirkungen und Gewinne dürfen erwartet werden?

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) kommt in einem aktuellen Arbeitspapier zu folgendem Ergebnis: Eine vollständige Umsetzung des TF-Abkommens in den verschiedenen Länderkategorien insgesamt würde zu Kosteneinsparungen von 12,9% bis zu 15,1% der Gesamtkosten führen¹⁶⁾. Vorsorglich hat die OECD auch noch ein zweites Szenario betrachtet: Sogar bei einer nur begrenzten Umsetzung erwartet sie immer noch eine Kosteneinsparung zwischen 11,7% und 12,1% der Gesamtkosten¹⁷⁾. Wir meinen: das kann sich sehen lassen. Natürlich werden auch die festgesetzten bzw. gewählten Umsetzungsfristen eine Rolle spielen¹⁸⁾. Dabei wiederum ist hilfreich, dass eine Reihe der vereinbarten TF-Erleichterungen bereits schnell und ohne großen Kostenaufwand zu erreichen sind. Der Grund dafür liegt in der schon geleisteten Harmonisierungsarbeit von internationalen Foren. Es ist bemerkenswert, dass die OECD insoweit in den meisten Ländern keine signifikante Höhe von technischer Hilfe und allenfalls eine moderate Umsetzungsfrist für erforderlich hält¹⁹⁾.

Vor 2 Jahren auf dem Zollrechtstag in Erfurt war ein Punkt des Resümées von Dr. Rieck zur globalen Handelsagenda: „Deutschland und die EU bleiben auch in schwieriger Zeit bei den DDA-Verhandlungen über eine Welthandelsrunde in der WTO stark engagiert“²⁰⁾. Wir freuen uns, heute hinzufügen zu können: Dieses kontinuierliche und beharrliche Engagement hat begonnen, Früchte zu tragen²¹⁾.

16) OECD, Trade and Agriculture Directorate, OECD Trade Committee, The potential impact of the WTO Trade Facilitation Agreement concluded in Bali on trade costs, 12.2.2014. Bei Ländern mit niedrigem Einkommen: 14,1%, bei Ländern mit mittlerem Einkommen/untere Einkommenskategorie 15,1% und bei Ländern mit mittlerem Einkommen/obere Einkommenskategorie 12,9%, a.a.O., S. 2.

17) a.a.O., S. 2.

18) a.a.O., S. 3.

20) Vgl. Rieck, Entwicklung von Freihandelsabkommen aus der Sicht Deutschlands, in Koszinowski (Hrsg.), Grenzerfahrung in der Europäischen Union, EFA-Schriftenreihe Bd. 50, Witten, 2013, S. 33ff, 38.

21) Vgl. auch etwa Herbermann, Wendepunkt Bali, Handelsblatt Nr. 237, 9.12.2013, S. 19: „(...) ist die WTO wieder da. (...) Bali könnte als Wendepunkt in die Geschichte des Handelsclubs eingehen.“; Lewis und Irigoyen in World Bank, Connecting to Compete 2014, Trade Logistics in the Global Economy, S. iii: „The imperative of facilitating trade through more transparent and consistent border clearance is now universally recognized – and set in stone (...).“

7. Anmerkung

Inzwischen ist es den WTO-Mitgliedern nicht gelungen, sich innerhalb der bei der 9. WTO-Ministerkonferenz vereinbarten Frist auf einen Protokolltext zur Aufnahme des TF-Abkommens in die Liste der Multilateralen Übereinkommen zum Warenhandel in Anhang 1A des Übereinkommens zur Errichtung der WTO zu einigen. Ein solcher Protokolltext sollte spätestens bis zum 31.7.2014 für ein Jahr zur Annahme aufgelegt werden. Nach langen und intensiven Diskussionen über die Umsetzung der Bali-Beschlüsse verweigerte sich Indien einer einvernehmlichen Lösung und führte als Begründung an, dass es andere Themen – insbesondere die öffentliche Lagerhaltung/Nahrungsmittelsicherheit – als unzureichend behandelt ansieht. Im Ergebnis stellt Indien neue Forderungen²²⁾ und macht die Annahme des Protokolltexts von dem gleichzeitigen Erreichen einer permanenten Lösung im Bereich öffentliche Lagerhaltung/Nahrungsmittelsicherheit abhängig. Ein solcher Parallelismus ist indes im Bali-Paket gerade nicht vorgesehen. Wollte man dieser neuen Forderung vollumfänglich entsprechen, würde dies eine Relativierung der erst vor Kurzem einvernehmlich erzielten Bali-Ergebnisse²³⁾ mit sich bringen und diese in Frage stellen. Das lehnen die anderen WTO-Mitglieder jedoch gerade ab. Sie brachten durchaus Angebote ein, um dem Inhalt des indischen Anliegens Rechnung zu tragen, wollen dafür aber nicht das Bali-Paket wieder aufschneiden. Denn während die Verhandlungen zum TF-Abkommen auf der 9. WTO-Ministerkonferenz erfolgreich abgeschlossen wurden, wurden diejenigen für eine permanente Lösung im Bereich öffentliche Lagerhaltung/Nahrungsmittelsicherheit auf Bali gerade erst gestartet.

Mit dieser derzeitigen Blockade steht für die WTO das gerade erst mühsam wieder erungene und dringend benötigte Momentum für die Welthandelsrunde erneut auf dem Spiel. Eine fristgemäße Umsetzung der erst vor Kurzem getroffenen Vereinbarungen gerade in Bezug auf das TF-Abkommen hat eine erhebliche Bedeutung, die über dieses Übereinkommen hinaus reicht und durchaus eine institutionelle Dimension erlangen könnte²⁴⁾. Es besteht die Gefahr, dass eine Nichteinhaltung des auf Bali vereinbarten Zeitplans und das Unterlaufen dort getroffener Vereinbarungen eine negative Ausstrahlungswirkung über den konkreten Anlass hinaus auch auf die weiteren Arbeiten zur Doha-Runde entfalten könnte, namentlich auf die Post-Bali-Agenda, aber auch auf das Potenzial der Welthandelsorganisation, sich weiter zu entwickeln und so ihre prominente Rolle bei der Setzung und Wahrung von Regeln für den internationalen Handel uneingeschränkt zu bewahren.

22) Vgl. etwa *Kapp*, Indien gefährdet Umsetzung von Bali-Vereinbarung, NZZ, Internationale Ausgabe, Nr. 171, S.11; Die WTO im Würgegriff. Erneute indische Erpressungsmanöver, a.a.O., S. 10.

23) Zur dortigen Rolle von Indien vgl. etwa *Yulisman* und *Adamrah* in Jakarta Post Nr.213 vom 4.12.2013, S. 1; Last ditch attempts to get India on board, India (...) holds the key to the credibility of the World Trade Organization's role in fostering negotiations on multilateral trade policies und Jakarta Globe vom 6.12.2013, S. 1; No WTO Deal? India's tough stance puts potential global commerce agreements at risk.

24) Vgl. *Herbermann/Spohr*, Indiens Nein stürzt die WTO in eine Krise, Handelsblatt Nr.147, 4.8.2014, S.8.

Abstract

In December 2013 all of the Members of the World Trade Organisation WTO agreed at the Ninth Ministerial Conference in Bali, Indonesia to streamline the flow of goods through borders worldwide. The Agreement on Trade Facilitation (TF) is the first multi-lateral agreement to have been reached within the WTO since the organisation's foundation in 1995 and since the beginning of the Doha Round in 2001. This article takes a look at the dramatic final phase of the complex negotiations, provides an overview of the new agreement and its mechanisms and gives several illustrative examples. Furthermore the authors offer an outlook on the next steps to be taken and describe the constructive effect the new TF Agreement is expected to have on international trade and on the global economy. Since the conference, unfortunately, the implementation of the agreement, which offers tremendous opportunities for all of the WTO Members, has again been adversely affected by new requests brought forward by India, resulting in yet another stalemate in the WTO.

Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Energie- und Stromsteuerrecht

Prof. Dr. Harald Jatzke
Richter am Bundesfinanzhof, München

Der energie- und stromsteuerrechtliche Begünstigtenkreis

Bei der Gewährung von Steuerbegünstigungen ist die Frage nach der Festlegung des Begünstigtenkreises von besonderer Bedeutung. Vor dieser Frage stand auch der deutsche Gesetzgeber, als er 1999 die Stromsteuer einführte und zum Erhalt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit Unternehmen des Produzierenden Gewerbes zu entlasten beabsichtigte. Da eine Beschreibung aller denkbaren Herstellungsprozesse im Gesetz zu Recht als unpraktikabel und schwer durchführbar erachtet wurde, bediente sich der Gesetzgeber einer bereits vorhandenen und auf Unionsebene für statistische Zwecke entwickelten Aufstellung, nämlich der Klassifikation der Wirtschaftszweige. Er legte fest, dass nur solche Unternehmen einen ermäßigten Steuersatz beanspruchen können, die bestimmten Abschnitten dieser Klassifikation, wie z.B. dem Verarbeitenden Gewerbe oder dem Baugewerbe, zugeordnet werden können.

Mit dieser Festlegung konnte der Begünstigtenkreis jedoch noch nicht hinreichend genau bestimmt werden, denn zu klären war noch der Begriff des Unternehmens. Dieser umfasst nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige nicht nur Einzelbetriebe, sondern auch Unternehmensgruppen. Den weiten und für Konzerne und Organkreise offenen Unternehmensbegriff der Statistik hat der Gesetzgeber jedoch bewusst nicht übernommen, sondern eine einschränkende Begriffsbestimmung für notwendig erachtet. Zu stromsteuerrechtlichen Zwecken wird das Unternehmen in § 2 Nr. 4 StromStG als kleinste rechtlich selbständige Einheit definiert. Daraus ergibt sich, dass Konzerne bzw. Organkreise, die aus mehreren juristischen Personen bestehen, als solche nicht steuerbegünstigt sind. In einer formalen Betrachtungsweise ist vielmehr auf jedes einzelne Unternehmen abzustellen, das eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Dies gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für selbständige Einzelunternehmer.

Einen ermäßigten Stromsteuersatz kann ein solches Unternehmen nach § 9 Abs. 3 StromStG dann beanspruchen, wenn es Strom für betriebliche Zwecke entnimmt. Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem ein Wurstwarenhersteller, der zweifelsfrei dem Verarbeitenden Gewerbe angehört, ein anderes Unternehmen im Rahmen eines Werkvertrages mit der Zerlegung und Bearbeitung von Fleisch beauftragt hatte.¹⁾ Eine Besonderheit bestand darin, dass der im Ausland ansässige Werkunternehmer mit seinem eigenen Personal auf dem Betriebsgelände des Wurstwarenher-

1) Urteil vom 25.9.2013 VII R 64/11, BFHE 242, 460.

stellers tätig wurde und den von diesem zur Verfügung gestellten Strom verwendete. Es galt somit die Frage zu entscheiden, welchem der beiden rechtlich selbständigen Unternehmen die Stromentnahme zuzurechnen war, d.h. wer den Strom zu betrieblichen Zwecken entnommen hatte. In anderen Fällen, in denen es um die Tätigkeit von Pächtern und Handelsvertretern ging, hatte der BFH bereits entschieden, dass nicht die Verpächter und Kommittenten, sondern die Pächter der Verkaufseinrichtungen²⁾ und die nach § 383 Abs. 1 HGB in den Filialen selbständig tätigen Kommissionäre³⁾ als begünstigte Verwender des Stroms anzusehen sind. In Fortentwicklung dieser Rechtsprechung urteilte der BFH im Streitfall, dass nicht der deutsche Hersteller, sondern der ausländische Subunternehmer den Strom für seine eigenen betrieblichen Zwecke – nämlich zur Erfüllung des Werkvertrags – entnommen hat und dass infolgedessen eine Steuerbegünstigung des Auftraggebers nicht in Betracht kommt.

Gegen die formale Betrachtungsweise wurde im Schrifttum vorgebracht, sie würde der Zielsetzung der steuerlichen Förderung nicht gerecht und nehme wirtschaftliche Zusammenhänge nicht zur Kenntnis.⁴⁾ Dem ist zu entgegnen, dass der eindeutige Wortlaut des § 2 Nr. 4 StromStG und der Wille des Gesetzgebers einer wirtschaftlichen Gesamtbeurteilung entgegenstehen. Im Übrigen hängt die Gewährung der strom- und energiesteuerrechtlichen Begünstigungen nicht davon ab, dass derjenige, dem die Stromentnahme unter eigenbetrieblichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist, auch tatsächlich mit anderen Unternehmen in einem internationalen Wettbewerb steht. Die Begünstigungsnorm nimmt die tatsächliche Wettbewerbslage nicht zur Kenntnis. Selbst durch eine weite Interpretation des Unternehmensbegriffs ließe sich die Zielgenauigkeit der steuerlichen Förderung des Produzierenden Gewerbes nicht erhöhen. Sofern ein wirtschaftliches Bedürfnis bestehen sollte, wäre deshalb der Gesetzgeber gefragt, den Begünstigtenkreis durch eine ausdrückliche Ausweitung des Unternehmensbegriffes zu erweitern.

Abgrenzung des stromsteuerrechtlich begünstigten Recyclings von der nicht begünstigten Abfallbeseitigung

Wie bereits erwähnt, werden die begünstigten Unternehmen durch die Bezugnahme auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige näher definiert. Die Übernahme der statistischen Vorgaben birgt jedoch in der Praxis einige Tücken. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Klassifikation ausschließlich zu statistischen Zwecken entwickelt wurde und folglich das Strom- und Energiesteuerrecht unberücksichtigt lässt. Die mit der Anwendung der Klassifikation der Wirtschaftszweige verbundenen Schwierigkeiten möchte ich anhand eines anschaulichen Beispiels darstellen, das die Abfallwirtschaft betrifft. Das Recycling von Altmaterialien und Reststoffen wird von der Klasse 37.20 WZ 2003 erfasst und ist daher steuerbegünstigt. Denn bei einem Unternehmen, das sich mit der

2) Urteil vom 2.11.2010 VII R 48/09, BFH-PR 2011, 246.

3) Urteil vom 31.1.2008 VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013.

4) *Ismer*, Aktuelle Entwicklungen im Energiesteuerrecht, ZfZ 2014, 152, 156.

Aufbereitung von Abfällen beschäftigt, und Stoffe herstellt, die dazu bestimmt sind, in einem industriellen Verarbeitungsprozess wiederverwendet zu werden, ist davon auszugehen, dass es produzierend tätig wird. Werden also aus Kunststoffabfällen Sekundärrohstoffe gewonnen, aus denen in einem anderen Betrieb neue Produkte, wie z.B. Gartenbänke oder Plastikgefäße, hergestellt werden, ist diese Tätigkeit begünstigt. Anders verhält es sich jedoch, wenn Kunststoffe und Altholz lediglich sortiert, von Eisenteilen und anderen Fremdkörpern befreit und zerkleinert bzw. zu Pellets gepresst werden, um die so gewonnenen Produkte als Ersatzheizstoffe zur Verbrennung an Zementwerke oder Biokraftwerke abzugeben. Wie der BFH entschieden hat, ist eine solche Aufbereitung von Kunststoff- und Altholzabfällen nicht als Recycling anzusehen.⁵⁾ Denn Ziel der Aufbereitung ist und bleibt die thermische Vernichtung des Abfalls durch Verbrennen in bestimmten Öfen und nicht die Herstellung eines Rohstoffs, aus dem neue Produkte hergestellt werden können. Sofern die Abfallaufbereitung nur zum Zweck der Entsorgung erfolgt, wird sie von der WZ 2003 ausdrücklich aus der Abteilung 37 WZ 2003 ausgewiesen und der verbrauchsteuerrechtlich nicht begünstigten Abfallbeseitigung, nämlich der Abteilung 90 WZ 2003, zugeordnet.

Ein besonderes Problem ergab sich in Bezug auf die Altholzaufbereitung. Nach den statistischen Vorgaben werden Säge- und Hobelwerke, in denen Holzmehl, Holzschnitzel und Holzspäne anfallen, dem Verarbeitenden Gewerbe, nämlich der Unterklasse 20.10.0 WZ 2003 zugeordnet. Stellt man allein auf die statistische Klassifikation ab, wäre die Herstellung von zum Verheizen bestimmten Holzpellets aus Holzabfällen steuerlich begünstigt. Dabei stellt sich die Frage, ob es aus stromsteuerrechtlicher Sicht wirklich einen Unterschied machen kann, ob Ersatzbrennstoffe aus Kunststoffabfällen oder aus Holzabfällen hergestellt werden. In beiden Fällen findet kein Recycling statt, da jeweils in beiden Fällen eine bloße Abfallaufbereitung mit dem Ziel der thermischen Entsorgung der Abfälle in bestimmten Industrieanlagen vorliegt. Der BFH kam daher zu dem Schluss, dass hinsichtlich der Altholzaufbereitung eine Regelungslücke in der Klassifikation besteht, die durch analoge Anwendung der im Bereich der Aufbereitung von anderen Abfällen getroffenen Regelungen zu schließen ist. Dies führt zu einem aus stromsteuerrechtlicher Sicht stimmigen Ergebnis. Denn die Abfallaufbereitung wird einheitlich und unabhängig von den jeweiligen Ausgangsmaterialien beurteilt. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Zollbehörden nicht an die Auffassung der Statistikbehörden gebunden sind, sodass sie in begründeten Fällen eine von den statistischen Vorgaben abweichende Einstufung der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit vornehmen können.⁶⁾

5) Urteil vom 16.4.2013 VII R 25/11, BFHE 242, 372.

6) Urteil vom 28.10.2008 VII R 38/07, BFHE 223, 287.

Umfang der Energiesteuerentlastung beim Einsatz von Energieerzeugnissen im Rahmen einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage

Unabhängig davon, ob ein Unternehmen dem Produzierenden Gewerbe angehört, wird ihm eine Energiesteuerentlastung gewährt, wenn es Energieerzeugnisse in Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung (KWK) einsetzen. Nach Art. 15 Abs. 1 Buchstabe c) RL 2003/96/EG können die Mitgliedstaaten Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom gewähren, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden. Diese Vorgaben hat der Gesetzgeber in § 53 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG umgesetzt. Danach kann der Verwender von Energieerzeugnissen eine Steuerentlastung beantragen, wenn er diese zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme verwendet hat, wobei das Erreichen eines bestimmten Nutzungsgrades vorausgesetzt wird.

Eine genaue Definition, was unter einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage zu verstehen ist, enthält das Gesetz jedoch nicht. In mehreren Fällen stand im Streit, ob die innerhalb einer Industrieanlage verwendeten Energieerzeugnisse für den vom Gesetz begünstigten Zweck eingesetzt worden sind. Der Zweck der verwendungsbezogenen Begünstigung der in KWK-Anlagen eingesetzten Energieerzeugnisse besteht in der umweltdienlichen Emissionsminderung und der Förderung des ressourcenschonenden Einsatzes von Energieträgern, deren Energiegehalt bestmöglich ausgenutzt werden soll.⁷⁾

Bei der Auslegung der nationalen Bestimmungen und bei der verbrauchsteuerrechtlichen Beurteilung der Vorgänge in einer KWK-Anlage ist diese Zielsetzung zu beachten, die auch der unionsrechtlichen Ermächtigungsgrundlage zugrunde liegt. In mehreren Fällen hatte der BFH die Funktion von Zusatzfeuerungen zu begutachten. Dabei stellte sich die streitentscheidende Frage, ob das zum Betrieb der Zusatzfeuerung eingesetzte Erdgas in einem technisch notwendigen Bestandteil der KWK-Anlage zur gekoppelten Erzeugung von Strom und Nutzwärme gedient hat. Die Beurteilung solcher technischen Fragen nötigt dem damit befassten Richter ein technisches Verständnis ab, das wohl eher bei einem Ingenieur vermutet wird.

Von erheblicher Bedeutung sind daher die Feststellungen der Finanzgerichte über den Aufbau und die Funktionsweise der jeweiligen KWK-Anlage. Wird während Wartungs- und Reparaturarbeiten ein Teil der KWK-Anlage mit der Folge abgeschaltet, dass die Stromerzeugung ausfällt, ergibt sich dann ein steuerrechtliches Problem, wenn während der Abschaltphase eine Zusatzfeuerung betrieben wird, die allein dem Zweck der Erhitzung eines Abhitzekekessels und der Belieferung von Kunden mit Nutzwärme dient. Nicht der Betrieb der KWK-Anlage als solche wird steuerlich gefördert, sondern die konkrete Verwendung des jeweiligen Energieerzeugnisses zur gleichzeitigen Erzeugung von zwei Produkten, nämlich von elektrischer und thermischer Energie. Auf diesen Dualis-

7) BT-Drucksache 14/440.

mus kommt es entscheidend an. Deshalb hat der BFH entschieden, dass das in einer Rauchgasentschwefelungsanlage eingesetzte Erdgas zu begünstigen ist, wenn die Entschwefelung für den Betrieb der KWK-Anlage aufgrund umweltrechtlicher Auflagen unbedingt notwendig ist.⁸⁾ Dagegen kommt im Falle einer Zusatzfeuerung eine Begünstigung dann nicht in Betracht, wenn die Zusatzfeuerung bei teilweise abgeschalteter Anlage ausschließlich zur Erzeugung von Wärme gebraucht wird.⁹⁾ Ebenfalls keine begünstigungsfähige Erzeugung von Kraft und Wärme liegt vor, wenn eine Zusatzfeuerung lediglich dazu eingesetzt wird, den Prozessdampf auf einer der Stromerzeugung nachgelagerten Stufe zu erhitzen. In dem entschiedenen Fall war zu klären, ob der Dampf, nachdem er die angetriebene und stromerzeugende Gasturbine verlassen hatte, weiter erhitzt wurde, damit er auf diese Weise „aufbereitet“ noch für andere Produktionszwecke eingesetzt werden konnte.¹⁰⁾ Die vom Finanzgericht getroffenen Feststellungen ließen eine endgültige Beurteilung nicht zu, sodass der Fall zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen wurde. Beim Einsatz einer Zusatzfeuerung ist es im Übrigen unbeachtlich, ob sich durch die nachgeschaltete Feuerung der Wirkungsgrad der KWK-Anlage erhöhen lässt.

Umfang der Energiesteuerentlastung beim Einsatz von Energieerzeugnissen für die Metallherzeugung und Metallbearbeitung

Neben der für KWK-Anlagen vorgesehenen Steuerentlastung gibt es zahlreiche weitere Steuervorteile, die Unternehmen in Anspruch nehmen können. Hierzu gehört die Entlastung von Energieerzeugnissen, die in metallurgischen Verfahren oder im Rahmen des Herstellerprivilegs eingesetzt werden. Bei der Verabschiedung der Energiesteuerrichtlinie haben sich die Mitgliedstaaten dazu entschieden, aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie Energieerzeugnisse auszunehmen, die nicht nur als Kraft- oder Heizstoff, sondern auch zu einem anderen Zweck eingesetzt werden. Daher sind die Mitgliedstaaten im Falle eines sog. Dual-use-Einsatzes nicht an die Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie gebunden, sondern können die Besteuerung eigenständig regeln. Dies eröffnet ihnen eine größtmögliche Flexibilität bei der Ausgestaltung ihres Energiesteuerrechts. Nach Art. 2 Abs. 4 Buchstabe b) der Energiesteuerrichtlinie ist die Verwendung von Energieerzeugnissen bei Prozessen in der Metallindustrie als zweierlei Verwendungszweck anzusehen. Es ist bemerkenswert, dass der deutsche Text von der englischen und französischen Sprachfassung abweicht, nach denen metallurgische Prozesse angesprochen werden („metallurgical processes“; „les procedes metallurgique“). Dies entspricht auch der deutschen Fassung des ursprünglichen Richtlinienentwurfs, der die Verwendung von

8) Urteil vom 11.11.2008 VII R 33/07, BFH/NV 2009, 610.

9) Urteil vom 16.4.2013 VII R 59/11, BFHE 242, 443.

10) Urteil vom April 2013 VII R 19/12, BFH/NV 2014, 254.

Energieerzeugnissen in metallurgischen Prozessen – und nicht, wie im verabschiedeten Text, bei Prozessen in der Metallindustrie – regelte.¹¹⁾ Bei der Ausgestaltung des nationalen Energiesteuerrechts hat sich der deutsche Gesetzgeber dafür entschieden, eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse zu gewähren, die für die Metallherzeugung und für die Metallbearbeitung verwendet werden (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) EnergieStG). Damit hat er eine Formulierung gewählt, die sich von den engeren Voraussetzungen des Unionsrechts entfernt, das auf eine prozessbezogene Betrachtung abstellt. Der BFH hatte im vergangenen Jahr über einen Fall zu befinden, der den Einsatz von Erdgas in einer Eisengießerei betraf. Es liegt auf der Hand, dass der Eisenguss als solcher als ein metallurgischer Prozess eingestuft werden kann. Sofern Erdgas dazu verwendet wird, Gießpfannen mit geschmolzenem Eisen zu erhitzen und das Eisen für den Guss flüssig zu halten, ist für das derart für die Metallbearbeitung eingesetzte Erdgas eine Steuerentlastung zu gewähren. Wie verhält es sich jedoch, wenn mit dem Erdgas zugleich Öfen beheizt werden, in denen die für den Eisenguss benötigten Sandgussformen getrocknet werden? Wie der BFH entschieden hat, handelt es sich bei solchen Sandgussformen, die durch den Guss zerstört werden, nicht um Vorprodukte des Eisenerzeugnisses, sondern schlicht um Werkzeuge, mit denen das Eisen in Form gebracht wird.¹²⁾ Genauso stellen Holzformen, die in Glasbläsereien zur Formung des zähflüssigen Glases eingesetzt werden, lediglich Werkzeuge zur Glasbearbeitung dar. In dem entschiedenen Fall stellte sich die Frage, ob bei der Verwendung von Erdgas, das in Öfen zur Trocknung von Sandgussformen eingesetzt wird, das Tatbestandsmerkmal „Verwendung für die Metallbearbeitung“ erfüllt ist. Dies hat der BFH unter Hinweis auf das Unionsrecht und die Gesetzesbegründung verneint. In dieser hat der Gesetzgeber auf die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der EG¹³⁾ Bezug genommen und die Begünstigung auf die dort genannten Verfahren der NACE-Klassen 27.10 bis 27.54 eingeschränkt. Zwar erfassen diese Klassen die Erzeugung von Metallen und Legierungen, die Bearbeitung von Stahl und Eisen, einschließlich der Herstellung von Rohren aus diesen Metallen, sowie Gießereien, doch kann aus der Einbeziehung von Gießereien nicht auf eine Intention des Gesetzgebers geschlossen werden, sämtliche in einer Gießerei verwendeten Energieerzeugnisse von der Steuer zu befreien. Wie bereits ausgeführt widerspricht eine solch extensive Auslegung des nationalen Rechts den Festlegungen in der Energiesteuerrichtlinie, die metallurgische Prozesse und nicht bestimmte Unternehmen aus ihrem Anwendungsbereich ausweist.

Zum Umfang des Herstellerprivilegs

Da die meisten Mitgliedstaaten den mit der Herstellung von Energieerzeugnissen befassten Unternehmen, wie z.B. Raffinerien, ein sog. Herstellerprivileg gewährten, wurde

11) KOM (97) 30 endg., ABIEG 1997 Nr. C 139/14.

12) Urteil vom 29.10.2013 VII R 24/12, BFH/NV 2014, 254.

13) VO (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9.10.1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft, ABIEG Nr. L 293/1.

ein solches Privileg in Form einer obligatorischen Steuerbefreiung auch in der Energiesteuerrichtlinie verankert. Sofern der Herstellungsbetrieb die Energieerzeugnisse selbst herstellt, kann er sie nach Art. 21 Abs. 3 der Energiesteuerrichtlinie innerhalb seines Betriebsgeländes steuerfrei für alle Zwecke einsetzen, die mit der Herstellung von Energieerzeugnissen zusammenhängen. Ausdrücklich ausgenommen ist die Verwendung zum Antrieb von Fahrzeugen. Einen entsprechenden Befreiungstatbestand hat der Gesetzgeber in § 26 Abs. 1 EnergieStG normiert. Danach dürfen auf dem Betriebsgelände eines Herstellungsbetriebs zur Aufrechterhaltung des Betriebs andere Energieerzeugnisse als Kohle und Erdgas steuerfrei verwendet werden, jedoch nicht für den Antrieb von Fahrzeugen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift handelt es sich um eine verwendungsbezogene und nicht um eine unternehmensbezogene Steuerbegünstigung. Nach der Rechtsprechung des BFH muss mit der Verwendung des im Betrieb selbst gewonnenen Energieträgers das Wesentliche der Tätigkeit eines Herstellungsbetriebs gefördert werden.¹⁴⁾ Der Verbrauch des Energieerzeugnisses muss in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Produktion stehen. Daraus folgt, dass nicht jegliche Verwendung von selbst hergestellten Energieprodukten auf dem Gelände eines Herstellungsbetriebs steuerlich begünstigt ist. Als Herstellungsbetriebe kommen dabei nicht nur Erdölraffinerien in Betracht, sondern auch Tierkörperverwertungsanlagen. Die Herstellung von Heizstoffen aus Ausgangsstoffen tierischen Ursprungs ist eher selten. Sofern jedoch in einer Tierkörperverwertungsanlage aus Kadavern Tierfette gewonnen werden, die aufgrund ihres Heizwertes zum Einsatz als Substitutionsheizstoffe bestimmt sind, handelt es sich aus energiesteuerrechtlicher Sicht um einen Herstellungsbetrieb. Grundsätzlich kann er daher das Herstellerprivileg für sich in Anspruch nehmen.

Die Besonderheit des vom BFH zu entscheidenden Falles lag nun darin, dass die durch den Einsatz der selbst gewonnenen Heizstoffe hergestellten Tierfette nicht ausschließlich als Heizstoffe Verwendung fanden. Ungefähr ein Drittel der Tierfette wurde nicht dazu bestimmt, als Heizstoff verwendet zu werden. Bekanntlich lassen sich aus Kadavern gewonnene Tierfette vorzüglich in der Kosmetikindustrie einsetzen. Während das Finanzgericht Hamburg eine Steuerentlastung für die gesamte Menge der in der Tierverwertungsanlage verbrannten Tierfette gewährte, stellte der BFH eine differenzierte Betrachtung an und urteilte, dass ein Entlastungsanspruch nur insoweit gewährt werden kann, als die gewonnenen Tierfette auch wiederum für die Herstellung von Substitutionsheizstoffen eingesetzt werden.¹⁵⁾ Dies bedeutet, dass die Menge an Tierfetten nicht entlastet werden kann, die auf die Produktion von anderen Erzeugnissen als Ersatzbrennstoffe entfällt. Ein anderes Ergebnis würde nicht nur den unionsrechtlichen Vorgaben widersprechen, sondern auch zu der Problematik führen, dass selbst eine verschwindend kleine Menge an selbst gewonnenen und als Heizstoffe abgegebenen Substitutionserzeugnissen einen Anspruch auf vollständige Energiesteuerbefreiung begründen würde. Einschränkungen könnten allenfalls über die Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 42 AO vorgenommen werden. Der Zielsetzung von § 26 Abs. 1 EnergieStG wird es indes bes-

14) Urteil vom 23.2.2010 VII R 34/09, BFHE 229, 477.

15) Urteil vom 29.10.2013 VII R 26/12, BFHE 242, 454.

ser gerecht, in solchen Fällen eine Quotelung vorzunehmen und die Steuerentlastung nur in dem Verhältnis zu gewähren, in dem die eingesetzten Mengen zur tatsächlichen Produktion von Energieerzeugnissen stehen. An praktischen Schwierigkeiten sollte diese unionsrechtskonforme Lösung in der Praxis nicht scheitern.

Keine Steuerbefreiung für Schulungsflüge gemeinnütziger Luftsportvereine

Wiederholt hat sich der BFH mit der obligatorischen Befreiung von Luftfahrtbetriebsstoffen zu befassen. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b) der Energiesteuerrichtlinie sind Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt von der Steuer befreit. Diese Regelung trägt der internationalen Rechtslage, insbesondere dem Chicagoer Luftfahrtabkommen, mit seinen Zusatzregelungen Rechnung. Sie dient damit insbesondere dem Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit der in der Europäischen Union ansässigen Luftfahrtunternehmen und LuftfahrtDienstleister. Mit einer Steuer belasten dürfen die Mitgliedstaaten lediglich die private, nicht gewerbliche Luftfahrt, die insbesondere aus der Sportfliegerei besteht. Wie der EuGH auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs entschieden hat, ist die zitierte Bestimmung dahingehend auszulegen, dass sie nur Luftfahrtunternehmen und solche Unternehmen begünstigt, deren Tätigkeit in der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen besteht.¹⁶⁾

Folglich können reine Werkflüge, mit denen mit einem unternehmenseigenen Flugzeug die eigenen Mitarbeiter eines Unternehmens, das kein Luftfahrtunternehmen ist, zu Messen und Kunden geflogen werden, nicht begünstigt werden. Denn mit diesen Flügen werden keine entgeltlichen Dienstleistungen erbracht. Genauso verhält es sich in den Fällen der sog. „Nassvercharterung“, bei denen ein aufgetanktes Flugzeug einem anderen Unternehmen zur Nutzung überlassen wird. Sofern die Tätigkeit des Charterers nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen dient, kommt eine Steuerbefreiung der auf seinen Flügen verbrauchten Luftfahrtbetriebsstoffe nicht in Betracht.

In einem weiteren Fall stellte sich die Frage, wie Schulungsflüge eines gemeinnützigen Luftsportvereins energiesteuerrechtlich zu beurteilen sind. In diesem Fall hatte der Verein eine Flugschule betrieben und seinen Mitgliedern und zukünftigen Mitgliedern zum Erwerb von Flugberechtigungen gegen Zahlung eines Entgelts, jedoch ohne Gewinnerzielungsabsicht, Schulungsflüge angeboten. Nach den Feststellungen der Vorinstanz konnte nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Flugschule um einen wirtschaftlich tätigen Zweckbetrieb des Vereins handelte. Der Bundesfinanzhof entschied, dass unter den im Streitfall gegebenen Umständen einem Luftsportverein keine Steuerbefreiung zusteht.¹⁷⁾ Dabei ist davon auszugehen, dass ein gemeinnützig tätiger

16) EuGH-Urteile vom 1.12.2011 C-79/10, Slg. 2011, I-12511 und vom 21.12.2011 C-250/10.

17) Urteil vom 29.10.2013 VII R 25/12, BFH/NV 2014, 535.

Luftsportverein, der sein Schulungsangebot zum Selbstkostenpreis nur an Mitglieder und potenzielle Mitglieder richtet, keine kommerzielle Tätigkeit ausübt, da ihm das eine kommerzielle Tätigkeit prägende Gewinnstreben fehlt. Insofern sind die Schulungsflüge mit den bereits angesprochenen Werkflügen zu vergleichen, denn in beiden Fällen dienen die Flüge nur der Förderung der internen Ziele und Geschäfte der eigentlichen Flugzeugbetreiber. Gegenüber einem Dritten werden gerade keine Dienstleistungen angeboten.

Forderungsausfälle bei Stromkunden gebieten keinen Billigkeitserweis nach § 227 AO

Mit dem Charakter der Stromsteuer als besondere Verbrauchsteuer und dem Wesensmerkmal der Abwälzbarkeit der Steuerlast auf den Endverbraucher befasste sich eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die wohl von einigen Stromanbietern mit Spannung erwartet wurde. Ein Stromversorger machte geltend, dass ihm aus Gründen der sachlichen Billigkeit die im Strompreis enthaltene Stromsteuer in den Fällen zu erlassen oder zu erstatten sei, in denen die Kunden infolge des Eintritts der Insolvenz oder sogar des Todes zahlungsunfähig geworden waren. Er begründete den geltend gemachten Anspruch auf einen Billigkeitserweis nach § 227 AO mit dem Umstand, dass er nach der Systematik des Verbrauchsteuerrechts vom Staat nur als Inkassounternehmen (Steuer-eintreiber) eingesetzt werde. Eigentlicher Belastungsträger sei der Stromkunde, der über den Strompreis die Steuerlast tragen solle. Folglich laufe eine beim Steuerschuldner verbleibende Stromsteuerbelastung den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, weshalb eine Korrektur im Billigkeitswege erfolgen müsse. Eine Bestätigung für seine Argumentation meinte er in der Regelung des § 60 EnergieStG zu finden.

In der Tat kennt das Energiesteuerrecht eine Steuerentlastung des Mineralölhändlers bei Forderungsausfällen, wobei ein echter Selbstbehalt in Höhe von 5.000 EUR besteht. Voraussetzung ist jedoch, dass der Zahlungsausfall trotz vereinbarten Eigentumsvorbehalts, laufender Überwachung der Außenstände sowie rechtzeitiger Mahnung und gerichtlicher Verfolgung des Anspruchs nicht zu vermeiden war. Nach Ansicht des BFH lässt sich diese Regelung nicht auf die Stromsteuer übertragen, denn sie trägt den Besonderheiten des Mineralölhandels Rechnung. Anlass für die Einführung der am 1.7.1991 in Kraft getretenen Regelung war eine erhebliche Anhebung der Steuersätze für Benzin und Dieselmotorkraftstoff. Der Anteil der Energiesteuer am Kraftstoffpreis beträgt mittlerweile ca. 50% des Kaufpreises. Von diesen Verhältnissen ist die Stromsteuer weit entfernt. Aufgrund der besonderen Umstände des Mineralölhandels hat der Bundesfinanzhof bisher keine Veranlassung gesehen, den nur im Energiesteuerrecht vorgesehenen Entlastungsanspruch als Verletzung des Gleichheitssatzes zu beanstanden.

Eine in dieser Sache erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen, so dass davon auszugehen ist, dass auch das BVerfG die Rechtslage ähnlich beurteilt.¹⁸⁾ Im Übrigen hat das BVerfG wiederholt entschieden, dass

18) Beschluss vom 14.6.1999 1 BvR 777/99.

dem Verbrauchsteuerschuldner nicht in jedem Einzelfall die rechtliche Gewähr der Abwälzung der Steuerlast auf den Abnehmer geboten werden muss. Vielmehr genügt die bloße Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung.¹⁹⁾ In diesem Zusammenhang ist wohl die Vermutung gerechtfertigt, dass die am Markt agierenden Stromkonzerne kaufmännische Wagnisse wie Forderungsausfälle in ihre Preiskalkulation mit einbeziehen. Von einer grundsätzlichen Unmöglichkeit der Überwälzung kann infolgedessen nicht ausgegangen werden kann.

Im Schrifttum wurde nun der Vorwurf erhoben, der Bundesfinanzhof hätte den Gleichheitssatz nach Art. 20 der Grundrechtecharta der Europäischen Union außer Acht gelassen und eine Vorlage an den EuGH versäumt.²⁰⁾ Neben Art. 3 des Grundgesetzes hätte auch der europarechtliche Gleichbehandlungsanspruch geprüft werden müssen. Hierzu ist zu sagen, dass der Maßstab zunächst Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ist. Erst wenn durch die Anwendung und Auslegung dieser Verfassungsnorm kein ausreichender Schutz der Unionsbürger gewährleistet werden kann, käme eine Befassung des EuGH in Betracht. Solange aber durch eine Beurteilung der Rechtslage nach den im Grundgesetz verankerten Grundrechten der Schutz und die Durchsetzung der Grundrechte nicht gefährdet sind, besteht keine Gerechtigkeitslücke, deren Schließung eine Befassung des EuGH erforderlich machen würde. Im Übrigen hat der EuGH im Hinblick auf die Richtlinien 92/12/EWG²¹⁾ und 92/81/EWG²²⁾ entschieden, dass die Erstattung der Verbrauchsteuer bei Forderungsausfällen zum Bereich der Steuererhebung gehört, deren Ausgestaltung den Mitgliedstaaten obliegt.²³⁾ Ausdrücklich hat er darauf hingewiesen, dass die Systemrichtlinie möglichen Ungleichheiten nicht entgegensteht, die sich aus Unterschieden zwischen den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten in diesem Bereich ergeben können. Gleichwohl kann sie keinen Ungleichheiten entgegenstehen, die sich aus der Anwendung lediglich des nationalen Rechts ergeben. Nach Auffassung des EuGH erfolgt eine Ausweisung der verbrauchsteuerrechtlichen Behandlung von Forderungsausfällen aus dem Anwendungsbereich der Verbrauchsteuerrichtlinien, sodass die Durchführung des Unionsrechts nicht betroffen ist. Nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Grundrechtecharta ist die Betroffenheit der Unionsrechtsanwendung aber gerade Voraussetzung für die Anwendung des in Art. 20 der Charta verankerten Gleichbehandlungsanspruchs. Bei dieser Betrachtung wäre der EuGH nicht zur Entscheidung berufen und damit auch kein gesetzlicher Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 GG.²⁴⁾ Im Streitfall konnte ein Anspruch auf einen Billigkeitserweis nach § 227 AO auch deshalb nicht anerkannt werden, weil diese Vorschrift nur atypische Einzelfälle erfassen soll. In Anbetracht der

19) BVerfG-Beschluss vom 1.4.1971 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8.

20) *Ismer*, Aktuelle Entwicklungen im Energiesteuerrecht, ZfZ 2014, 152, 157.

21) Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 15.2.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. EG Nr. L 76, S. 1).

22) Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. EG Nr. L 316, S. 12).

23) EuGH-Urteil vom 22.11.2001 C-80/01, Slg. 2001, I-9141.

24) BVerfG-Urteil vom 24.4.2013 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277.

Anzahl und Häufigkeit von Forderungsausfällen im Stromhandel ist eher von einer typischen Fallgruppe und nicht von einer gruppenbildenden Kumulierung atypischer Einzelfälle auszugehen.

Steuerentstehung bei der Abwicklung von Streckengeschäften

Zum Schluss meiner Ausführungen möchte ich mich den sog. Streckengeschäften zuwenden, die insbesondere im Mineralölhandel gebräuchlich sind. In diesen Fällen werden Energieerzeugnisse in einer Lieferkette, d.h. in der Strecke, gehandelt, wobei als Abgabe die Verschaffung mittelbaren Besitzes im Rahmen der Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses ausreichend, aber auch erforderlich ist.²⁵⁾ Zum Erhalt der Steuerfreiheit bzw. der Steueraussetzung ist es somit nicht erforderlich, dass die Erzeugnisse auch körperlich, von einem Händler zum anderen durch tatsächliche Aufnahme in Steuerlager, weitergereicht werden.

Der Umgang mit un versteuerten Energieerzeugnissen wird jedoch nicht vorbehaltlos gestattet. Das Verfahren der Steuerbefreiung, dass die steuerfreie Verwendung und Verteilung von Energieerzeugnissen umfasst, kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Verwender oder Verteiler bei den Zollbehörden registriert ist und über eine besondere Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG verfügt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sind Nichtberechtigte, d.h. Personen ohne entsprechende Erlaubnis, vom Verfahren der Steuerbefreiung ausgeschlossen. Folglich entsteht die Steuer nach § 30 Abs. 1 EnergieStG, wenn Energieerzeugnisse entgegen der in der Erlaubnis genannten Zweckbestimmung verwendet oder abgegeben werden. Um die steuerfreie Abgabe an Erlaubnisinhaber zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass die Steuer nicht entsteht, wenn die Energieerzeugnisse an Personen abgegeben worden sind, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind.

Der BFH hat die Bestimmung dahingehend ausgelegt, dass nur die erstmalige Abgabe an einen Berechtigten die Steuerentstehung verdrängt.²⁶⁾ Werden Energieerzeugnisse dagegen an einen Nichtberechtigten abgegeben, entsteht die Steuer mit der Folge, dass die Steuerentstehung selbst bei anschließender Weiterlieferung an einen Erlaubnisinhaber nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, da zum Zeitpunkt der Abgabe an einen Nichtberechtigten noch keine zuverlässige Aussage über das weitere Schicksal der Ware gemacht werden kann, sodass auch aus Gründen der Sicherung des Steueraufkommens die angeordnete Rechtsfolge geboten ist. Denn eine zweckwidrige Verwendung des Energieerzeugnisses kann zu diesem Zeitpunkt nicht zuverlässig ausgeschlossen werden.

25) Nicht ausreichend ist der sog. Geheißerwerb nach § 929 Satz 2 BGB, bei dem die Lieferung durch den Veräußerer an einen vom Erwerber genannten Dritten ausreichend sein soll, ohne dass diesem Besitz vermittelt wird (BFH-Urteil vom 25.10.1988 VII R 17/85, BFH/NV 1989, 464); *Peters*, Das Verbrauchsteuerrecht, Rdnr. 329a und *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 145.

26) Urteil vom 14. Mai 2013 VII R 39/11, BFHE 242, 447.

Dem Wortlaut von § 60 Abs. 1 EnergieStG kann zudem nicht entnommen werden, dass die Entstehung der Steuer bei Abgabe an einen Nichtberechtigten solange aufgeschoben ist, bis feststeht, dass die Erzeugnisse unter endgültiger Verdrängung des Entstehungstatbestandes an einen Berechtigten abgegeben worden sind. Sollte der Gesetzgeber die Regelung als allgemeine Heilungsvorschrift gedacht haben, nach der eine energiesteuerrechtliche Relevanz nur der Abgabe an das letzte Glied in der Lieferkette zukommen soll, sodass eine zwischenzeitliche Weitergabe an Nichtberechtigte unbeachtlich ist, wäre sie schlichtweg als missglückter Normierungsversuch einzustufen, der den tatsächlichen Willen des Gesetzgebers nicht hinreichend erkennen lässt. Dies zu klären – evtl. durch Aufnahme einer dem Zollrecht nachgebildeten Regelung, nach der die Steuerschuld im Falle der Abgabe an einen berechtigten Verwender erlischt – bleibt damit dem Gesetzgeber vorbehalten.

Aktuelle Rechtsentwicklungen im Energiesteuerrecht

RA Dr. Karen Möhlenkamp

Geschäftsführende Partnerin der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

Einleitung

Das Energie- und Stromsteuerrecht entwickelt sich in den Bereichen der steuerlichen Entlastungen in einem erheblichen Umfang weiter. Die zentralen Regelungen sind die § 55 EnergieStG und § 10 StromStG sowie die §§ 53, 53a und 53b EnergieStG. Diese gesetzlichen Regelungen sind mit dem Gesetz vom 5.12.2012 (BGBl. I S. 2436) in Verbindung mit der Bekanntmachung vom 19.12.2012 (BGBl. I 2725) und der Bekanntmachung vom 28.4.2014 (BGBl. I S. 453) geändert und teilweise neu eingeführt worden. Die Änderungen beruhen im Wesentlichen auf der Tatsache, dass es sich bei den steuerlichen Entlastungen um Beihilfen nach Art. 107 AEU-Vertrag handelt, die nur in einem bestimmten Umfang als steuerliche Rückvergütungen gewährt werden und zu keiner Überkompensation bei den Unternehmen führen dürfen.

Im Rahmen des sog. „Spitzenausgleichs“ (§ 55 EnergieStG, § 10 StromStG) erbringen die Unternehmen als Grundlage für die Zulassung der Steuerentlastungen erhebliche Gegenleistungen, die sie im Antragsverfahren nachweisen müssen. Ab dem Antragsjahr 2015 sind zudem die Zielwerte nach der Vereinbarung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Wirtschaft zur Steigerung der Energieeffizienz vom 1.8.2012 zu erreichen und müssen im Bundesgesetzblatt bekannt gemacht werden.

Ein weiteres großes Thema im Bereich der Verbrauchsteuern ist die Abwicklung von Streckengeschäften, insbesondere vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung.

A. Steuerentlastungen

1. „Spitzenausgleich“ nach § 55 EnergieStG und § 10 StromStG

Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Beantragung und Gewährung des sog. „Spitzenausgleichs“ sind in den Antragsjahren ab 2012 bis 2015 jeweils unterschiedlich. Das Antragsjahr 2012 folgt noch der bisherigen Rechtspraxis bis zur Gesetzesänderung in 2012. Die Prozesse für die Beantragung und Prüfung in den Unternehmen wie in der Verwaltung sind weitgehend eingespielt. Die Voraussetzungen für die Beantragung des Spitzenausgleichs und die erforderlichen amtlichen Formulare sind den Unternehmen vertraut.

Ab dem Kalenderjahr 2013 verändert sich diese Situation. Die Unternehmen aber auch die Verwaltung betreten insoweit gesetzliches Neuland, als ab 2013 erstmalig die Unternehmen nachweisen müssen, dass sie zunächst angefangen haben, ein Energiemanagementsystem oder ein Umweltmanagementsystem bzw. für kleine und mittlere Unternehmen (KMUs) ein alternatives System einzuführen und die Einführung in 2015 abgeschlossen sein muss. Die Komplexität der Rechtsfrage, was als Voraussetzung für die Gewährung des Spitzenausgleichs anerkannt wird, ergibt sich hinsichtlich des Beginns der Implementierung der Managementsysteme u.a. aus der Unterscheidung zwischen dem sog. „horizontalen oder vertikalen Ansatz“ für die Kalenderjahre 2013 und 2014. In 2015 ist eine Komplettimplementierung der Energie- und Umweltmanagementsysteme bzw. des alternativen Systems für KMUs als Voraussetzung für die Steuerentlastung vorgesehen. Wie die Unternehmen dann sicherstellen können, dass davon alle Energiequellen umfasst sind, ist bereits heute ein Diskussionspunkt.

Wie umfangreich die Materie ist, zeigt sich daran, dass für § 55 EnergieStG und § 10 StromStG eine eigene Verordnung über Systeme zur Verbesserung der Energieeffizienz im Zusammenhang mit der Entlastung von der Energie- und Stromsteuer in Sonderfällen (SpitzenausgleichEffizienzverordnung – SpaEfV) erlassen wurde. Die Verordnung beinhaltet 11 Paragraphen und 2 Anlagen.

1.1 „Spitzenausgleich“ nach § 55 EnergieStG und § 10 StromStG für 2013

Lassen Sie mich kurz die Voraussetzungen für den Spitzenausgleich zusammenfassen, bevor wir auf die gesetzlichen Änderungen in 2013 näher eingehen.

1.1.1 Anwendungsbereich

§ 55 EnergieStG ist auf Energieerzeugnisse anwendbar, die nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 3 und 5 EnergieStG versteuert worden sind. Dies sind i.d.R. gekennzeichnete Gasöle, Schmieröle und andere Öle, Erdgas und Flüssiggas als Heizstoffe oder beim Einsatz als Kraftstoff in begünstigten Anlagen. Hinzuweisen ist auf das Urteil des EuGH vom 3.4.2014 (in den verbundenen Rechtsachen C-43/13 und C-44/13) zum Steuersatz von Toluol, Testbenzin und Exxsol D60, welches zu Heizzwecken eingesetzt wurde. Werden die verheizten Erzeugnisse nach § 2 Abs. 3 Nr. 1, 3 und 5 EnergieStG versteuert, kann wiederum eine Entlastung nach § 55 EnergieStG erfolgen. Beim Strom ist lediglich die steuerliche Belastung Voraussetzung, unabhängig davon, welcher Steuersatz zur Anwendung kommt (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 StromStG).

1.1.2 Unternehmen des produzierenden Gewerbes

Das Unternehmen, d.h. die kleinste rechtlich selbständige Einheit, muss ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes sein.

Hierzu zählen Unternehmen des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden, das verarbeitende Gewerbe, die Energie- und Wasserversorgung sowie das Baugewer-

be nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003. Die kleinste rechtlich selbständige Einheit, d.h. in der Regel die juristische Person, hat den Schwerpunkt ihrer Tätigkeiten entsprechend auszuüben. Eine energiesteuerliche Organschaft, wie sie in anderen Steuerarten wie der Körperschaft- oder Umsatzsteuer bekannt ist, kennt das Energie- und Stromsteuergesetz nicht.

Dem entsprechend muss die Führungsholding eines Konzerns die Voraussetzungen von Unternehmern des produzierenden Gewerbes selbständig erfüllen. Die Tätigkeiten der produzierende Konzerntochter werden ihr nicht zugerechnet. Die Ermittlungsmethodik ergibt sich aus § 15 Abs. 4 StromStV. Eine Möglichkeit den Schwerpunkt der Tätigkeit zu ermitteln ergibt sich danach, mit welcher Tätigkeit die höchsten steuerbaren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erzielt werden. Bei einem Organträger und einer Organgesellschaft wird dabei zwischen den steuerbaren Umsätzen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und den nicht steuerbaren Innenumsätzen unterschieden. In § 15 Abs. 4 Nr. 4 StromStDV stand bis zum 31.7.2014, dass „nur“ die steuerbaren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG für die Feststellung des Schwerpunktes der Tätigkeit maßgeblich sind. Hier gab es vor dem Hintergrund, dass das Energiesteuerrecht keine energiesteuerrechtliche Organschaft kennt, eine Änderung.

In § 15 Abs. 4 Nr. 4 StromStV ist zum 1.8.2013 neu aufgenommen worden, dass für die Ermittlung der höchsten umsatzsteuerbaren Umsätze bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auch sog. nicht steuerbare Innenumsätze des Organträgers oder der Organgesellschaften zu berücksichtigen sind. Diese werden wie steuerbare Ausgangsumsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG behandelt. Die Neuregelung kann sich sowohl zum Nachteil als auch zum Vorteil einer Führungsholding auswirken.

Erbringt die Führungsholding eines Konzerns z.B. überwiegend zentrale Verwaltungstätigkeiten, die den produzierenden Organgesellschaften zugutekommen, werden diese nicht als Hilfstätigkeiten im Sinne der Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003 angesehen, sondern als Haupt- oder Nebentätigkeiten der Führungsholding.

Soweit es keine anderen Umsätze der Führungsholding gibt, die gegenüber diesen Tätigkeiten überwiegen, unabhängig davon ob es sich um steuerbare oder nicht steuerbare Umsätze handelt, ist die Führungsholding kein Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Dies gilt auch dann, wenn die Führungsholding ohne Berücksichtigung der Innenumsätze die höchsten steuerbaren Umsätze an Unternehmen außerhalb des Organkreises als produzierendes Unternehmen erbringt. Damit hat sich die Situation in diesem Fall für die Holding verschlechtert.

Ist die Holding hingegen ein zentraler Energie- und Stromeinkäufer und versorgt sie ihre Organgesellschaften mit diesen Medien, wirkt sich die Änderung der Stromsteuerdurchführungsverordnung als vorteilhaft aus. Wird mit diesen Verkäufen der höchste Umsatz auch im Verhältnis zu den steuerbaren Außenumsätzen erzielt, ist die Holding ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Im Einzelfall wird zu entscheiden sein, wie die Änderung des § 15 Abs. 4 Nr. 4 StromStV zum 1.8.2013 zu bewerten ist, ob sie

als Klarstellung zu verstehen ist oder eine Rechtsänderung darstellt. Davon ist abhängig, wie der Status des Unternehmens nach der Vorschrift vor und nach der Verordnungsänderung gesehen werden kann.

1.1.3 Verwendung zu eigenbetrieblichen Zwecken und Abgabe von Nutzenergie

Für die steuerliche Entlastung ist des Weiteren erforderlich, dass das Unternehmen die Erzeugnisse zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet hat. Erzeugnisse, die an andere Gesellschaften oder an fremde Dritte abgegeben werden, dürfen in die Berechnung der steuerlichen Entlastung nicht einfließen. In der Praxis hat dies mittlerweile zu Ermittlungsexzessen geführt, bis hin zur Ermittlung der Stromverbräuche beim Einsatz von Staubsaugern und Getränkeautomaten. Hier müssen zwingend Vereinfachungen eingeführt werden.

Gibt das Unternehmen Wärme und durch Strom erzeugte Kälte, Licht, Druckluft oder mechanische Energie an Konzerngesellschaften oder Dritte ab, darf es die hierfür eingesetzten Erzeugnisse nur dann in den Steuerentlastungsantrag aufnehmen, wenn diese Nutzenergien von Unternehmen des produzierenden Gewerbes genutzt worden sind. Die Beistellung von Nutzenergie im Zusammenhang mit dem Leistungseinkauf ist ausgenommen und gilt nicht als Abgabe, wenn üblicherweise die Nutzenergie nicht gesondert abgerechnet wird.

Unternehmen setzen in der Produktion Subunternehmer ein, die bestimmte Dienst- und/oder Werkleistungen erbringen sollen. Umfassen diese Dienst- bzw. Werkleistungen den Betrieb einer Anlage und wird als ein Leistungsbestandteil Nutzenergie als Nebenleistung mit erbracht, so stellt sich zunehmend die Frage, wie hier abzugrenzen ist. Verdeutlichen lässt sich das an folgendem Beispiel. Unternehmer X übernimmt die Reinigung von Metallerzeugnissen durch eine Wärmebehandlung auf dem Betriebsgelände des Auftraggebers. Der Auftraggeber hat durch den Wärmevorgang ein gewärmtes Gebäude und übernimmt ein warmes Metallerzeugnis, ist aber selbst kein Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Es stellt sich somit die Frage, ob es hier zu einer Nutzenergieabgabe kommt. Geht man davon aus, dass der Auftragnehmer verpflichtet war, dem Auftraggeber ein gereinigtes Metallerzeugnis zu liefern und musste er hierfür Wärme einsetzen, ist die Nutzenergie im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit genutzt worden. Eine nochmalige Nutzung durch den Auftraggeber findet nicht statt, auch wenn er als Nebeneffekt ein warmes Gebäude wiederfindet. Das FG Düsseldorf hatte in seiner Entscheidung vom 12.6.2013 (Az. 4 K 4017/12 VSt) einen etwas anderen Fall zu entscheiden, da hier Licht für den öffentlichen Raum erzeugt wurde. Fraglich war, wer Nutzer des Lichtes war – das zur Beleuchtung verpflichtete Unternehmen oder die Verkehrsteilnehmer. Das FG Düsseldorf kam zu dem Ergebnis, dass die Verkehrsteilnehmer Nutzer des Lichtes waren. Ob diese Rechtsauffassung hält, wird der BFH (Az. VII R 39/14) entscheiden. Höchst fraglich dürfte sein, ob der Gesetzgeber mit der Regelung zur Nutzenergie jede auf allgemeinen Lebensumständen beruhende Nutzung meinte. Würde dieser Gedanke greifen, wären alle für Dritte zugänglichen Räumlichkeiten eines Unterneh-

mens des produzierenden Gewerbes dahin gehend zu untersuchen, wie viel Beleuchtung und Wärme von Dritten genutzt wurde.

1.1.4 Beginn der Einführung von Energie- und Umweltmanagementsystemen bzw. alternativen System für KMUs

Das Unternehmen hat – und das ist neu – keinen Anspruch auf den sog. „Spitzenausgleich“, wenn es für das Antragsjahr 2013 nicht nachweisen kann, dass es im Antragsjahr oder früher begonnen hat, ein Energiemanagementsystem nach den Anforderungen des DIN EN ISO 50001 oder ein Umweltmanagementsystem einzuführen. Auch kleine und mittlere Unternehmen sind hiervon betroffen. Für sie gelten jedoch Vereinfachungsregelungen.

Besonderheiten beim Versorger

Für das Antragsjahr 2013 mussten sich Versorgungsunternehmen von Strom und Erdgas bereits Ende 2012 mit den Neuregelungen hinsichtlich der Energie- und Umweltmanagementsysteme beschäftigen. Hintergrund ist die Anerkennung des Spitzenausgleichs bei der Festsetzung der monatlichen Vorauszahlungen der Steuer. Die §§ 80 Abs. 2 EnergieStV und 6 Abs. 2 StromStV bestimmten, dass auf Antrag des Steuerschuldners das Hauptzollamt bei der Festsetzung der Vorauszahlungen die im gleichen Zeitraum zu gewährenden Steuerentlastungen berücksichtigen kann. Für das Antragsjahr 2013 hieß das aber, dass die Unternehmen im Zeitpunkt der Festsetzung der Vorauszahlung und damit bereits Anfang 2013 damit begonnen haben mussten, ein Energie- oder Umweltmanagementsystem einzuführen. Die entsprechende Verordnung, die sog. SpaEFV, welche die diesbezüglichen Anforderungen im Einzelnen regelt, ist zum 31.7.2013, also ein halbes Jahr später, erlassen worden.

Die Finanzverwaltung musste insoweit interimistisch handeln und erließ mehrere BMF-Schreiben. Mit dem Schreiben vom 13.12.2013 wurde zunächst mitgeteilt, dass der sog. Spitzenausgleich auf die Vorauszahlungen nicht berücksichtigt wird. Mit dem Schreiben vom 24.1.2013 ist man dazu übergegangen, den Spitzenausgleich auf die Vorauszahlungen anzuerkennen, wenn das Unternehmen über mindestens 1/3 seines Energieverbrauchs nach DIN EN ISO 50001 zertifiziert ist bzw. ein gesetzlich vorgesehenes Umweltmanagementsystem nachweisen kann. Mit dem BMF-Schreiben vom 19.02.2013 sind auch Testate nach DIN EN 16001 bzw. Prüfberichte im Rahmen eines jährlichen Überwachungsaudits nach DIN EN 16001 anerkannt worden, soweit sie nicht älter als 12 Monate waren. Nicht anerkannt wurde eine Teil- bzw. Komplettzertifizierung nach DIN EN 140001.

Beginn der Implementierung

„Horizontaler Ansatz“

Die Vorlage von Testaten wird als sog. „horizontaler Ansatz“ für die Einführung von Energie- und Umweltmanagementsystemen bezeichnet, der später in § 5 Abs. 1 Nr. 1

und 2 SpaEfV aufgenommen wurde. Der testierte Energieverbrauch muss für 2013 25% und für 2014 60% des Gesamtenergieverbrauchs betragen.

Die Teilzertifizierung, auch wenn sie nicht den gesamten Energieeinsatz des Unternehmens umfasst, übersteigt gleichwohl die Anforderungen des Gesetzgebers, wonach das Unternehmen für den Spitzenausgleich nachweisen muss, dass es mit einer Einführung lediglich begonnen hat.

„Vertikaler Ansatz“

Unternehmen, die bislang keine Zertifizierung vorgenommen haben, müssen für einen Zeitraum von 2 Jahren die Gelegenheit bekommen, eine solche Zertifizierung zu erwerben, ohne dabei auf den Spitzenausgleich verzichten zu müssen. Aus diesem Grund sieht § 5 Abs. 1 Nr. 3 SpaEfV vor, dass das Unternehmen für das Antragsjahr 2013 auch dann mit einem Energie- und Umweltmanagementsystem oder alternativen System begonnen haben, wenn

- die Geschäftsführung beschließt, ein solches einzuführen und zu betreiben,
- ein Energiebeauftragter ernannt und mit entsprechenden Befugnissen ausgestattet wird und
- für das Antragsjahr 2013 die derzeitigen Energiequellen ermittelt und der bisherige aktuelle Energieeinsatz und -verbrauch bewertet wurde.

Die Anforderungen an das Umweltmanagementsystem und alternative System weichen in Details ab. Dabei ist für alle Systeme aber zwingend zu beachten, dass dieser sog. „vertikale Ansatz“ von Anfang an alle Energiequellen berücksichtigen muss und es deshalb keinen partiellen Ansatz in Höhe von 25% oder 60% des Gesamtenergieverbrauchs gibt.

Probleme beim vertikalen Ansatz

Was passiert nun, wenn ein Unternehmen einen Standort unberücksichtigt lässt, weil es hier zu keinen erheblichen Energieverbräuchen kommt?

Die §§ 55 Energiesteuergesetz und 10 Stromsteuergesetz setzen voraus, dass das Unternehmen nachweist, dass es für das Antragsjahr 2013 oder früher begonnen hat, ein Energiemanagementsystem einzuführen. In diesem Fall hat das Unternehmen einen Steuererstattungsanspruch, der alle betrieblich verwendeten Energieerzeugnisse einschließlich Strom umfasst. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass das Energie- und Umweltmanagementsystem oder alternative System sich vollumfänglich auch auf diesen Energieeinsatz und -verbrauch bezieht.

Dies ist jedoch zu kurz gegriffen. Insbesondere Energie- und Umweltmanagementsysteme stellen komplexe Anforderungen an die Unternehmen. Durch eine Energiepolitik, Energieplanung und die Einführung und Umsetzung von Maßnahmen soll eine kontinuierliche Verbesserung der energiebezogenen Leistungen und damit der Energieeffizienz erreicht werden. Für Standorte mit Kleinstverbräuchen wie Forschungszentren, Depen-

dancen bzw. Außenstellen sind Energie- und Umweltmanagementsysteme nach DIN EN ISO 50001 und EMAS überdimensioniert. Der administrative Aufwand für die Erfassung dieser Energieverbräuche steigt unverhältnismäßig an und Verbesserungen hinsichtlich der energiebezogenen Leistungen sind nicht zu erwarten. Vor diesem Hintergrund kann man sich zu Recht die Frage stellen, ob die Nichtberücksichtigung von solchen Standorten im Verhältnis zum Gesamtverbrauch des Unternehmens zu einer Versagung des Spitzenausgleichs führen darf.

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie hat mit dem Schreiben vom 31.3.2014 an die Deutsche Akkreditierungsstelle GmbH (DAKKS) unter Punkt 10 hierzu Stellung genommen. Darin heißt es, dass es für den Nachweis über die Energierelevanz eines Standortes bzw. Unternehmensteils als ausreichend angesehen wird, dass der Standort bzw. der Unternehmensteil einen Energieverbrauch aufweist, der bei über 5% des Gesamtenergieverbrauchs eines Unternehmens liegt, sofern gewährleistet ist, dass ab dem Regelverfahren mindestens 95% des Gesamtenergieverbrauchs des Unternehmens erfasst werden.

Im Einzelfall wird diskutiert, ob es problematisch ist, dass das Unternehmen der zuständigen Stelle nur die Standorte des Unternehmens angezeigt hatte, die über 5% des Gesamtenergieverbrauchs lagen.

Im Schreiben des BMWi vom 31.3.2014 heißt es: Die tatsächlichen Voraussetzungen für die Ausstellung eines Nachweises nach § 5 Abs. 4 SpaefV müssen in dem Unternehmen spätestens bis zum Ablauf des jeweiligen Antragsjahres erfüllt sein. Das bedeutet, dass die in dem Unternehmen umzusetzenden Maßnahmen bis zu diesem Zeitpunkt vollständig abgeschlossen sein müssen. Insoweit sind auch die erforderlichen Erklärungen (Erklärung der Geschäftsführung) bis zum 31.12. des Antragsjahres abzugeben.

Daraus kann nicht entnommen werden, dass das Unternehmen bis zum 31.12.2013 die Kleinstverbräuche an einem „Mini-Standort“ hätte mitteilen müssen. Weder im Gesetz noch in der Verordnung ist eine solche Verpflichtung zur Vorlage von Unterlagen vorgesehen, zumal die Antragsfrist für den Spitzenausgleich bis zum 31.12.2014 läuft.

Diese Mitteilung dürfte auch faktisch nahezu unmöglich sein, da die Ermittlung der Energieverbräuche das gesamte Jahr 2013 umfassen und damit erst nach Ablauf des Kalenderjahres abschließend feststehen.

1.2 „Spitzenausgleich“ nach § 55 EnergieStG und § 10 StromStG für 2014 und 2015

Für den Spitzenausgleich 2014 und 2015 ist zu beachten, dass mit Wirkung vom 1.8.2013 § 80 EnergieStV und § 6 StromStV hinsichtlich der Vorauszahlungen Ergänzungen aufgenommen wurden. Für die Vorauszahlungen in 2015 ist vorgesehen, dass der Spitzenausgleich nur dann Berücksichtigung findet, wenn die Wirtschaft den vereinbarten Zielwert für die Reduzierung der Energieintensität erreicht hat und die Feststellung im Bundesgesetzblatt bekannt gemacht wurde.

Hintergrund dafür ist, dass ab dem Kalenderjahr 2015 neben der vollständigen Einführung der Energie- und Umweltmanagementsysteme sowie der alternativen Systeme Zielwerte zwischen der Bundesregierung und der deutschen Wirtschaft vereinbart wurden, die zur Steigerung der Energieeffizienz dienen und eine Gegenleistung der Wirtschaft darstellen. Für das Antragsjahr 2015 ist zum Referenzzeitraum 2007 bis 2012 das Jahr 2013 maßgeblich. Das Rheinisch-Westfälische Institut wird die Ergebnisse zusammenstellen. Mit einem Bericht des Instituts ist nicht vor Dezember 2014 zu rechnen. Bis zur Veröffentlichung der Ergebnisse wird mit einem Zeitraum von ca. 3 Monaten gerechnet. Die Vorauszahlungsbescheide für 2015 sollten vor Veröffentlichung der Feststellungen im Bundesgesetzblatt nicht ergehen, wenn gesichert ist, dass die Ziele erreicht wurden.

Dies ist auch vor dem Hintergrund des Verwaltungsaufwandes zu empfehlen, der entstehen würde, wenn die Vorauszahlungsbescheide zunächst erlassen würden und dann später korrigiert werden müssten.

2. Steuerentlastungen für Anlagen nach §§ 53, 53a und 53b EnergieStG

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Entlastung für das Betreiben von Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen sind zwei neue Paragrafen, der § 53a EnergieStG und der § 53b EnergieStG, mit Wirkung zum 1.4.2012 in das Gesetz aufgenommen worden. Die Finanzverwaltung hat mit der Dienstvorschrift (DV) Energieerzeugung vom 31.1.2014 auf 106 Seiten ausführlich zu den §§ 53 ff. EnergieStG Stellung genommen.

Zentrale Änderungen ergeben sich für die steuerliche Entlastung von hocheffizienten Kraft-Wärme-Koppelungs-Anlagen (KWK-Anlagen) mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70%. Neu im Gesetz geregelt ist u.a. das Erfordernis der Hocheffizienz der KWK-Anlage entsprechend der Kriterien des Anhangs III der KWK-Richtlinie 2004/8/EG in der aktuellen Fassung, Anhang II der Energieeffizienzrichtlinie (RL 2012/27/EU) und harmonisierter Referenzwerte.

Die Möglichkeit der vollen und nicht nur teilweisen steuerlichen Entlastung (§ 53b EnergieStG) für hocheffiziente KWK-Anlagen wurde zudem zeitlich befristet. Sie wird nur bis zur vollständigen Absetzung für die Abnutzung der Hauptbestandteile der Anlage entsprechend der Vorgaben des § 7 Einkommensteuergesetzes (EStG) gewährt. Die Abschreibungsdauer verlängert sich, wenn Hauptbestandteile der Anlage wie Gasturbine, Motor, Dampferzeuger, Dampfturbine, Generator und Steuerung durch neue ersetzt werden und die Kosten mindestens 50% der Kosten für die Neuerrichtung der Anlage betragen. In diesem Zusammenhang stellt sich beispielsweise die Frage, was passiert, wenn unterschiedliche Betreiber jeweils abgrenzbare Teile einer Gesamtanlage betreiben und hierfür unterschiedliche Abschreibungsfristen geltend machen. Wie ist zudem die Veräußerung einer Anlage zu bewerten? Kann der Erwerber die Steuerentlastung für den Zeitraum seiner eigenen Abschreibung nach § 7 EStG geltend machen oder ist er an den Ablauf der Abschreibung des Veräußerers gebunden? Die Unternehmen werden

sich darauf berufen, dass die jeweiligen Abschreibungsfristen des Entlastungsberechtigten maßgeblich sind und nicht des Veräußerers.

Nach der DV Energieerzeugung kann pro Anlage nur ein Steuerentlastungsantrag nach § 53 EnergieStG, § 53a EnergieStG oder § 53b EnergieStG gestellt werden. Energieeinsätze in einer Anlage können demzufolge, je nachdem ob sie ausschließlich der Stromerzeugung (§ 53 EnergieStG) dienen oder einem KWK-Prozess (§ 53b EnergieStG), nicht entsprechend differenziert entlastet werden. Die Rechtsauffassung ist deshalb höchst strittig, weil sie die Steuerentlastung der Energieerzeugnisse nicht an der Art der Verwendung, ausschließlich zur Stromerzeugung oder in einem KWK-Prozess, festmacht, sondern an einer anlagenbezogenen Betrachtungsweise. Ein anderes Thema sind die sog. Betreibermodelle für Anlagen, insbesondere das sog. Scheibenpachtmodell. Hier wird sich zeigen, ob das Scheibenpachtmodell den Voraussetzungen des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) Stand hält und ob es tatsächlich nur einen Entlastungsberechtigten pro Anlage nach den Vorstellungen des Gesetzgebers geben soll. Gegebenenfalls müssen dann erteilte Erlaubnisse zum steuerfreien Strom- und Kohleeinsatz für die Stromerzeugung widerrufen werden.

B. Streckengeschäfte

Das BFH Urteil vom 14.5.2013 (Az. VII R 39/11) hat zu einer erheblichen Verunsicherung in den Unternehmen und nicht nur im Zusammenhang mit Bunkergeschäften geführt. Der BFH entschied, dass die steuerfreie Verteilung von Energieerzeugnissen nach § 4 EnergieStG im steuerrechtlich freien Verkehr nur dann möglich ist, wenn alle Vertragspartner in der Lieferkette, die an der Ware mittelbaren Besitz erlangen, eine Erlaubnis zur steuerfreien Verteilung oder Verwendung vorlegen können. Dies gilt unabhängig davon, ob der physische Warentransport aus dem Steuerlager unmittelbar an einen Erlaubnisinhaber erfolgt.

§ 30 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG hat keinen Heilungscharakter. Als Orbiter Dictum führt der BFH aus, dass der Abschluss eines Kaufvertrags grundsätzlich immer einen mittelbaren Besitz des Käufers an der Ware begründe, sofern vertragliche Absprachen nicht abweichen. Die zivilrechtliche Lehre und das Schrifttum folgen diesem Ansatz nicht. Bei einem Kauf im Sinne der §§ 433 ff. BGB wird der Verkäufer nicht automatisch Besitzmittler des Käufers, indem er durch den Kaufvertrag zur Übergabe und Übereignung der Ware verpflichtet wird. Der Verkäufer bleibt grundsätzlich unmittelbarer Eigenbesitzer. Im Regelfall liegt auch kein Besitzmittlungsverhältnis vor, wenn der Zwischenhändler den Warentransport nicht in Auftrag gibt oder keine physische Zugriffsmöglichkeit auf die Ware hat. Die Zollverwaltung hat sich im Rahmen einer internen Dienstanweisung zum BFH-Urteil dahingehend geäußert, dass sich aus der Entscheidung des BFH nicht zwangsläufig ergibt, dass ein mit einer Warenbeförderung beauftragter Spediteur stets als Besitzmittler für seinen Auftraggeber fungiert.

Der Geheißerwerb des Zwischenhändlers ergibt sich danach aus folgenden Indizien und führt nicht zu einem mittelbaren Besitz, wenn

- die Rechnung des Lieferanten an den Zwischenhändler keine Frachtkosten aufweist, sondern nur den Produktpreis und als Lieferort den berechtigten Empfänger,
- zwischen dem Lieferanten und dem Zwischenhändler die Incoterms® FOB Seeschiff und CIF vereinbart wurden (diese lassen sich aus den Lieferpapieren, Rechnungen, Verkaufs-/Einkaufsbestätigungen oder ähnlichen Handelspapieren entnehmen),
- Lieferpapiere und steuerliche Abschreibungen den berechtigten Verwender als steuerlichen Empfänger ausweisen.

Befördert der Lieferant die Energieerzeugnisse im Auftrag des Zwischenhändlers ohne besondere Vereinbarung zum Geheißerwerb an den Empfänger, wird der Zwischenhändler mit Entnahme der Erzeugnisse aus dem Steuerlager mittelbarer Besitzer.

Zunächst ist zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung konkrete Merkmale gefunden hat, die die Abgrenzung zwischen Geheißerwerb und mittelbarem Besitz erleichtern. Andererseits muss man sich nun natürlich Frage stellen, ob auch bezüglich der Steuerentstehung im Steueraussetzungsverfahren diese Änderungen gelten, insbesondere bei der fiktiven Aufnahme der Ware nach § 33 Abs. 5 EnergieStV in das Steuerlager durch den Zwischenhändler. Hier ließe sich die fiktive Aufnahme möglicherweise anhand der o.g. Kriterien leichter gestalten.

Auch auf § 60 EnergieStG hätte diese Entwicklung Auswirkungen, da bei der Bestimmung des Warenempfängers im Rahmen der Steuerentlastung bei Zahlungsausfall der fehlende Besitz des Leistungsempfängers nach herrschender Auffassung zur Versagung der Steuerentlastung führt. Werden demnach die Voraussetzungen für die Annahme des mittelbaren Besitzes und des Geheißerwerbs im Verbrauchsteuerrecht anders geregelt als nach einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise, müssen die Änderungen einheitlich für alle Vorschriften des Energiesteuerrechts gelten. Gegebenenfalls wäre hier sogar eine gesetzliche Klarstellung erforderlich.

Podiumsdiskussion

**Moderation: RD Matthias Bongartz,
Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster**

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

Zunächst meldete sich Herr Jan Körner (BASF SE, Ludwigshafen). Herr Körner führte zum Geheißerwerb aus, dass er die Kritik von Frau Dr. Möhlenkamp unter dem Gesichtspunkt des deutschen Zivilrechts teile. Da man sich jedoch im Gemeinschaftsrecht befinde, stelle er sich die Frage, ob nicht alle 29 Zivilrechtsordnungen der EU hätten betrachtet werden müssen, um eine Abgabe festzustellen. Er halte es für fragwürdig, bei der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift nur auf das Zivilrecht eines Mitgliedstaates abzustellen. Die andere Frage, die er sich stelle, stehe im Zusammenhang mit den KWK-Anlagen und der Referenz zu § 7 EStG, d.h. ob dem Körperschaftssteuerbescheid eine Grundlagenfunktion für den Energiesteuerbescheid zukomme. Herr Bongartz bedankte sich für die beiden Fragen. Er schlug vor, diese Fragen als Anlass für weitere Fragen zum Geheißerwerb bzw. mittelbaren Besitz zu nehmen.

Herr Dr. Ulrich Schrömbges (Schrömbges + Partner PG, Hamburg) erklärte, dass er zu dem Thema viel sagen könne, ihn interessiere jedoch grundsätzlich, ob Verfahrensverstöße im Verbrauchsteuerrecht besteuert werden dürfen. Es gebe im Verbrauchsteuerrecht Ordnungswidrigkeitentatbestände, die eine Ahndung vorsehen. Seine Frage sei also, ob es grundsätzlich verbrauchssteuerrechtlich Sinn mache, Verfahrensverstöße mit einer Steuerschuld zu bestrafen.

Herr Prof. Dr. Jatzke antwortete auf die bislang gestellten Fragen. Dabei stellte er zunächst heraus, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mit dem Urteil zum „Streckengeschäft“ wohl Aufsehen erregt habe. Ihn freue dies. Zum Geheißerwerb habe der BFH jedoch nichts Neues geschrieben. Dass der Geheißerwerb nicht dazu führe, dass mittelbarer Besitz an der Ware begründet wird, sei eine These, die schon sehr lange existiere. Insoweit verweise er auf seine Veröffentlichung aus dem Jahre 1996. Auch verweise er auf das Lehrbuch „Bongartz/Schröer-Schallenberg“.

Im Verbrauchsteuerrecht, so führte Herr Prof. Dr. Jatzke weiter aus, ging man lange Zeit davon aus, dass es sich um die Übergabe von Waren handelt, dass also der Empfänger einen Bezug zur Ware haben muss. In den 50er und 60er Jahren habe es insoweit die Meinung gegeben, dass zur Übergabe von Mineralöl unmittelbarer Besitz erforderlich sei. Dies könnte man auch weiterhin so regeln. Eine solche Regelung würde jedoch zu Problemen bei der Abwicklung von Streckengeschäften führen, bei denen die Ware nicht physisch an jeden in der Kette abgegeben wird, sondern unmittelbar an den Dritten. Aus

diesem Grunde habe die Verwaltung Zugeständnisse gemacht und den mittelbaren Besitz zur Vereinbarung eines Besitzkonstitutes zugelassen.

Nun komme die Wirtschaft und sage, dass auch der Geheißerwerb einbezogen werden müsse – der weder zu einem Besitzkonstitut noch zu einem mittelbaren Besitz führt. Mit dieser Ansicht entferne man sich jedoch immer weiter von der Ware und dem, der mit der Ware umgeht. Dies sei der Grund dafür, dass der BFH gesagt habe, der Geheißerwerb falle nicht unter die Weitergabe. Dies sei die Vorgeschichte und das, was im Urteil stehe, sei genau diese Entwicklung. Er halte die Entscheidung daher für richtig.

Sodann ging Herr Prof. Dr. Jatzke auf die Problematik ein, welche Beweisanzeichen im Handel zur Vereinbarung eines Besitzkonstitutes existieren. Diesbezüglich begrüßte Herr Prof. Dr. Jatzke es ausdrücklich, dass die Verwaltung tätig geworden sei und einen Katalog aufgestellt habe, um dem Handel Sicherheit an die Hand zu geben, unter welchen Kriterien von einem Besitzvermittlungsverhältnis auszugehen ist. So wie er die Verwaltungsanweisung verstehe, neige jedoch auch das Ministerium dazu, den Geheißerwerb nicht anzuerkennen. Dem Mineralölhandel riet er, in den politischen Gremien tätig zu werden, um diesbezüglich eine Gesetzesänderung herbeizuführen. Der BFH sei dafür nicht zuständig, dieser sei an Recht und Gesetz gebunden.

Zu der Frage, wie das mit dem Sanktionsrecht sei, verwies Herr Prof. Dr. Jatzke darauf, dass für den Fall, dass Verfahrensverstöße vorliegen, stets zu prüfen sei, ob diese zur Steuerentstehung führen und/oder ein Bußgeldtatbestand erfüllt sei. In dem konkreten Fall, den der BFH entschieden habe, sei kein Bußgeldtatbestand für die Abgabe an einen Nichtberechtigten einschlägig gewesen. In allen anderen Fällen sei dies aber so. Im Steuerrecht seien ausdrücklich Bußgeldtatbestände für Verfahrensverstöße vorgesehen. Der Umstand, dass der Gesetzgeber für die Abgabe an einen Nichtberechtigten in § 30 die Steuerentstehung angeordnet habe, deute auf seinen Willen hin, dass in diesem Fall die Steuer entstehe und damit der Verstoß über die Steuerentstehung und nicht über eine Sanktion (Nebenstrafrecht) geregelt wird. Der Gesetzgeber hätte das auch anders lösen können. Das habe der Gesetzgeber aber ausdrücklich nicht getan.

Sodann fügte Herr Prof. Dr. Jatzke hinzu, dass er persönlich die Regelung des § 30 so wie sie formuliert ist, nicht für glücklich hält. Wenn man nämlich formuliert, dass die Steuer entsteht, es sei denn die Ware wird an einen Berechtigten abgegeben, habe man nicht geregelt, was passiert, wenn die Ware in einer Kette zweimal an einen Nichtberechtigten abgegeben wird und erst am Schluss an einen Berechtigten. Die entstandene Verbrauchsteuer könne nicht so ohne Weiteres rückgängig gemacht werden. Es gebe dafür keine gesetzliche Grundlage. Wie im Zollrecht könne ein Erlöschenstatbestand geschaffen werden. Seiner Meinung nach sei der Gesetzgeber berufen, die Regelung des § 30 zu überdenken und wenn er so eine Black-Box haben möchte, dann solle er ausdrücklich ins Gesetz schreiben, dass die Abgabe in der Kette unbeachtlich ist und es auf den letzten Abnehmer ankomme und wenn dieser berechtigt ist, keine Steuer entsteht. Diese Konstruktion sei vergleichbar mit der bedingten Steuer wie sie in § 50 AO vorgesehen ist. Man könnte sagen, dass die Abgabe an einen Berechtigten auflösende Bedin-

gung dafür ist, dass die Steuer endgültig wegfällt, wenn zwischenzeitlich nichts passiert ist. Dies müsse jedoch der Gesetzgeber positiv regeln.

Herr Bongartz ging sodann auf die Frage von Herrn Körner ein. Er stellte klar, dass die Entscheidung des BFH die zweckwidrige Abgabe an einen Nichtberechtigten betraf, d.h. die Abgabe im Bereich der steuerfreien Verwendung. Dies sei ein Verfahren, welches national geregelt sei. Von daher sehe er nicht das Problem, an dieser Stelle nicht mit dem nationalen zivilistischen Besitzrecht zu argumentieren. Er sehe eher ein anderes Problem, und zwar die Definition des Begriffs „Besitz“, die je nach Regelung unterschiedlich sein kann.

Herr Prof. Dr. Jatzke stimmte dem zu. Allerdings müssten zwei Fälle unterscheiden werden. Dazu gehöre der Fall, dass die Verbrauchsteuerrichtlinie einen Entstehungstatbestand normiert und den Begriff „Besitz“ verwendet. Darüber habe der BFH einmal entscheiden müssen. Inhalt der Entscheidung sei der Besitz von un versteuerten Waren gewesen, bei denen nicht nachgewiesen werden konnte, ob die Waren versteuert worden seien oder nicht. Es sei um Genever gegangen, der irgendwo in einem Schuppen entdeckt wurde und den die niederländische Steuerverwaltung besteuert habe. Fraglich sei der Entstehungstatbestand gewesen. Der EuGH habe an den bloßen Besitz an der verbrauchssteuerpflichtigen Ware angeknüpft, die nachweislich nicht versteuert wurde. Dies habe dazu geführt, dass in der neuen Systemrichtlinie ein eigenständiger Entstehungstatbestand enthalten sei und damit sei in der Richtlinie der Begriff „Besitz“ enthalten. Dieser Begriff „Besitz“ könne selbstverständlich nicht nach nationalen Vorschriften ausgelegt werden. Der Besitz, der dort gemeint sei, entspreche sicherlich nicht dem Besitz des deutschen Sachenrechts – wie bei der Umsatzsteuer und der Definition von „Eigentum“. Der andere Fall betreffe die Verwenderverkehre. Zu diesen existiere keine Bestimmung in der Richtlinie, die an den „Besitz“ anknüpft. Er sei jedoch der Meinung, dass für den Fall, dass ein Spielraum gegeben ist, so wie dies hier der Fall sei, dieser Spielraum durch den nationalen Gesetzgeber ausgefüllt werden könne und dieser dann auch nationale Aspekte miteinfließen lassen könne, wie z.B. das nationale Sachenrecht.

Herr Bongartz übergab das Wort sodann an seine Kollegin, Frau Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg (Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster). Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg erklärte, sie habe eine Frage zum Spitzenausgleich, und zwar konkret zum Unternehmensbegriff. Insoweit habe Herr Prof. Dr. Jatzke ausgeführt, dass dies jede „kleinste rechtlich selbständige Einheit“ sei. Beim Spitzenausgleich sowie bei den Regelungen zu Energie- und Umweltmanagementsystemen, die Vereinfachungen für kleine, mittlere Unternehmen (KMU) vorsehen, werde jedoch auf eine Empfehlung der Kommission hingewiesen, die einen anderen Unternehmensbegriff nutze, wonach es nicht auf die rechtliche selbständige Einheit ankommt. Insoweit sehe sie eine (mögliche) Diskrepanz, wenn man einerseits sage, die Entlastungsanträge stelle das Unternehmen nach dem Stromsteuergesetz, gehe es dann aber um die Vereinfachung, gelte die Empfehlung der Kommission, wonach andere Kriterien gelten.

Frau Dr. Möhlenkamp erklärte dazu, dass bei der Ermittlung, ob das Unternehmen ein KMU ist, nicht nur auf die Legal Entity abgestellt wird, sondern auch darauf, wer Anteilseigner ist und dort gebe es den Begriff des „verbundenen Unternehmens“. Schauen man also bei der Definition KMU nicht nur darauf, wie viele Beschäftigte es in dieser Legal Entity gibt, sondern beziehe man auch die Beschäftigten der verbundenen Unternehmen mit ein, entferne man sich ohnehin von dem Begriff der „rechtlichen Einheit“. Ihrer Ansicht nach handele es sich lediglich um eine Referenzverweisung oder eine Voraussetzung für die Anwendung, welches Umweltmanagement genommen werden müsse. Außerdem stellen viele Unternehmen fest, dass sie von dieser Vereinfachungsregelung gar nicht betroffen sind, weil die Beteiligungsverhältnisse so organisiert sind, dass sie nicht unter die KMU-Anwendung fallen.

Auf Nachfrage von Herrn Bongartz erklärte sodann Herr Hardy Bublitz (Shell Deutschland Oil GmbH, Hamburg), dass er noch eine Frage zum Urteil des BFH zum „Verteiler“ habe. Er sei insbesondere an den Ausführungen des BFH zum Heilungstatbestand in § 30 Abs. 1 Satz 2 interessiert. In diesen Ausführungen werde gesagt, dass wenn eine Ware zwischenzeitlich abgegeben worden sei, die Ware dann aber am Ende erlaubt verwendet worden sei, keine steuerschuldrechtlichen Folgen in Betracht kommen sollen. Dieses Ergebnis solle zurückgehen auf das Verbrauchssteuer-Änderungsgesetz 1989. Dort stehe ausdrücklich in der Gesetzesbegründung, dass alle Fehler in der logistischen Kette, also dass man zufälligerweise mittelbaren Besitz erhält, aber keine Erlaubnis hat, am Ende geheilt werden sollen, wenn die Ware erlaubt verwendet worden ist und dies auch nachgewiesen wird. Herr Bublitz vermisse daher in der Entscheidung, dass der BFH sich mit der ursprünglichen Gesetzesbegründung ausführlich auseinander gesetzt hat.

Herr Prof. Dr. Jatzke antwortete darauf, dass der BFH selbstverständlich die Gesetzesbegründung zur Kenntnis genommen hat. In den Urteilen werde aber nicht alles geschrieben, was das Gericht vorher erarbeitet hat. Zudem verweise er auf seine Ausführungen, die er bereits zu § 30 gemacht habe. Seiner Ansicht nach sei § 30 Abs. 1 unglücklich formuliert. Der Gesetzgeber müsse klar in das Gesetz schreiben, was er meine und was er regeln möchte. Entscheidend sei der Wortlaut des Gesetzes. Allein die Absicht könne den Wortlaut nicht ändern. Derzeit stehe im Gesetz, dass die Steuer entsteht, es sei denn, die Ware wird an einen Berechtigten abgegeben. Wird die Ware also an einen Nichtberechtigten abgegeben, werde die Bedingung nicht erfüllt. Die Intention des Gesetzgebers mag vielleicht ursprünglich eine andere gewesen sein, aber dann bitte er doch den Gesetzgeber, die Entstehungstatbestände klar zu formulieren und das hätte er tun können. So wie es derzeit gesetzestechisch umgesetzt sei, stoße es bei ihm auf große Verständnisschwierigkeiten. Wie könne denn eine Steuer entstehen und irgendwann dann plötzlich nicht mehr, ohne zu wissen, was zwischenzeitlich passiert ist. Das gehe gesetzestechisch gar nicht. Zwar mag dies im Zollrecht möglich sein. Dies sei jedoch eine vereinheitlichte Rechtsmaterie der EU.

Herr Dr. Ulrich Schrömbges (Schrömbges + Partner PG, Hamburg) erklärte, die Ausführungen von Herrn Prof. Dr. Jatzke seien nicht befriedigend. Er habe Schwierigkeiten da-

mit, dass er § 30 nicht verstehen wolle wie das Finanzgericht Hamburg, welches keine Schwierigkeiten damit habe, § 30 so zu verstehen wie Herr Bublitz in Anlehnung an Art. 204 ZK. Dass der Zollkodex hier keine Rolle spiele, wisse er. Die Gesetzssystematik jedoch, die dahinterstecke, könne auch im Verbrauchsteuerrecht Anwendung finden. Und da tue er sich schwer, zu verstehen, dass der BFH gegen den Wortlaut des § 30 verstoßen würde, wenn man schlicht und ergreifend die Interpretation des Finanzgerichts Hamburg übernehmen würde. Das, so müsse er ehrlich sagen, verstehe er nicht. Zudem weise er darauf hin, dass der Grundmodus im Verbrauchssteuerrecht Art. 7 Abs. 1 Verbrauchsteuerrechtlinie sei. Danach entsteht eine Verbrauchsteuer, wenn die Ware in den freien Verkehr gebracht wird. In den Fällen, über die hier gesprochen werde, sei das Energieerzeugnis jedoch nie in den freien Verkehr gelangt. Es sei immer in der steuerbegünstigten Verwendung geblieben. Es sei daher sehr schwierig zu verstehen, dass eine Steuer entstanden sein soll. In seinen Augen verstoße das Urteil des BFH eindeutig gegen Art. 7 Abs. 1 der Verbrauchssteuersystemrichtlinie.

Frau Dr. Möhlenkamp ergänzte dazu, dass man es in dem zu beurteilenden Fall mit einem einzigen Transportauftrag zu tun habe, d.h. keine gebrochenen Versendungen vorlägen, bei denen man hätte suchen müssen, wer denn die Ware erneut aufgenommen habe. Diese Problematik sei aus dem Umsatzsteuerrecht bekannt, wo man bei Reihengeschäften eine Gesamtbeurteilung der Lieferungen vornehmen müsse. Übertrage man dies auf das Verbrauchsteuerrecht, könne man darüber nachdenken, ob nicht in den Fällen, in denen der letzte Abnehmer, der die Ware erhält und eine Verwendererlaubnis hat, einen Heilungstatbestand auslöse, weil die anderen in der Kette wie bei einem Reihengeschäft gar keinen Zugriff auf die Ware hätten.

Da keine weiteren Fragen bestanden, schloss Herr Bongartz die Diskussion und bedankte sich bei den Teilnehmern und Teilnehmerinnen für deren rege Beteiligung.

Nomenklaturdefizite im Zolltarifrecht und ihre Folgen für die Praxis

Prof. a.D. Dr. sc. Jürgen Bleihauer, Kloser Lehnin

Die Erörterung der anstehenden Thematik ist vielfältig und in der vorgegebenen Zeit natürlich nicht vollends zu bewältigen. Vielmehr bedarf es dazu wohl einer umfassenden wissenschaftlichen Untersuchung, z.B. im Rahmen eines Promotionsvorhabens. Vorab bleibt auch zu bemerken, dass eine exemplarische Auflistung von Defiziten nicht den rechtlichen Akt, also die Zolltarifnomenklatur, auch nur ansatzweise infrage stellt. Diese Nomenklatur ist über viele Jahre bewährt und insgesamt von beeindruckender Stringenz. Letztlich geht es lediglich um Anregungen für deren weitere Perfektionierung. Für eine Aufgeschlossenheit für das Problem scheint zunächst eine kurze Überlegung zur Rechtsnatur des Zolltarifs und speziell der Zolltarifnomenklatur hilfreich.

Das Zolltarifrecht ist eine zollrechtliche Teildisziplin, die, so meine These seit Jahren, in Literatur, Lehre und rechtswissenschaftlichem Diskurs eher ein Schattendasein führt. Das indes völlig zu unrecht. Der Missstand hat Ursachen. Über eine lange Zeit betrachtete man gerade das Zolltarifrecht als eher ein von Juristen gemiedenes praktisches Feld. Namentlich in der Zollverwaltung hatten damit oft Angehörige des gehobenen Dienstes eine Domäne und daraus folgend zweifelsfrei auch eine Reihe von Verdiensten in der Entwicklung dieses Rechtsgebietes. Die fehlende Bereitschaft zur Anerkennung als juristische Materie resultiert im Wesentlichen aus 2 Umständen.

Erstens ist das Zolltarifrecht nur praktikierbar in seiner ausgesprochen engen Verflechtung mit warenkundlichen Fragen. Vor der Einreihung einer Ware in die Nomenklatur des Zolltarifs steht immer erst die warenkundliche Definition. Diese ist in vielen Fällen, vielleicht in den meisten, unkompliziert, indes in einer Reihe von Fällen auch ausgesprochen schwierig.

Zweitens besitzt das materielle Zolltarifrecht keine klassische Normenstruktur. Der Zolltarif besteht aus Positionen, Unterpositionen und Anmerkungen. Deren Inhalt stellt den gesetzlichen Tatbestand dar und ist primär immer eine Warenbeschreibung. Die Rechtsfolge wird jeweils tabellarisch in Form von Zollsätzen aufgelistet. Das Ganze bildet ein aus der Sicht des Juristen unkonventionelles Normengefüge. Dabei sind die Rechtsfolgen noch immer und auch mit Blick auf die Tendenz des Abbaus von Zöllen nicht unbedeutend. Das sei nur auszugsweise an einigen wenigen aktuellen Zollsätzen belegt. Für Tabak der Unterposition 2403.19.10 beträgt der Zollsatz bemerkenswerte 74,9% des Zollwertes. Auch wenn man davon ausgeht, dass dies kein typisches Beispiel ist, dürften Sätze wie 22% für Fisch der Position 0302 oder 12,8% zuzüglich 265,3 EUR pro 100 kg für Rindfleisch der Unterposition 0202.20.90 ebenfalls beachtlich sein. Auch im

technischen Bereich sind trotz des Trends zum Abbau von Zöllen noch beachtliche Sätze vorgesehen, wie z.B. 16% für bestimmte Kraftfahrzeuge.¹⁾ Die Reihe derartiger Beispiele könnte erheblich erweitert werden.

Ein weiteres Problem ist darüber hinaus zu beachten. Gelegentlich bedeutungsschwerer als selbst erhebliche Zollsätze sind Rechtsfolgen aus jenen Rechtsgebieten, die sich bei der Warendefinition der Kombinierten Nomenklatur bedienen. So z.B. das deutsche Umsatzsteuerrecht bei der Definition von Waren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.²⁾ Weitere Rechtsgebiete wären das Verbrauchsteuerrecht bei der Definition der Steuergegenstände oder das Außenwirtschaftsrecht, um nur einiges zu nennen. Kurzum, ohne eine moderne und dem Stand der Entwicklung des Warenaustausches und der Innovation entsprechende Warennomenklatur kann die Wirtschaft nicht vollends funktionieren. Dass diese Nomenklatur quantitativ und qualitativ höchste Ansprüche erfüllen muss, braucht nicht weiter begründet werden.

Diesen Ansprüchen folgend ist die Zolltarifnomenklatur beeindruckend umfänglich, sieht man nur die Zahl der vorhandenen Warenlinien. Allein die Kombinierte Nomenklatur besteht aus

1.224 4-stelligen Positionen

5.205 6-stelligen Unterpositionen (HS) und

9.382 8-stelligen Unterpositionen (KN)³⁾

Jede dieser Warenlinien ist eine normative Regelung in Form einer Warenbeschreibung. Berücksichtigt man ferner, dass der Regelungsgegenstand einer permanenten und ausgesprochen intensiven Entwicklung unterliegt, bleibt zu verstehen, dass die rechtliche Materie schnell ins Hintertreffen geraten kann. Anders ausgedrückt sind Defizite temporär geradezu unvermeidlich.

Vorab bedarf es aber zunächst einer konkreten Eingrenzung, was in den weiteren Ausführungen unter einem Nomenklaturdefizit zu verstehen sein soll.

Derartige Defizite sind differenzierte Faktoren, die korrektiver Maßnahmen bedürfen, um das Zolltarifschema den sich entwickelnden objektiven Bedingungen im internationalen Warenaustausch permanent und besser anzupassen. Dabei ist zu betonen, dass die Nomenklaturfortschreibung trotz deren insgesamt beeindruckender Stringenz angesichts des Regelungsgegenstandes unvermeidbar ist. Anders formuliert sind Hinweise auf Nomenklaturdefizite zwar auch kritisch aufzufassen, stellen aber mehr noch eine Art Bestandsaufnahme dar. Im Wesentlichen sind dabei folgende Problemfelder zu nennen:

1) Zolltarif Stand 2014.

2) Vgl. Anlage 2 zu § 12 UStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.2.2005, BGBl. I S. 386.

3) Kombinierte Nomenklatur 2014, VO (EU) 1001/2013 vom 4.10.2013 (ABl. (EU) L 290, S. 1 vom 31.10.2013).

1. systematische Fehler bzw. Kohärenzmängel
2. fehlende Legaldefinitionen
3. fehlende Warenlinien
4. Regelungslücken

Im nationalen Bereich wären eventuell noch jene Probleme zu erwähnen, die durch Ungenauigkeiten in der Übersetzung entstehen können. Dies sind indes erfahrungsgemäß lediglich zu vernachlässigende Einzelfälle.

1. Systematische Fehler bzw. Kohärenzmängel

Systematische Fehler mögen für den Juristen das schwerwiegendste Problem sein. Wenn man anerkennt, dass die Nomenklatur ein Rechtsakt ist, bleibt die konsequente Nutzung juristischer Techniken die unweigerliche Folge. Treten hier offene Widersprüche auf, werden Korrekturen zwingend herausgefordert. Solche Widersprüche bestehen z.B. dann, wenn das vom Gesetzgeber angestrebte Ergebnis bei Anwendung der zwingenden und damit legitimen juristischen Techniken nicht zu erreichen ist. In der Folge wird nahezu zwangsläufig eine teleologische Auslegung zur Anwendung gebracht, obgleich die Regelung selbst durchaus eindeutig zu einem anderen Ergebnis führen könnte. Dazu ein kurzes, gleichwohl markantes Beispiel:

Einzureihen ist eine Pastete aus 35 GHT Leber vom Hausschwein und 30 GHT Fleisch vom Hausschwein. Der Rest besteht aus Fett und Gewürzen.

Es handelt sich hier zweifelsfrei um eine Zubereitung auf der Grundlage von Fleisch und Schlachtnebenerzeugnissen, wobei die Leber als Schlachtnebenerzeugnis zu definieren ist. Die Ware entspricht damit dem Wortlaut der Position 1602. Eine Ausweisung gemäß Anmerkung 1 Kapitel 16 erfolgt nicht, da eine weitergehende Bearbeitung als im Kapitel 2, dem Grundkapitel für Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse, vorliegt.

Das Problem ergibt sich in der Unterposition. Hier wird in einer Linie unterschieden zwischen

- „– aus Lebern aller Tierarten“ und
- „– von Schweinen“.

Der Rechtsanwender hat nun zu prüfen, ob die erstgenannte Unterpositionslinie, also aus Lebern aller Tierarten, zutrifft. Die Anwendung der Anmerkung 2 Kapitel 16 in Verbindung mit der Allgemeinen Vorschrift 6, die der Auflösung bzw. Vermeidung derartiger Konkurrenzen dient, ist in der Unterposition bei Leber enthaltenden Zubereitungen ausdrücklich ausgeschlossen. Da nun keine Spezialregelung existiert, bleibt nur der Rückgriff auf die subsidiären Allgemeinen Vorschriften. Für die Subsumtion unter das Merkmal „aus Lebern“ ist nun zu berücksichtigen, dass die Ware lediglich teilweise aus Leber besteht. Für die Einreihung wäre die Erweiterung des Wortlautes der Unterposition mit Hilfe der Allgemeinen Vorschrift 2 b) in Verbindung mit der Allgemeinen Vorschrift 6 erforderlich:

„Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen...“

Die Anwendung dieser Vorschrift setzt allerdings gemäß Allgemeiner Vorschrift 1 voraus, dass keine spezielle Regelung existiert. Die in der gleichen Gliederungstiefe vorhandene Warenlinie mit dem Tatbestandsmerkmal „von Schweinen“ stellt aber eine solche Spezialregelung dar. Darunter fallen alle im Wortlaut der Position aufgeführten Waren, sofern diese nur von Schweinen stammen. Dazu gehört Leber als Schlachtnebenzeugnis ebenso wie das ebenfalls enthaltene Schweinefleisch. Eine Subsumtion ist damit ohne Anwendung einer subsidiären Allgemeinen Vorschrift möglich und letztlich auch rechtsdogmatisch zwingend geboten. Mit dem nun anstehenden Einreihungsergebnis steht allerdings zu vermuten, dass der Wille des Gesetzgebers möglicherweise nicht umgesetzt würde. Die Lösung wäre indes de lege ferenda relativ einfach. Es wäre ausreichend, würde die Warenlinie „von Schweinen“ mit einem Vorbehalt versehen. Der Wortlaut wäre dann: „– von Schweinen, außer Lebern“.

Die Relevanz des Problems verdeutlichen die differenzierten Zollsätze.

Während für die KN-Unterposition 1602.20.90 16% Zoll vorgesehen sind, beträgt in der Unterposition 1602.49.30 der Zollsatz 75,00 EUR/100 kg. Im Regelfall wird dies eher ein höherer Betrag sein als 16% des Zollwertes.

Derartige Probleme sind in der Nomenklatur indes mehr die Ausnahme.

Hinsichtlich der Kohärenz der Nomenklaturbestandteile ist ein weiteres Problem festzustellen. Nach HS-Übereinkommen besteht die Möglichkeit, die Nomenklatur weiter zu verfeinern. Das ist in der EU in Form der Kombinierten Nomenklatur geschehen. Damit verbunden ist die ebenfalls zulässige Regelung von Problemen im Rahmen der Zusätzlichen Anmerkungen. Diese haben ihren primären Bezug auf die Verfeinerung der Warenlinien in der 7. und 8. Nomenklaturstelle. Indes greifen faktisch und rechtlich mehrere Zusätzliche Anmerkungen unmittelbar in den Nomenklaturtext des HS ein, indem z.B. Positionswortlaute verbindlich ausgelegt werden. Auch das ist zulässig, sofern damit der Sinngehalt des HS umgesetzt wird.⁴⁾ Dabei entstehen allerdings gelegentlich Fragen. So z.B. bei der Zusätzlichen Anmerkung 1 Kapitel 30, die Kriterien vorgibt, bei deren Vorliegen als Rechtsfolge eine Einreihung unter die Position 3004 als Arzneimittel erfolgt. Der Rechtsanwender sieht sich in der Situation, die Tatbestandsmäßigkeit der Anmerkung zu prüfen und bei deren Feststellung die Rechtsfolge herbeizuführen. Das ist einfache und selbstverständliche juristische Technik und Arbeitsweise. Was als Gefahr zumindest im Blick behalten werden muss ist der Umstand, dass die im Wortlaut der Position 3004 geforderten therapeutischen oder prophylaktischen Zwecke dann unberücksichtigt bleiben.⁵⁾ Somit stellt sich die Frage, ob die Rechtsfolge der Zusätzlichen

4) Vgl. Art. 3 des Internationalen Übereinkommens über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren, BGBl. II 1993, S. 2210.

5) Die Position 3004 hat folgenden Wortlaut: „Arzneiwaren (ausgenommen Erzeugnisse der Position 3002, 3005 oder 3006), die aus gemischten oder ungemischten Erzeugnissen zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken bestehen, dosiert (einschließlich solcher, die über die Haut verabreicht werden) oder in Aufmachung für den Einzelverkauf.“

Anmerkung 1 Kapitel 30 unter dem Vorbehalt der Erfüllung der Merkmale im Wortlaut der Position 3004 steht. Möglich ist allerdings auch, dass bei Vorliegen der Merkmale in der Zusätzlichen Anmerkung 1 der therapeutische bzw. prophylaktische Zweck per se vermutet wird.

2. Fehlende Legaldefinitionen

Ein weiterer Gesichtspunkt ist dem Umstand geschuldet, dass eine internationale Warenomenklatur nach dem Allzollsystem⁶⁾ natürlich auch alle weltweit existierenden beweglichen Sachen mehr oder weniger genau bezeichnen muss.

Wenn nun zolltarifliche Termini, die quantitativ und qualitativ eine hervorzuhebende Relevanz besitzen, nicht einheitlich und verbindlich definiert sind, erschwert das die Rechtsanwendung. Die wohl markantesten Beispiele sind Teile und Zubehör. Deren nähere Interpretation erfolgt nur punktuell und auf einzelne Bereiche der Nomenklatur bezogen.⁷⁾

Mit der Übernahme von Alltagsbegriffen oder Begrifflichkeiten aus der Technik in die rechtlich verbindliche Zolltarifnomenklatur werden diese zu Rechtsbegriffen.⁸⁾ Die Notwendigkeit der einheitlichen Begriffsbestimmung wird teilweise durch den internationalen bzw. supranationalen Charakter der Nomenklaturkomponenten erschwert. Dies kann an einfachen Beispielen belegt werden. Der zolltarifliche Begriff „Festartikel“ in Position 9505 ist in seiner inhaltlichen Bestimmung von den unterschiedlichen Kulturkreisen determiniert. Daraus ergibt sich durchaus die Frage, wie in der praktischen Rechtsanwendung die Begriffsinterpretation erfolgen muss. Konkret bliebe zu entscheiden, ob nationale Sitten und Gebräuche oder angesichts einer internationalen Nomenklatur eben auch solche anderer beteiligter Kulturen zu berücksichtigen seien.

Relativ eingängige Begriffe werden durch deren Relevanz ausgesprochen kompliziert. Erinnert sei an den Getränkebegriff der Position 2202. Hier wäre eine schlüssige und ausgewogene Legaldefinition sehr hilfreich. Da diese nicht existiert, sind in der Vergangenheit vielfach Entscheidungen getroffen worden, die Verwunderung hervorrufen oder zumindest Fragen aufwerfen. Erwähnt sei hier nur das sog. Bierhefeurteil des EuGH aus dem Jahre 1981⁹⁾, welches den Getränkebegriff in einer Weise definiert, die heutigen Anforderungen absolut nicht mehr entspricht. Erwähnt sei ferner die darauf aufbauende und lange praktizierte umstrittene Einreihung von Sondennahrung als Getränk, was im nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht den Regelsteuersatz zur Folge hat. Würde

6) Unter dem Begriff „Allzollsystem“ versteht man, dass die Zolltarifnomenklatur alle nur erdenklichen Waren aufnimmt.

7) So z.B. in Anmerkung 3 ABS XVII; zur Teileproblematik vgl. auch *Gellert*, EuGH stellt Bedingungen fest, die vorliegen müssen, damit ein Erzeugnis als Teil einer Maschine eingereiht werden kann, AW-Prax 2013, 196 f.

8) Vgl. *Bleihauer in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, Band XIV, Kommentierung zu Art. 20 ZK, Randziff. 79.

9) EuGH, Urteil vom 26.3.1981, Rs. 114/80-, juris.

man eine Einreihung nach ihrer tatsächlichen Funktion vornehmen, würde es sich um eine Lebensmittelzubereitung handeln, die auch umsatzsteuerlich dem ermäßigten Satz unterliegt. Eine Folge, die nach den Intentionen von Steuerermäßigungen sehr nachvollziehbar wäre. In einem neueren Urteil wird Sondennahrung als Arzneimittel definiert.¹⁰⁾ Auch diese Entscheidung wirft Fragen auf, die hier indes nicht näher zu behandeln sind.

Aber auch im Bereich neuer technischer Entwicklungen wird das Problem fehlender Definitionen signifikant. Heutige digitale Fotoapparate sind im Regelfall in der Lage, mehr oder weniger lange Videosequenzen aufzunehmen. Allerdings fallen Fotoapparate und Videoaufnahmegeräte in unterschiedliche Codierungen, die zudem noch mit stark differenzierten Zollsätzen bedacht sind. Im rechtlichen Sinne handelt es sich dann bei Fotoapparaten mit Videoaufnahmefunktion um Waren mit 2 unterschiedlichen zolltariflich relevanten Funktionen. Sinnvoll und sicher auch dem Willen des Gesetzgebers adäquat ist jetzt, die Einreihung nach der Hauptfunktion vorzunehmen und dazu technische Parameter zugrunde zu legen.

Hilfreich ist in diesem Fall die Anmerkung 3 ABS XVI in Verbindung mit der Allgemeinen Vorschrift 6, die deren Anwendung auch in der Unterposition erlaubt. Fotoapparate mit Videofunktion sind nämlich geradezu klassische Fälle von Multifunktionsmaschinen. Die Einreihung erfolgt nunmehr nach der jeweiligen Hauptfunktion. Allerdings ist diese Frage hier in einem Maße relevant, dass eine rechtliche Ausgestaltung für die Verbesserung der Rechtssicherheit gewiss von erheblichem Nutzen wäre.

Bei fehlenden Definitionen in der Nomenklatur bleiben weitere Möglichkeiten. Bedingt durch den besonderen Stellenwert der Erläuterungen zur KN sind dort vorhandene definitorische Hinweise zu einzelnen Waren zwar nicht per se verbindlich, gleichwohl in ihren Wirkungen einer Legaldefinition sehr nahe. Das resultiert aus dem Umstand, dass der EuGH völlig zu recht die Erläuterungen als maßgebliches Erkenntnismittel hervorhebt.¹¹⁾ Allerdings nutzen die ErlKN mehr Kasuistik als klassische Definition. Als ultima ratio werden zwangsläufig allgemeine Verkehrsauffassungen zur Bestimmung von Waren genutzt. Diese sind allerdings auch gelegentlich in den einzelnen Mitgliedsländern des HS-Übereinkommens unterschiedlich und zudem nur in Ausnahmefällen zulässig.¹²⁾

Hinzu kommt als weiteres Problem, dass Definitionen nicht immer in sich schlüssig und widerspruchsfrei sind. So grenzt z.B. die Legaldefinition für Flechtstoffe in Anmerkung 1 Kapitel 46 nicht eindeutig von flechtbaren Drähten aus unedlem Metall ab.

Fehlende Definitionen sind keine Regelungslücken. Die Nomenklatur ist, wie bereits erwähnt, durch das sog. Allzollsystem charakterisiert. Dieses bedeutet, dass alle nur vorstellbaren Waren von der vorliegenden Nomenklatur erfasst werden, wenn nötig ver-

10) EuGH, Urteil vom 30.4.2014 – C-267/13; zum Problem der Einreihung von Sondennahrung vgl. auch Zechmeister, Umsatzsteuersatz für Lebensmittel – Das Lebensmittelrecht als Auslegungshilfe, ZLR 2012, 43 ff.

11) Vgl. u.a. EuGH, Urteil vom 6.2.2014 – C-2/13 –, juris.

12) Vgl. BFH, Urteil vom 10.9.1991 – VII K 35/90 –, juris.

mittels der Anwendung allgemeiner Regelungen. Gleichwohl enthebt diese Tatsache nicht von der Notwendigkeit der permanenten Nomenklaturentwicklung.

3. Fehlende Warenlinien

Ein solches Defizit kann vor allem dann entstehen, wenn neue Waren auf dem Markt erscheinen. Hier sollte man ebenfalls keineswegs eine Regelungslücke vermuten. Es geht lediglich darum, vermittels einer komplexen Nomenklatur auf zoll- und handelspolitische Erfordernisse eingehen zu können. Am anfälligsten ist hier zweifellos der Technikbereich. So sind z.B. beträchtliche Entwicklungen bei Mobiltelefonen signifikant. Heutige Smartphones sind unbestritten wesentlich mehr als nur Telefone. Eine Einreihung ist gleichwohl – wieder mit Blick auf das Allzollsystem – möglich und zudem über eine EinreichungsVO geregelt.¹³⁾ Allerdings wäre hier vielleicht auch eine eigenständige Warenlinie durchaus angebracht.

4. Regelungslücken

Hier geht es nun um echte Regelungslücken. Solche sind in der Zollarifnomenklatur indes auch die echte Ausnahme. Seit Jahren ist dazu vor allem ein Beispiel zu nennen. Die Allgemeine Vorschrift 3 regelt die Auflösung von Positionskonkurrenzen. Solche können bekanntlich entstehen bei Waren aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen, bei Mischungen oder auch bei für den Einzelverkauf aufgemachten Warenzusammenstellungen. Nicht vom Regelungsbereich der Allgemeinen Vorschrift 3 erfasst sind solche Waren, bei denen eine Positionskonkurrenz wegen ihrer differenzierten und zolltariflich relevanten unterschiedlichen Funktionalität entsteht. Dem der Allgemeinen Vorschrift 3 b) innewohnenden Konzept der Konkurrenzauflösung würde es entsprechen, wenn derartige Waren nach ihrer Hauptfunktion einzureihen wären. Diesbezügliche Vorschläge wurden bereits mehrfach unterbreitet.¹⁴⁾

Folgen solcher Defizite

In erster Linie ist hier die Gefahr einer uneinheitlichen Rechtsanwendung zu nennen. Um das zu vermeiden, wird wiederum häufig der Einsatz unionsrechtlicher Korrekturmechanismen erforderlich. Festzustellen ist geradezu ein Übermaß von EinreichungsVO der EU, die in ihrer Fülle keineswegs geeignet sind, das Zollarifrecht überschaubarer zu gestalten. Gelegentlich geben solche Verordnungen zudem Auslegungsansätze, die als Analogismen in anderen Fällen genutzt werden, obgleich diese durchaus problematische Auffassungen beinhalten. So stellte das FG Hamburg zutreffend fest, dass eine Einreichungsverordnung grundsätzlich auch analog angewendet werden kann, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen.¹⁵⁾ Als Beispiel sei hier die bereits erwähnte VO(EG)

13) VO(EG) 717/2009 vom 4.8.2009, ABl. (EU) L205/3.

14) Vgl. *Bleihauer*, Zur zollariflichen Typisierung von einheitlichen Waren, BDZ – Magazin 2011, Fachteil F3.

15) Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 18.2.2014 – 4 K 69/13 –, juris.

717/2009 genannt, welche die Einreihung von Mobiltelefonen regelt. In der Begründung werden derartige Produkte als Kombinierte Maschinen im Sinne der Anmerkung 3 ABS XVI charakterisiert, was indes stark zu bezweifeln ist, zumal es sich nicht um Zusammensetzungen von Maschinen verschiedener Art handelt. Ein weiteres Problem besteht darin, dass die unmittelbar verbindlichen Einreihungsverordnungen zwar Lösungen für den Einzelfall bieten können, das eigentliche Problem damit allerdings nicht lösen, ja sogar eher zementieren.

Wo bestehen nun Lösungsmöglichkeiten?

Die konsequenteste Möglichkeit zur Lösung von Nomenklaturdefiziten wird regelmäßig praktiziert und besteht in einer permanenten Vervollkommnung der Nomenklatur selbst. Dazu dienen in erster Linie die turnusmäßigen Revisionen des Harmonisierten Systems.

Was können letztlich die Folgen für die Praxis sein? Unter Praxis sind sowohl die Rechtsanwender in der zuständigen Zollverwaltung als auch die Adressaten der daraus resultierenden Entscheidungen, also die beteiligten Firmen, zu verstehen. Die aufgezeigten Probleme führen zwingend zu verifizierbaren Schwierigkeiten, Unregelmäßigkeiten und einen vermeidbaren administrativen Aufwand. Dabei sind abschließend vor allem 5 Punkte zu benennen:

1. Regelungsdefizite erfordern häufig den Einsatz der rechtlich vorgegebenen Korrekturmechanismen innerhalb der EU, um letztlich die zwingend erforderliche Einheitlichkeit in der Rechtsanwendung zu erreichen.
2. Die Auslegung von nicht in der Nomenklatur legal definierten Begriffen kann in den unterschiedlichen Mitgliedsländern unterschiedlich vorgenommen werden.
3. Die im Außenhandel agierenden Firmen haben Probleme bei der Ermittlung der für ihre Waren zutreffenden Abgabensätze.
4. Die Erteilung verbindlicher Zolltarifauskünfte durch die Verwaltung wird erschwert.
5. Die Ermittlung der zutreffenden Codenummer kann nur über die Anwendung von allgemeinen Vorschriften, die einen breiten Auslegungsspielraum durch Verwendung unbestimmter Begrifflichkeiten besitzen, erfolgen.

Es bleibt abschließend die Hoffnung und auch eine gewisse Zuversicht auszusprechen, dass trotz des Abbaus von Zöllen und der Schaffung von Freihandelszonen die Zolltarifnomenklatur als Instrument zoll- und handelspolitischer Regelungen und gleichsam auch als wirtschaftliches Kommunikationsinstrument eine weitere permanente Entwicklung erfährt und mit der gebotenen Sorgfalt in der EU Umsetzung findet.

Die Bedeutung von Transferpreisen im Zollwertrecht

Dipl.-Finanzwirt Stefan Vonderbank
Leiter der Bundesstelle Zollwert, Hauptzollamt Köln

Einleitung

Auf seiner 117./118. Sitzung hat der Technische Ausschuss für den Zollwert bei der WCO im Juni 2011 den Kommentar Nr. 23.1 angenommen. Mit Ausnahme der Fallstudie 10.1 ist dies bis heute die einzige Verlautbarung dieses Ausschusses im Zusammenhang mit der Behandlung von Transferpreisen im Zollwertrecht. Der Ausschuss für den Zollkodex – Fachbereich Zollwert – bei der EU hat sich bis heute noch nicht zu dieser Thematik geäußert. Allein daran – und an den derzeitigen völlig kontroversen Diskussionen im Technischen Ausschuss bei der WCO zu einem im vergangenen Jahr von der amerikanischen Zollverwaltung eingebrachten Fall hinsichtlich der Anwendbarkeit der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode als Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisen aus zollwertrechtlicher Sicht – erkennt man die Unsicherheit und auch die unterschiedlichen Ansichten der einzelnen Staaten zu diesem Thema. Dies führt einerseits zu großen Unwägbarkeiten für die Wirtschaft und erschwert andererseits erheblich die praktische Arbeit der Zollverwaltungen. Letztlich ist daher jede Zollverwaltung zur Zeit gezwungen, selbstständig konkrete Lösungsmöglichkeiten zu erarbeiten, die sicherlich nicht zu einer einheitlichen Verfahrensweise bei diesem Thema beitragen. Ich werde Ihnen in meinem Beitrag – soweit dies in der Kürze der Zeit möglich ist – die derzeitige Ansicht bzw. Verfahrensweise der Deutschen Zollverwaltung darstellen.

Hintergrund

Der Zollwert eingeführter Waren wird gemäß Art. 29 ZK i.d.R. auf der Grundlage des für diese Ware vom Käufer an den Verkäufer tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises ermittelt. Nach Art. 29 Abs. 1 Buchstabe d) ZK kann ein Preis aus einem Kaufgeschäft zwischen miteinander verbundenen Kaufvertragsparteien jedoch nur dann zur Zollwertermittlung herangezogen werden, wenn er gemäß Art. 29 Abs. 2 ZK für Zollzwecke anerkannt werden kann.

Ein zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien vereinbarter Preis kann dann für Zollzwecke anerkannt werden, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat (Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) ZK). In welchen Fällen eine Preisbeeinflussung vorliegt, ergibt sich aus Art. 29 ZK aber nicht. Lediglich die Dienstvorschrift Zollwertrecht (VSF Z 5101) definiert in Abs. 30, dass eine Preisbeeinflussung dann vorliegen kann, wenn der dem verbundenen Käufer berechnete Preis niedriger ist als der Preis, der bei gleichen Um-

ständen einem nicht verbundenen Käufer berechnet worden wäre (Anmerkung: auf die Sonderregelung zu Antidumping- bzw. Mindestpreisregelungen wird hier nicht eingegangen).

Es ist nicht daran gedacht, eine Untersuchung der Preise in allen Fällen vorzunehmen, in denen Verkäufer und Käufer miteinander verbunden sind (Erläuternde Anmerkung Nr. 2 zu Art. 29 Abs. 2 ZK im Anhang 23 ZK-DVO). Eine eingehende Untersuchung ist nur erforderlich, wenn begründete Zweifel daran bestehen, dass der Preis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst ist bzw. wenn Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung vorliegen.

Zur Prüfung, ob Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung vorliegen, kann die Zollbehörde vom Zollwertanmelder alle notwendigen Unterlagen verlangen, um sich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der in der Zollwertanmeldung enthaltenen Angaben zu überzeugen (Art. 178 Abs. 4 ZK-DVO). In diesem Zusammenhang sind vom Zollwertanmelder auch Verrechnungspreisdokumentationen, Datenbankanalysen und sonstige Unterlagen vorzulegen, aus denen sich die für die Einfuhrgeschäfte angewandten Verrechnungsmethoden ergeben. Derartige Dokumentationen haben Steuerpflichtige gemäß § 90 Abs. 3 AO für Steuerzwecke zu erstellen, wenn bei ihnen Sachverhalte vorliegen, die Vorgänge mit Auslandsbezug mit ihm nahestehenden Personen betreffen¹⁾.

Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung aufgrund von Verbundenheit (vgl. VSF Z 5101 Abs. 31 und 32) liegen z.B. vor, wenn

- periodenweise (monatlich, quartalsweise oder am Ende des Geschäftsjahres) Ausgleichszahlungen zwischen den verbundenen Unternehmen erfolgen,
- die sog. Netto- oder Bruttomarge oder eine andere Kennzahl des Unternehmens oberhalb der mittels Datenbankanalyse ermittelten fremdüblichen Vergleichsspanne liegt,
- Nutzungsrechte (z.B. für Warenzeichen und Know-how) vom verbundenen Verkäufer gewährt werden, hierfür jedoch keine Entgelte im Verkaufspreis der Waren berücksichtigt worden sind und auch keine Lizenzgebühren gezahlt werden,
- die Preise an den verbundenen Käufer auf andere Art und Weise gebildet werden, als an nicht verbundene Käufer (z.B. Abschläge/Rabatte von Listenpreisen).

Mit dem Vorhandensein von begründeten Zweifeln kehrt sich die Beweislast hinsichtlich der Unbeeinflusstheit der vom Verkäufer in Rechnung gestellten Preise um. Befand sich bis zu diesem Zeitpunkt noch die Zollverwaltung in der Beweislast, eine Preisbeeinflussung nachzuweisen, um eine Bewertung der eingeführten Waren nach der Transaktionswertmethode abzulehnen und damit vom angemeldeten Preis abzuweichen, muss bei Bestehen eines begründeten Zweifels der Einführer nachweisen, dass der Preis nicht

1) Die Zollbehörde kann nur auf Unterlagen zurückgreifen, die bereits erstellt sind. Sie kann vom Steuerpflichtigen nicht die Erstellung solcher Verrechnungspreisdokumentationen verlangen, da § 90 Abs. 3 AO von den Vorschriften des Zollkodex (insbesondere Art. 14 und Art. 29 Abs. 2 ZK) überlagert wird.

durch die Verbundenheit beeinflusst ist, um eine Bewertung nach der Transaktionswertmethode zu erreichen. Die begründeten Zweifel sind dem Anmelder, auf Antrag schriftlich, mitzuteilen. Ihm ist unter Fristsetzung ausreichend Gelegenheit zu geben, die Zweifel auszuräumen (Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) Sätze 3 und 4 ZK).

Der Anmelder hat nun zunächst die Möglichkeit, die Zweifel der Zollstelle durch die Vorlage von Vergleichszollwerten („Test Values“) für gleiche oder gleichartige Waren (Art. 29 Abs. 2 Buchstabe b) ZK) auszuräumen und zu beweisen, dass der von ihm gezahlte oder zu zahlende Preis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst ist. In den meisten Fällen sind dem Anmelder derartige Vergleichszollwerte jedoch nicht bekannt, da er ausschließlich Waren von verbundenen Lieferanten bezieht.

Daneben hat der Anmelder jedoch auch die Möglichkeit, die Zweifel der Zollbehörde anhand der Begleitumstände des Kaufgeschäfts auszuräumen (Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) ZK). In diesem Zusammenhang sind in der Erläuternden Anmerkung Nr. 3 zu Art. 29 Abs. 2 ZK im Anhang 23 ZK-DVO Möglichkeiten aufgeführt, wie der Beweis auf andere Art und Weise geführt werden kann. Diese Möglichkeiten sind darauf gerichtet aufzuzeigen, dass Käufer und Verkäufer voneinander kaufen oder aneinander verkaufen, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären. Dieses Verhalten von Käufer und Verkäufer entspricht inhaltlich somit dem sog. Fremdverhaltensgrundsatz (*arm's length principle*), der nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ebenfalls Maßstab für die internationale Verrechnungspreisgestaltung ist. Zu Recht stellt sich also nun die Frage, ob und inwieweit bereits von der Steuerverwaltung akzeptierte Verrechnungspreisvereinbarungen und -studien oder *Advanced Pricing Agreements* (APAs), die darlegen, dass der Fremdverhaltensgrundsatz aus steuerlicher Sicht eingehalten ist, auch für Zollzwecke zum Nachweis der Unbeeinflusstheit der Preise herangezogen werden können. Diese Fragestellung war Ausgangspunkt für den bereits angesprochenen Kommentar Nr. 23.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WCO.

Nach Auffassung des Ausschusses kann eine Verrechnungspreisstudie, die vom Einführer für steuerliche Zwecke erstellt wurde, einerseits zwar eine gute Informationsquelle sein, wenn sie relevante Informationen über die Begleitumstände des Kaufgeschäfts enthält. Andererseits kann sie aber für die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts auch unerheblich sein, da die Zollwertermittlungsmethoden von den in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen steuerlichen Verrechnungspreismethoden deutlich abweichen. Demzufolge sollte die Verwendung einer Verrechnungspreisstudie als mögliche Grundlage zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts je nach Fall in Betracht gezogen werden.

Die Deutsche Zollverwaltung vertritt seit jeher die Auffassung, dass die Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation/-studie oder eines APAs allein nicht dazu ausreicht, den Verrechnungspreis aus zollwertrechtlicher Sicht anzuerkennen. Vielmehr hat in jedem Einzelfall eine Untersuchung zu erfolgen, ob die angewandte Verrechnungspreismethode einen Rückschluss auf die Unbeeinflusstheit der Verrechnungspreise aus zollwertrechtlicher Sicht zulässt. Hierbei spielt zum einen die Natur der Verrechnungspreis-

methode, zum anderen aber auch deren tatsächliche Anwendung in der Praxis eine entscheidende Rolle.

Da verschiedene Waren zumeist auch unterschiedlichen Zollsätzen unterliegen, muss für jede einzelne eingeführte Ware ein eigener Zollwert ermittelt werden. Daher sind die Einführer dazu verpflichtet, den Zollwert für jede Einfuhr und hierbei auch für jeden Artikel zu bestimmen. Dies hat in Bezug auf die Frage, ob ein angemeldeter Preis zwischen verbundenen Unternehmen für Zollzwecke anerkannt werden kann, die Folge, dass auch diesbezüglich grundsätzlich jede einzelne Transaktion zu betrachten ist. Bezieht ein Einführer verschiedene Produkte von einem mit ihm verbundenen Verkäufer, ist es somit notwendig, für jedes eingeführte Produkt den richtigen Zollwert zu ermitteln, nicht aber einen Zollwert für alle Produkte zusammen. Die Entscheidung, ob Verrechnungspreise anerkannt werden können, hat also einfuhr- und produktbezogen zu erfolgen.

Diese Transaktionsbezogenheit ist grundsätzlich auch Vorgabe bei den meisten Verrechnungspreismethoden nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Die steuerlichen Regelungen erlauben jedoch die Zusammenfassung von Transaktionen zu sog. Transaktionsgruppen, wenn die Geschäftsvorfälle, gemessen an Funktionen und Risiken, wirtschaftlich vergleichbar sind (z.B. der reine Vertrieb von Produkten durch eine Vertriebsgesellschaft mit Routinefunktionen; vgl. auch § 2 Abs. 3 GAufzV). Daneben wird in der Praxis häufig auch nur das gesamte Ergebnis aller Transaktionen eines bestimmten Zeitraums betrachtet, da dieses letztlich die Grundlage für die Besteuerung darstellt. Hierbei wird häufig nicht zwischen den Erlösen aus Warenbezügen und Dienstleistungen und insbesondere nicht zwischen den Erlösen und Kosten für einzelne Produkte unterschieden.

3. Verfahrensweise der Deutschen Zollverwaltung in der Praxis

3.1 Allgemeines

Können die Zollbehörden den angemeldeten Transaktionswert nicht ohne weitere Nachforschungen anerkennen, geben sie – wie bereits zuvor ausgeführt – dem Anmel-der Gelegenheit zur Beschaffung solcher weitergehenden Informationen, die für die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäftes durch sie erforderlich sein können. Nach der Erläuternden Anmerkung Nr. 3 zu Art. 29 Abs. 2 ZK im Anhang 23 ZK-DVO müssen die Zollbehörden in diesem Zusammenhang bereit sein, die maßgebenden Gesichtspunkte des Kaufgeschäftes zu untersuchen, einschließlich der Art und Weise, nach der Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und wie der betreffende Preis zustande gekommen ist, um feststellen zu können, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat.

Die deutsche Zollverwaltung ermittelt anhand der vorgelegten Dokumente zunächst, nach welcher Preismethode der Verrechnungspreis bei den zu betrachten Geschäften

gebildet wurde. In diesem Zusammenhang kommt einer Verrechnungspreisdokumentation zwangsläufig große Bedeutung zu. Im Anschluss daran wird untersucht, ob und inwieweit die konkrete Verfahrensweise bei der Anwendung der jeweiligen Preismethode mit den zollwertrechtlichen Vorgaben im Einklang steht. Hierbei ist besonderes Augenmerk auf die von den Kaufvertragsparteien übernommenen Funktionen und Risiken und damit auf deren Stellung als z.B. Produktionsgesellschaft, Vertriebsgesellschaft, Entrepreneur/Strategieträger oder Hybridgesellschaft sowie auf nachträgliche Kosten-, Preis- oder Gewinnanpassungen zu richten, welche mit bestimmten Preismethoden zwangsläufig einhergehen. Nachfolgend werden mit den jeweiligen Preismethoden verbundene Besonderheiten kurz dargestellt.

3.2 Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode wird der Preis für eine Ware in einer Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen mit dem Preis für die gleiche Ware in einer Geschäftsbeziehung zwischen fremden Dritten unter ähnlichen Umständen verglichen. Wurde der Transferpreis nach der Preisvergleichsmethode gebildet, wird dieser von der deutschen Zollverwaltung zur Zeit anerkannt, wenn

- Preise für gleiche/gleichartige Waren im Sinne des Art. 142 Abs. 1 Buchstabe c) und d) ZK-DVO bekannt sind;
- diese Preise aus demselben oder annähernd demselben Zeitraum stammen (maximal 60 Tage; VSF Z 5101 Abs. 35);
- handelsmäßige Umstände (z.B. Handelsstufe, Menge) berücksichtigt wurden.

In der Regel liegen solche Vergleichspreise jedoch nicht vor.

3.3 Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode ist eine Preismethode, die ihren Ausgangspunkt in den Kosten des Herstellers/Lieferanten der Ware hat. Zu diesen Kosten wird ein angemessener Kostenaufschlag addiert, sodass der Hersteller/Lieferant einen unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken, eingesetzten Mitteln usw. angemessenen Gewinn erzielt. Die Summe aus Kosten und Kostenaufschlag bildet den Verrechnungspreis. Die Kostenaufschlagsmethode wird i.d.R. bei der Preisbildung für Waren, die von einer Produktionsgesellschaft als Auftragsfertiger an eine andere Konzerngesellschaft geliefert werden, angewandt.

Wurde der Verrechnungspreis anhand der Kostenaufschlagsmethode gebildet, wird dieser von der deutschen Zollverwaltung zur Zeit anerkannt, wenn

- die Kostenrechnung des Herstellers dargelegt werden kann;
- der angewandte Kostenaufschlag innerhalb oder oberhalb der Bandbreite fremdüblicher Kostenaufschläge liegt, die i.d.R. mittels Datenbankanalysen ermittelt werden;

- keine nachträglichen Kostenanpassungen (z.B. bei Plan-Ist-Abweichungen) in Form von Nachbelastungen vorgenommen werden.

Erfolgen nachträgliche Kostenanpassungen in Form von Nachbelastungen durch die Produktionsgesellschaft (Anmerkung: dies ist dann der Fall, wenn die Verrechnungspreise auf der Grundlage der Istkosten ermittelt werden sollen und die Plankosten niedriger als die Istkosten waren) bedeutet dies, dass die ursprünglich angemeldeten Verrechnungspreise offensichtlich zu niedrig waren. Kann das Unternehmen diese Nachbelastungen einzelnen Produkten oder Produktgruppen (mit gleichen Zollsätzen) zuordnen, werden auch nur die Zollwerte der betroffenen Produkte korrigiert, d.h. entsprechend erhöht²⁾. Ist dagegen eine Zuordnung der Nachbelastung zu einzelnen Produkten/Produktgruppen nicht möglich, bestehen Zweifel an der Unbeeinflusstheit aller Preise für Warenbezüge im betroffenen Zeitraum. In der Regel erfolgt dann die Zollwertermittlung nach Art. 31 ZK, indem die ursprünglich angemeldeten Preise um die Höhe der Nachbelastung korrigiert werden. Dies geschieht durch Anwendung eines Korrekturfaktors (Korrekturfaktor = $(\sum \text{aller Einfuhrrechnungspreise} + \text{Nachbelastung}) \div (\sum \text{aller Einfuhrrechnungspreise})$) auf alle bislang angemeldeten Einfuhrrechnungspreise.

Erfolgen nachträgliche Kostenanpassungen durch die Produktionsgesellschaft in Form von Gutschriften (Anmerkung: dies ist dann der Fall, wenn die Verrechnungspreise auf der Grundlage der Istkosten ermittelt werden sollen und die Plankosten höher als die Istkosten waren) bedeutet dies, dass die – oder einige der – ursprünglich angemeldeten Verrechnungspreise zu hoch waren. Damit liegt jedoch keine Preisbeeinflussung im zollwertrechtlichen Sinne vor, sodass es grundsätzlich bei den angemeldeten Verrechnungspreisen bleibt. Waren die nachträglichen Anpassungen jedoch im Vorfeld der Einfuhren dem Grunde und der Höhe nach (z.B. Berechnungsschema) vertraglich vereinbart und können die Gutschriften einzelnen Produkten oder zulässigerweise zusammengefassten Produktgruppen (gleiche Zollsätze) zugeordnet werden – also der **maßgebende Preis für die nämliche Ware** ermittelt werden – kommt eine Korrektur der ursprünglich angemeldeten Zollwerte im Rahmen von Erlass/Erstattung in Betracht (vgl. VSF Z 5101 Abs. 15 und VSF Z 1102 Abs. 17).

3.4 Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode geht von einem Preis aus, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft worden ist, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Durch Abzug einer fremdüblichen Bruttomarge³⁾ (Handelsspanne) von diesem Preis gelangt man zu einem Einkaufspreis, der als Fremdpreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden kann. Die Wiederverkaufspreismethode wird i.d.R. zur Preisbildung für Waren, die an Vertriebsgesellschaften geliefert werden, angewandt.

2) Bei vertraglicher Vereinbarung (dem Grunde und der Höhe nach) im Vorfeld der Einfuhren nach Art. 29 ZK [VSF Z 5101 Abs. 15], ansonsten nach Art. 31 ZK.

3) Können ggf. über Datenbankanalysen ermittelt werden.

Wurde der Verrechnungspreis anhand der Wiederverkaufspreismethode gebildet, wird dieser von der deutschen Zollverwaltung zur Zeit grundsätzlich anerkannt, wenn

- die vom Einführer erzielte Bruttomarge innerhalb oder unterhalb der Bandbreite fremdüblicher Bruttomargen liegt;
- keine nachträglichen Preis- oder Gewinnanpassungen in Form von Nachbelastungen durch den verbundenen Lieferanten vorgenommen wurden;
- ein Vergleich der Bruttomargen nur in Bezug auf Warenlieferungen möglich ist. Erbringt das Unternehmen auch Dienstleistungen, sind die Daten aus der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend zu bereinigen.

Beispiel:

Eine deutsche Vertriebsgesellschaft bezieht ein Produkt A von einer drittländischen Konzerngesellschaft, welches an nicht verbundene Kunden weiterverkauft wird (Routinetätigkeit). Daneben erzielt die Vertriebsgesellschaft Umsätze aus Dienstleistungen (Service). Anhand einer Datenbankanalyse werden durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Bruttomargen vergleichbarer unverbundener Unternehmen ermittelt. Die Interquartilsbandbreite dieser Bruttomargen liegt zwischen 10% und 20%. Die Ergebnissituation der deutschen Vertriebsgesellschaft stellt sich wie folgt dar:

GuV	Produkt A	Service	Gesamt
Net Sales	100.000 €	70.000 €	170.000 €
COGS	(85.000 €)	(35.000 €)	(120.000 €)
Gross Margin	15.000 €	35.000 €	50.000 €
	15%	50%	29,4%
Operating Expenses	(8.000 €)	(25.000 €)	(33.000 €)
Operating Profit	7.000 €	10.000 €	17.000 €
	7%	14,3%	10%

Der Vergleich der Gesamtbruttomarge der Vertriebsgesellschaft (29,4%) mit denen der vergleichbaren Unternehmen (10%-20%) führt zu dem Ergebnis, dass diese außerhalb der Bandbreite liegt. Der Fremdvergleichstest wäre auf den ersten Blick nicht bestanden und die Zollverwaltung würde von einer Preisbeeinflussung ausgehen (da die Bruttomarge oberhalb des 3. Quartils fremdüblicher Bruttomargen liegt, VSF Z 5101 Abs. 31). Betrachtet man aber lediglich die Bruttomarge, die mit dem Vertrieb des eingeführten Produktes A erwirtschaftet wurde (15%), ist ersichtlich, dass diese innerhalb der Interquartilsbandbreite liegt. Damit wäre ein Nachweis der Unbeeinflusstheit der Preise aus zollwertrechtlicher Sicht erbracht. Die Situation könnte sich aber auch spiegelbildlich darstellen, wenn die Gesamtbruttomarge zwar innerhalb, die für das Produkt A erzielte Bruttomarge jedoch oberhalb der Bandbreite liegt.

3.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM) beruht im Wesentlichen auf der Annahme, dass die von in derselben Branche tätigen Unternehmen erzielten Erträge dazu tendieren, sich über einen längeren Zeitraum hinweg anzugleichen. Im Rahmen der TNMM dürfen grundsätzlich nicht Gesamtgewinne (Anmerkung: dann liegt die Gewinnvergleichsmethode vor), sondern nur einzelne Geschäftsvorfälle miteinander verglichen werden. Unter bestimmten Bedingungen ist auch eine Zusammenfassung von Transaktionen möglich. Bei der TNMM wird kein konkreter Gewinn, sondern ein Gewinnansatz (zumeist nach dem Umsatz = Umsatzrendite) ermittelt und mit den Gewinnansätzen unabhängiger Unternehmen verglichen. Die TNMM wird in der Praxis häufig zur Bildung von Verrechnungspreisen an Vertriebsgesellschaften angewandt, welche lediglich Routinefunktionen ausüben und denen daher nur ein moderater Gewinn zusteht. Im Vergleich zu Bruttomargen werden Nettomargen (Gewinne) wesentlich häufiger veröffentlicht, sodass deutlich mehr Fremdvergleichsdaten existieren.

Wurde der Verrechnungspreis anhand der TNMM gebildet, wird dieser von der deutschen Zollverwaltung zur Zeit grundsätzlich anerkannt, wenn

- die vom Einführer erzielte Nettomarge innerhalb oder unterhalb der Bandbreite fremdüblicher Nettomargen liegt. Fremdübliche Nettomargen von Vergleichsunternehmen können über Datenbankanalysen ermittelt werden;

Beispiel:

Eine Vertriebsgesellschaft mit Routinefunktion vertreibt die Produkte A, B und C, welche sie ausschließlich von verbundenen Unternehmen bezieht, auf dem deutschen Markt. Die Interquartilsbandbreite vergleichbarer Unternehmen liegt zwischen 2% und 6%. Während beim Produkt B eine fremdübliche Nettomarge (5%) erzielt wird, liegt diese bei den Produkten A (-2%) und C (10%) außerhalb der üblichen Bandbreite (2%-6%). Auf konsolidierter Ebene erzielt das deutsche Unternehmen dagegen eine Gesamtnettomarge von 4,3%, welche den Fremdvergleichstest besteht. Insgesamt wird bei den Einfuhren im Laufe des Jahres Zoll in Höhe von 707.500 EUR erhoben (jeweiliger Zollsatz angewandt auf die COGS).

Obwohl dieser Sachverhalt im Ergebnis steuerlich keine Auswirkung hat, wären – bei produktbezogener Betrachtung – die zollrechtlichen Konsequenzen erheblich:

GuV	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Gesamt
Net Sales	5.000.000 €	5.000.000 €	5.000.000 €	15.000.000 €
COGS	(3.600.000 €)	(3.250.000 €)	(3.000.000 €)	(9.850.000 €)
Gross Margin	1.400.000 € 28%	1.750.000 € 35%	2.000.000 € 40%	5.150.000 € 34%
Operating Expenses	(1.500.000 €)	(1.500.000 €)	(1.500.000 €)	(4.500.000 €)
Operating Profit	(100.000 €) -2%	250.000 € 5%	500.000 € 10%	650.000 € 4,3%
3. Quartil	6%	6%	6%	6%
Median	4%	4%	4%	4%
1. Quartil	2%	2%	2%	2%
Zollsatz	5%	7%	10%	
Zoll erhoben:	180.000 €	227.500 €	300.000 €	707.500 €
Verrechnungspreis zu niedrig um:	nicht zu niedrig	nicht zu niedrig	200.000 €	
Gefahr der Zoll-nacherhebung			20.000 €	

Betrachtet man jedes einzelne Produkt hätten die Verrechnungspreise bei Produkt A um 200.000 EUR niedriger (um einen „operating profit“ von 2% zu erzielen) und bei Produkt C um 200.000 EUR höher sein müssen (um einen „operating profit“ von 6% zu erzielen). Steuerlich wirkt sich diese produktbezogene Betrachtung also nicht aus. Zollwertrechtlich läge – bei produktbezogener Betrachtung – hinsichtlich des Produkts C jedoch ein Zweifel an der Unbeeinflusstheit des Preises vor (die Nettomarge liegt oberhalb des 3. Quartils der Vergleichsspanne). Es besteht somit die Gefahr, dass Zölle entsprechend nach erhoben werden.

- ein Vergleich der Nettomargen nur in Bezug auf Warenlieferungen möglich ist. Erzielt der Einführer auch Einnahmen aus Dienstleistungen, sind die Daten aus der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend aufzubereiten;
- keine nachträglichen Preis- und Gewinnanpassungen in Form von Nachbelastungen vorgenommen werden. Derartige Anpassungen werden häufig periodenweise oder als Jahresendanpassung durchgeführt, um die Nettomarge des Unternehmens in die fremdübliche Bandbreite zu bringen. Damit wird die Gefahr der Doppelbesteuerung verringert;
- die von den Vergleichsunternehmen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken mit denen des Einführers übereinstimmen und damit davon ausgegangen wer-

den kann, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten der Vergleichsunternehmen mit denen des Einführers vergleichbar sind.

Beispiel:

GuV	Importeur	Vergleichsunternehmen	
		1. Quartil	3. Quartil
Net Sales	100.000 €	500.000 €	700.000 €
COGS	(60.000 €)	(375.000 €)	(455.000 €)
Gross Margin	40.000 €	125.000 €	245.000 €
	40%	25%	35%
Operating Expenses	(35.000 €)	(115.000 €)	(175.000 €)
Operating Profit	5.000 €	10.000 €	70.000 €
	5%	2%	10%
Operating Expenses im Vergleich zu Umsatzerlösen	35%	23%	25%

In diesem Fall liegt die Nettomarge des Importeurs (5%) innerhalb der Interquartilsbandbreite der Nettomargen vergleichbarer Unternehmen (2%-10%). Ein Zweifel an der Unbeeinflusstheit der Preise würde sich daraus nicht ergeben. Jedoch liegt die Bruttomarge (40%), die einen unmittelbaren Rückschluss auf die Preise der bezogenen Waren (COGS) zulässt, oberhalb der Interquartilsbandbreite der Bruttomargen vergleichbarer Unternehmen (25%-35%). Dies ist eine Folge der im Vergleich zu den Vergleichsunternehmen hohen operativen Aufwendungen („Operating Expenses“) des Importeurs. Die Preise würden bei Kenntnis der Bruttomarge somit als beeinflusst gelten.

Erfolgen nachträgliche Preisanpassungen in Form von Nachbelastungen durch die liefernde Konzerngesellschaft bedeutet dies, dass die ursprünglich angemeldeten Verrechnungspreise offensichtlich zu niedrig waren. Kann das Unternehmen diese Nachbelastungen einzelnen Produkten oder Produktgruppen (mit gleichen Zollsätzen) zuordnen, werden auch nur die Zollwerte der betroffenen Produkte korrigiert, d.h. entsprechend erhöht. Ist eine Zuordnung der Nachbelastung zu einzelnen Produkten/Produktgruppen dagegen nicht möglich, bestehen Zweifel an der Unbeeinflusstheit der Preise aller eingeführten Waren. Dies hat zur Folge, dass die Zollwerte des betreffenden Zeitraumes insgesamt i.d.R. nach Art. 31 ZK zu bestimmen sind, indem die ursprünglich angemeldeten Preise um die Höhe der Nachbelastung korrigiert werden. Dies geschieht wiederum durch Anwendung eines Korrekturfaktors ($\text{Korrekturfaktor} = (\sum \text{aller Einfuhrrechnungspreise} + \text{Nachbelastung}) \div (\sum \text{aller Einfuhrrechnungspreise})$) auf alle bislang angemeldeten Einfuhrrechnungspreise.

Das Gleiche gilt, wenn die Nettomarge des Unternehmens (bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode die Bruttomarge) oberhalb des dritten Quartils der Bandbreite fremdüblicher Nettomargen liegt, das Unternehmen jedoch keine Preisanpassungen vornimmt. In diesem Fall erfolgt eine Korrektur (Erhöhung) der unterjährig angemeldeten Verrechnungspreise bis die Nettomarge auf den für das Unternehmen günstigsten Wert der Vergleichsspanne (das dritte Quartil) zurückgeführt ist.

Erfolgen nachträgliche Preisanpassungen in Form von Gutschriften durch die liefernde Konzerngesellschaft bedeutet dies, dass die – oder einige der – ursprünglich angemeldeten Verrechnungspreise zu hoch waren. Damit liegt jedoch keine Preisbeeinflussung im zollwertrechtlichen Sinne vor, sodass es grundsätzlich bei den angemeldeten Verrechnungspreisen bleibt. Waren die Anpassungen jedoch im Vorfeld der Einfuhren dem Grunde und der Höhe nach (z.B. Berechnungsschema) vertraglich vereinbart und können die Gutschriften einzelnen Produkten oder zulässigerweise zusammengefassten Produktgruppen (gleiche Zollsätze) zugeordnet werden – also der maßgebende Preis für die nämliche Ware ermittelt werden –, kommt eine Korrektur der ursprünglich angemeldeten Zollwerte im Rahmen von Erlass/Erstattung in Betracht (vgl. VSF Z 5101 Abs. 15; VSF Z 1102 Abs. 17).

4. Fazit

Verrechnungspreisdokumentationen und APAs können durchaus wertvolle Informationen und Schlussfolgerungen enthalten, die im Rahmen des Nachweises nach Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) ZK (Begleitumstände des Kaufgeschäftes) von Bedeutung sein können und daher zu beachten sind. So können ggf. Informationen darüber entnommen werden, wie die verbundenen Unternehmen ihre Geschäfte gestalten oder ob gleiche oder gleichartige Produkte an unverbundene Unternehmen verkauft werden. Die Bedeutung dieser Informationen hängt in starkem Maße von den konkreten Umständen des Einzelfalles, von der gewählten Verrechnungspreismethode und vor allem von der Anwendung dieser Methode in der Praxis ab. Dies ist letztlich in jedem Einzelfall zu untersuchen.

Der Wirtschaft ist anzuraten, eindeutige vertragliche Regelungen – insbesondere im Hinblick auf mögliche nachträgliche Kosten-, Preis- oder Gewinnanpassungen – vorzunehmen und eine möglichst produktbezogene Aufbereitung der Unternehmensdaten sicherzustellen, um im Falle der Erstellung von Gutschriften eine Erstattung von Einfuhrabgaben zu erreichen. Vereinfachungen könnten für die Wirtschaft aus meiner Sicht dadurch erzielt werden, dass auch die Zollverwaltung an APA-Verhandlungen beteiligt und/oder das Instrument einer verbindliche Zollwertauskunft eingeführt wird, welches für Rechtssicherheit beim Anmelder sorgt. Aus Sicht der Zollverwaltung wären dagegen gemeinsame Prüfungen durch Steuer- und Zollverwaltung sinnvoll, wie sie in manchen Mitgliedstaaten (z.B. den Niederlanden) heute schon durchgeführt werden.

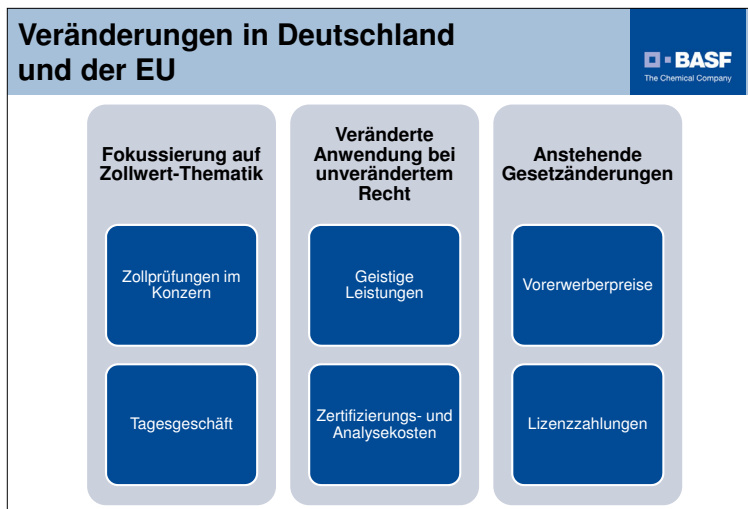
Die Bedeutung von Transferpreisen im Zollwertrecht – Darstellung aus Sicht der Wirtschaft

Christian Rost
BASF SE, Ludwigshafen

Mit diesem Beitrag soll ein Überblick über die aktuelle Wahrnehmung in der deutschen Wirtschaft in Bezug auf Zollwerte und deren Verbindung mit Verrechnung von weiteren Kosten im Konzern gegeben werden sowie eine Abgrenzung zwischen den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen und dem WCO-Ansatz darstellen. Darüber hinaus soll vermittelt werden, wie die Zusammenarbeit im Unternehmen bzgl. des konzerninternen Verrechnungspreises als Zollwert funktionieren kann.

Veränderungen in Deutschland und der EU

In der deutschen Wirtschaft beobachtet man in den letzten Jahren eine Fokussierung in den Zollprüfungen auf die Zollwert-Thematik. Mittlerweile werden in fast jeder Prüfung Zollwert-Themen angesprochen, selbstverständlich auch besonders bei Unternehmen innerhalb von Konzernen. Ganz unabhängig von ihrer Größe und Struktur bietet dieser Bereich eine weite Spielwiese für die Prüfer, denn sie betreten damit in vielen Unternehmen unerforschtes Territorium und dringen dabei in Gebiete vor, die noch nie ein Mensch zuvor gesehen hat. Bei aller Scherzhaftigkeit dieser Anspielung beinhaltet sie dennoch eine Menge Wahrheit.



Mit der vermehrten Prüfung von Zollwerten kommt ein Prüfungsgebiet hinzu, das bislang im Verhältnis zu den klassischen Prüfungsgebieten weniger Beachtung fand. Wenn man dies dann noch mit der Angemessenheit von Verrechnungspreisen im Konzern paart, wird daraus eine echte Herausforderung für die Organisation, da zur Bearbeitung von Anfragen neue unternehmensinterne Partner im Rahmen einer bisher „logistisch geprägten“ Prüfung einbezogen werden müssen. Mit der Verbindung der oft unternehmensorganisatorisch getrennten Abläufe werden neue Schnittstellen geschaffen und damit eine Vielzahl von neuen Fragen aufgeworfen, die es als Unternehmern und rechtsschaffender Abgabepflichtiger zu beantworten gilt.

Im Tagesgeschäft sind zollwertrelevante Fragen noch unüblich, aber in Zusammenhang mit Anti-Dumping-Vorgängen wurden diese schon in der Vergangenheit aufgebracht. So werden gezielte Fragen von Zollbehörden bei der Einfuhr bestimmter, unter Beobachtung stehender Waren gemacht. Die Beantwortung der Anfragen ist vor dem Hintergrund der oben beschriebenen Bedingungen und verbunden mit dem Zeitdruck, den sich die Supply Chain Organisation aufgebaut hat, nicht unbedingt friktions- und verlustfrei durch die Unternehmen zu erledigen.

Verändert hat sich auch die Auslegung und Anwendung des aus Sicht der Wirtschaft rechtlich unveränderten Zollwertrechts:

- Beispielsweise die Änderung der Auffassung, dass Software nun als materielle Beisteellung zu behandeln sei und nicht mehr als geistige, welche unter der Voraussetzung, dass sie in der EU erarbeitet wurde ausdrücklich von der Hinzurechnung ausgeschlossen ist. Das korrespondierende Zollverfahren der passiven Veredelung für die nach Auffassung der Verwaltung bereitgestellten physischen Materialien scheidet auch aus, da es für die heutzutage elektronisch übermittelte Software keine Möglichkeit gibt, ein entsprechendes Zollverfahren zu eröffnen.
- Bei den Zertifizierungs- und Analysekosten hat sich die Veränderung der Verwaltungspraxis für die Wirtschaft zunächst unbemerkt, denn nicht öffentlich kommuniziert vollzogen. Unternehmen, die in dem Zeitraum zwischen Entscheidung und der sehr viel späteren Publikation in der Verwaltungsvorschrift geprüft wurden, hatten somit keine Möglichkeit zur Korrektur durch entsprechende Nacherklärungen.

Die deutsche Industrie befürchtet hier Wettbewerbsnachteile, da nicht sichergestellt ist, dass die genannten Auslegungsänderungen in allen Mitgliedstaaten einheitlich praktiziert werden.

Im Rahmen des vor der Tür stehenden Unionszollkodex (UZK) sehen wir uns mit auch einer Ausweitung der zollwertrechtlichen Bemessungsgrundlage konfrontiert, die wegen der gebotenen Spielräume auf WTO-Ebene nicht erforderlich ist und wirtschaftspolitisch sogar bedenklich erscheint.

- Bei den Vorerwerberpreisen handelt es sich um eine Jahrzehnte lang praktizierte Praxis der größten Wirtschaftsblöcke beidseits des Atlantiks. Nun scheint es, dass aus fiskalischen Erwägungen heraus die Möglichkeit, Zölle wirtschaftlich sinnvoll zu er-

heben, mit der Anwendbarkeit des UZK abgeschafft werden soll. Vor dem Hintergrund des gerade in Verhandlung stehenden Freihandelsabkommens zwischen der EU und den USA ist dies eine bedenkliche Entwicklung.

- Im Bereich der Lizenzzahlungen wird durch die Wirtschaft ein ähnliches Ansinnen wahrgenommen. Die neu geschaffenen Regelungen der den UZK flankierenden Rechtsakte erlauben es, sehr viel mehr Lizenzzahlungen als zollwertrelevant hinzurechnen als zuvor. Spezialregelungen, die konkretisieren und einschränken, fehlen im aktuellen Regelungsvorschlag der EU-Kommission. Es ist abzuwarten, wie die finalen Fassungen der Durchführungsverordnungen nach neuem Muster in diesem Punkt gefasst sind und wie diese Regelungen von der Verwaltung ausgelegt werden.

Standpunkte von WCO und ICC in Bezug auf Nutzung von Verrechnungspreisstudien für Zollwertzwecke

Internationale Organisationen wie die Weltzollorganisation (WCO) oder die International Chamber of Commerce (ICC) haben sich dem zuweilen zwiespältigen Verhältnis zwischen Zollwert und steuerlichem Verrechnungspreis in zwei wichtigen Stellungnahmen angenommen.

WCO und ICC Standpunkte in Bezug Nutzung von Verrechnungspreis- studien für Zollwertzwecke

 **BASF**
The Chemical Company



- Kommentar 23.1 des Technischen Ausschusses der WCO vom Juni 2011
- Verrechnungspreise können als Transferpreise anerkannt werden
- Im Zweifelsfall: Begleitumstände zu untersuchen
- Verrechnungspreisstudien als Informationsquelle
- Einschränkung bei Preisermittlungsmethoden



- ICC Stellungnahme Februar 2012 – Transfer pricing and customs value
- Arm's-length-Grundsatz akzeptabel
- Gegenseitige Akzeptanz der Wertanpassungen
- Verrechnungspreisdokumentation werden durch die Zollverwaltung anerkannt
- Weitergehend: Verrechnungspreise auf Basis der OECD Transfer Pricing Guidelines gelten als nicht beeinflusst

Die Weltzollorganisation legt in ihrem Kommentar des zuständigen Ausschusses dar, dass eine Verrechnungspreisdokumentation, welche auf einer nach OECD-Verrechnungspreisrichtlinien erstellten Verrechnungspreisstudie basiert, für die Untersuchung während einer Überprüfung der Verrechnungspreise als nutzbar erscheint. Sie wird als gute Informationsquelle zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäftes bezeichnet – mehr jedoch nicht. Eine belastbare und uneingeschränkt nutzbare Quelle für die Bestätigung der korrekten Ermittlung der Zollwerte stelle sie nach der WCO nicht dar. Schon allein wegen der Wertermittlungsmöglichkeiten nach der OECD, die nicht durchgängig den Zollwertmethoden entsprechen.

Die International Chamber of Commerce geht in ihrer Stellungnahme aus dem Februar 2012 davon aus, dass es weder sinnvoll sei, neue Lösungen innerhalb der bereits existierenden und anerkannten Prinzipien zu suchen, noch realistisch, nach einer kompletten Harmonisierung zwischen den steuer- und zollrechtlichen Regeln zu suchen oder die eine der anderen aufzuoktroyieren. Außerdem sieht man keinen Mehrwert darin, ein weiteres neues Regelwerk einzuführen. Deshalb empfiehlt die ICC in der Stellungnahme sich darauf zu beschränken, die beiden Regelwerke näher aneinander auszurichten und damit beide für die öffentliche Verwaltung wie die Unternehmen gegenseitig akzeptabler zu machen.

Als mögliche Mittel der Annäherung der beiden Wertermittlungsgrundsätze werden von der ICC verschiedene Maßnahmen vorgeschlagen. Darunter:

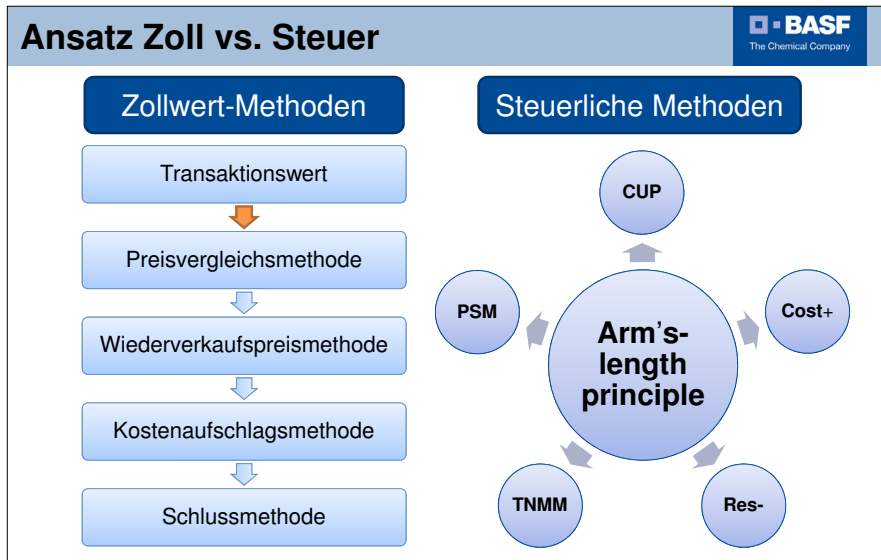
- Zollverwaltungen sollen den Arm's-length-Ansatz akzeptieren und Verrechnungspreisdokumentationen anerkennen.
- Anpassungen bei Steuer-/Zollprüfungen werden gegenseitig anerkannt.
- Im Falle von Anpassungen soll es möglich sein
 - zusammengefasste Meldungen des Zollwertes abzugeben und nicht darauf zu bestehen, jede einzelne Zolldmeldung anzupassen,
 - wegen der Veränderung der Preise von Strafen abzusehen.
- Noch weitergehender wird vorgeschlagen: Verbundene Unternehmen, die die Verrechnungspreise auf Basis der OECD Transfer Pricing Guidelines ermitteln, demonstrieren damit, dass die Verbundenheit den Preis der Transaktion nicht beeinflusst hat.

Dieses Paket kann den Unternehmen bestimmt helfen, die zum Teil großen Gegensätze der beiden Ermittlungsansätze zu überwinden, wenn es denn in den Verwaltungen akzeptiert würde. In jedem Fall bleibt aber als Grundlage eine solide Preisdokumentation, die zunächst geschaffen werden muss, um diese Brücke zu schlagen.

Ansatz Zoll vs. Steuer

Im Gegensatz dazu scheinen die zu überwindenden Unterschiede gar nicht groß, wenn man sich die jeweils zur Verfügung stehenden Methoden isoliert voneinander an-

schaut. Die Kostenaufschlagsmethode ist einem Cost-Plus-Ansatz sehr nahe und die Preisvergleichsmethode ist gerade das, was einen Comparable Uncontrolled Price (CUP) darstellt.



Die Gegenüberstellung zeigt aber klar einen großen Unterschied in der Struktur-Preisermittlung:

Bei der steuerlichen Ermittlung sieht man eine gleichberechtigte Existenz der verschiedenen Methoden, wenn diese dem Arm's-length-Prinzip, also dem Fremdvergleichsgrundsatz, gerecht werden.

Beim Zollwert besteht die Hierarchie der abschließend definierten sekundären Preisermittlungsmethoden, wenn der Transaktionswert als primäre Quelle des zollrechtlich relevanten Wertes nicht anwendbar ist.

Ein weiterer elementarer Unterschied ist die unterschiedliche Betrachtungsweise der zu bewertenden Sachverhalte. Im Steuerrecht dreht sich alles um die periodengerechte Gewinnermittlung, wobei man im Zollrecht sozusagen „an der Ware hängt“ und jeden einzelnen Vorgang separat, zum jeweils maßgeblichen Zeitpunkt final bewertet wissen will.

Genau hier kommt es dann auch im Regelfall zu den Verwerfungen zwischen Bewertung nach Zoll- und Steuerrecht und bei den Dokumentationsansätzen.

In einem aktuellen Fall ist es uns als Unternehmen gelungen, bei einer Prüfung außerhalb der EU die Angemessenheit der Preise für den Zollwert entsprechend der Preisver-

gleichsmethode zu verteidigen. Wegen der Neuermittlung der jeweils gültigen Verrechnungspreise in kurzen Intervallen auf Basis von publizierten Vergleichspreisen und einer guten Dokumentationslage, konnte die dortige Zollverwaltung überzeugt werden. Die prüfende Zollverwaltung hat dabei aber einen wichtigen Prüfungsschritt einfach übersprungen, denn sie ging von vornherein davon aus, dass die Preise zwischen Verbundenen beeinflusst seien.

Zurück zum EU-Recht: Der aktuell noch anwendbare Zollkodex stellt die zu widerlegende Fiktion auf, dass nicht alleine die Verbundenheit der Transaktionspartner einen Umstand darstellt, der den Transaktionswert unannehmbar macht (Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) ZK). Ein solche Klarstellung fehlt im neuen UZK und ist auch in den flankierenden Rechtsakten nicht vorgesehen, was zu einer direkten Beweislast der Annehmbarkeit für Zollzwecke durch die Unternehmen führen wird, wenn es um Verrechnungspreise als Transaktionswert geht.

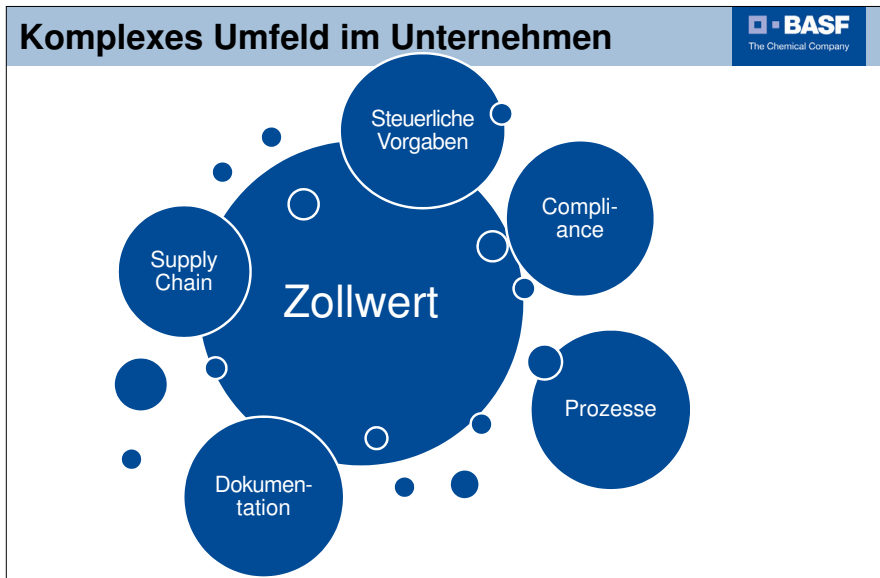
Dennoch ist nach altem wie neuem Recht, sogar nach zuvor aufgeführtem WCO Kommentar, zunächst die Grundfrage zu beantworten: Sind Verrechnungspreise von vornherein im Konzern als zollwertrechtlicher Transaktionswert anerkennbar oder nicht?

Um auf den Vorschlag der ICC zurückzukommen: Wenn man seine Verrechnungspreise nach OECD-Maßgaben ermittelt, dann gelten diese als nicht beeinflusst und sind damit anzuerkennen. Vor dem Hintergrund der hier genannten Gesamtumstände, kann ich mich dem Charme dieser Lösung nicht verwehren.

Komplexes Umfeld im Unternehmen

Unternehmensinterne Aspekte

Schon allein die Abwicklung von Warenbewegungen im Unternehmen unter zollrechtlichen Aspekten stellt diese vor eine komplexe Aufgabe. Es geht hierbei um die Berücksichtigung verschiedener Zielrichtungen. Die Supply Chain sucht immerfort nach Optimierungsmöglichkeiten, dabei sind steuerliche Rahmenbedingungen genauso einzuhalten wie die allgemeine Compliance. Damit sind alle rechtlichen Vorgaben gemeint, die Prozesse im Unternehmen beeinflussen und die zu beachten sind – darunter eben auch das Zollrecht. Zu guter Letzt muss all diese umgesetzte unternehmerische Schaffenskraft noch dokumentiert werden, denn es muss nachprüfbar sein, was „geschaffen“ wurde. Auf die Erstellung einer einzigen Zolldeklaration haben viel mehr Einheiten im Unternehmen direkten Einfluss, als es z.B. bei der jährlichen Steuererklärung der Fall ist. „Der Zollprozess“ ist, wenn es diesen als isolierten Prozess überhaupt gibt, sehr interdisziplinär.



Heruntergebrochen auf den Zollwert kann man ein ähnliches Bild zeichnen:

Zollwertermittlung umschließt mehr als nur die Erfassung des reinen Transaktionspreises, denn es sind weitere zollwertrelevante Bestandteile, wie z.B. Transport und Versicherungskosten, zu erfassen. Daneben sind noch weitere Komponenten z.B. Lizenzen, verlorene Zuschüsse, Beistellungen und sogar die Zollabgaben selbst zu betrachten und zu bewerten, ob sie denn relevant sind. Alles Angaben und Informationen aus anderen Bereichen eines Unternehmens, die es innerhalb der zollrechtlichen Abwicklungsvorgaben zu beschaffen gilt – eine Herausforderung.

Nutzung der steuerlichen Verrechnungspreisdokumentation für Zollzwecke

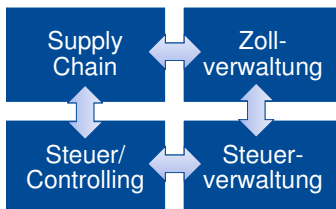
Wie kann eine steuerliche Dokumentation in Falle einer Zollprüfung helfen?

Da den Zollwert betreffende Fragen oft einzelfallbezogen sind, ist die Beantwortung von Anfragen einer Zollprüfung durch Vorlage einer globalen, periodenabgrenzenden, steuerlichen Verrechnungspreisdokumentation oder -studie nicht zielführend. Wir haben festgestellt, dass eine allgemeine Überleitung zu den zollrechtlichen Vorgaben allein nicht ausreichend ist. Eine Anpassung der Dokumentation im Einzelfall zur Vorlage bei den Zollbehörden ist regelmäßig notwendig.

Nutzung der steuerlichen Verrechnungspreis-Dokumentation für Zollzwecke



- Voraussetzungen:
 - Dokumentation auf Transaktionsebene
 - Dokumentationserstellung zeitlich transaktionsnah
- Schwierigkeiten:
 - Kommunikationsebenen:
Unternehmensintern/Verwaltung
 - Ansatzpunkte der Dokumentation
- Keine doppelte Ermittlung und Dokumentation für Zollwert und steuerlichen Verrechnungspreis



Dabei ist für Zollzwecke aber immer die Möglichkeit zu schaffen, auf Transaktionsbasis die Preise zumindest nachvollziehen zu können.

Auch der Zeitpunkt der Erstellung ist wichtig. Da Zollprüfungen oft zeitnäher erfolgen – wir kennen unterjährige Audits – sollte zumindest der Informationsrumpf der Gesamtdokumentation zeitnah erstellt sein. Das Warten auf die allfällige steuerliche Betriebsprüfung ist in jedem Fall zu spät.

Jedoch muss sichergestellt werden, dass die Informationen auch von allen Beteiligten richtig verstanden und wiedergegeben werden können. Zoll- und Steuerverwaltung sprechen nicht unbedingt die gleiche Sprache. Genauso ist es auch in den Unternehmen zwischen den verschiedenen Einheiten.

Es hat sich in unserem Unternehmen als gute Konstellation herausgestellt, dass die zollrechtliche Expertise und die globale Verrechnungspreisorganisation in einer Abteilung, quasi Tür an Tür, sitzen. In regelmäßigen Treffen können anstehende prozessuale Veränderungen oder gesetzliche Neuerungen einfach ausgetauscht und in die jeweiligen Kanäle kommuniziert werden, damit sie dort entsprechend verstanden und umgesetzt werden können.

Man muss sich aber klar machen, dass eine Verrechnungspreisdokumentation primär zur Vermeidung von ertragsteuerlicher Doppelbesteuerung erstellt wird. Darüber hinausgehende Preisanpassungen durch die Zollbehörden, welche zu einer effektiven Dreifachbelastung ein und derselben Transaktion führen können, werden im Regelfall bei der Erstellung der Dokumentation nicht betrachtet. Dies ist auch nicht notwendig, soweit eine hinreichende Detailtiefe der Dokumentation – Stichwort Transaktionsebene –

erreichbar ist. Damit ist eine parallele Dokumentation für zoll- und steuerliche Zwecke vermeidbar.

Ziel sollte sein, dass sorgfältig und nach anerkannten Grundsätzen erstellte Verrechnungspreise und deren Dokumentation von beiden Behördenzweigen als Nachweis des Handelns gemäß dem Fremdvergleichsprinzip anerkannt werden.

Zusammenfassung



- EU möchte Basis für Zollwert ausweiten
- Verwaltungspraxis wird sich verändern, Forderung nach Nachvollziehbarkeit
- Zollwertermittlung ist ein interdisziplinäres Thema im Unternehmen
- Internationale Organisationen bereiten den Weg zur gegenseitigen Akzeptanz der Ermittlungs- und Dokumentationssysteme
- Anpassungen von Verrechnungspreisen muss in allen Teilen der Finanzverwaltung anerkannt werden

Podiumsdiskussion

**Moderation: Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang,
Westfälische Wilhelms-Universität, Münster**

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

Herr Prof. Dr. Achim Rogmann (Brunswick European Law School, Wolfenbüttel) stellte eine Frage an Herrn Vonderbank. Er stolpere darüber, dass nach Ansicht der Deutschen Zollverwaltung die Preisbeeinflussung nur dann von Interesse sei, wenn der berechnete Preis niedriger sei als der Vergleichspreis zwischen nicht verbundenen Unternehmen. Wenn also ein höherer Preis vereinbart sei, was durchaus vorkommen könne, um z.B. Gewinne zu verschieben, sei es also der Deutschen Zollverwaltung egal, denn es werde unterm Strich der höhere Zollsatz bezahlt. Als er noch beim Zoll war, habe er jedoch gehört, dass es Aufgabe der Zollverwaltung sei, die Abgabe in richtiger Höhe zu berechnen, nicht aber in maximaler Höhe. Das lasse sich auch WTO-rechtlich begründen, denn die EU habe 100% ihrer Zollsätze gebunden. Über die Hintertür des Zollwertrechts hole man nun doch mehr Zölle rein. Wie kann es also die Zollwertstelle mit ihrem Gewissen vereinbaren, zu sagen, dass es sie nur interessiere, wenn ein niedriger Preis vereinbart wird.

Herr Vonderbank antwortete darauf, dass die Zollwertstelle die Dienstvorschrift nicht geschrieben habe, sondern das Ministerium. Er könne diese aber begründen. So müsse man sich die Frage stellen, welchen Sinn die Vorschrift des Art. 29 Abs.1 d) ZK hat. Art. 29 Abs. 1 d) ZK regle, dass der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis nur dann zur Zollwertermittlung herangezogen werden könne, wenn er anerkannt wird. Es bestehe also die Befürchtung, dass bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen Abgaben in falscher Höhe ermittelt werden. Sinn und Zweck der Vorschrift sei es also, einen Preis anzuerkennen, wenn dieser auch zwischen fremden Dritten vereinbart werden würde. In § 1 Außensteuergesetz stehe das auch explizit. Er gebe Herrn Prof. Dr. Rogmann Recht. In Art. 29 ZK stehe dies ausdrücklich nicht drin. Letztendlich sei es eine Auslegung der Zollverwaltung. Es sei aber auch so, dass wenn ein zu hoher Preis angemeldet wird, dieser im Nachhinein noch korrigiert werden kann, indem Erstattungsanträge gestellt werden. An diese seien gewisse Voraussetzungen gebunden, d.h. die Preisanpassung müsse im Vorfeld vertraglich dem Grunde und der Höhe nach vereinbart sowie sichergestellt sein, soass die Gutschriften auf einzelne Waren heruntergebrochen werden können.

Herr Michael Thomscheit (Intel GmbH, Feldkirchen) schloss eine Frage zu Transferpreisen an. Dazu führte er aus, dass es in ertragssteuerrechtlich motivierten Verrechnungspreisgestaltungen und Vereinbarungen häufig zu einer Gruppenbildung von Transaktio-

nen bzw. über Produktgruppen oder auch zu einer Kombination von Dienstleistungen und Produkten komme, die ertragssteuerrechtlich auch zugelassen sind. Er wolle nun wissen, ob eine derartige Verrechnungspreisdokumentation für Zollzwecke per se ausreiche.

Herr Vonderbank verneinte dies. Es sei klar, dass die Ertragssteuerseite Transaktionen zusammenfasse, was auch zugelassen sei. Allerdings müsse man dazu sagen, dass die Unternehmen eine Unterscheidung zwischen Waren und Dienstleistungen aus steuerlichen Gründen vornehmen sollten. Es werde zwar meistens von den Steuerverwaltungen nicht moniert, wenn am Ende das Ergebnis wieder fremdüblich ist. Aber der Grundsatz sei, dass unterschieden werden müsse, weil es sich um verschiedene Transaktionen handelt. Er sehe es nicht so, dass die Transferpreisdokumentationen von vornherein für Zollzwecke völlig ungeeignet sind. Man müsse sie entsprechend aufbereiten. Wenn also das Unternehmen hingehe und die Daten warenbezogen aufsplittet, dann reichten solche Dokumentationen durchaus aus.

Sodann wandte sich Herr Prof. Wolfgang an Herrn Vonderbank. Er wollte wissen, ob das die Linie der ganzen Europäischen Union oder die deutsche Art sei, mit dem Transferpreis umzugehen. Herr Vonderbank antwortete, dass dies eine sehr gute Frage sei. Er wisse nicht, wie die anderen Mitgliedsstaaten das machen. Es sei jedoch nicht so, dass die Zollverwaltung vom Einführer verlange, er müsse jetzt seine Daten aus der Gewinn- und Verlustrechnung auf jedes einzelne Produkt aufgesplittet aufbereiten. Dies sei nicht erforderlich. Man schaue sich die komplette Nettomarge an und wenn diese innerhalb der Bandbreite liege, dann werde nicht näher hingeschaut. Es gebe natürlich auch Fälle, in denen Erstattungsanträge gestellt werden, die Gesamtbeträge betreffen. In diesen Fällen sei das Unternehmen gezwungen selbstständig aufzuteilen, um die Einfuhrabgaben erstattet zu bekommen. Es wäre hilfreich, wenn zumindest dieses Verfahren zwischen den Mitgliedsstaaten abgestimmt wäre. Frau Petra Herrmann (Siemens Wind Power A/S, Brande) ergänzte dies um die Forderung der Wirtschaft, eine verbindliche Zollwertauskunft zu schaffen.

Weitere Fragen kamen aus dem Plenum nicht. Herr Prof. Dr. Wolfgang bedankte sich bei den Teilnehmerinnen und Teilnehmern für das rege Interesse und schloss die Diskussion.

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,

in diesen 2 Tagen haben sich Vertreter aus Verwaltung, Justiz, den rechtsberatenden Berufen und der Wirtschaft getroffen, haben diskutiert, neue Kontakte geknüpft oder alte Kontakte gefestigt. Wir alle haben im Rahmen von Diskussionen und Vorträgen zusammengearbeitet und unseren Horizont erweitert.

Zu manchen aktuellen Problemen haben wir Lösungen gefunden, sei es durch die Diskussionen, sei es am Rande der Tagung.

Dies macht den Erfolg unserer Zollrechtstage aus und es stimmt mich optimistisch, dass wir auch in Zukunft erfolgreich zusammenarbeiten werden.

Aber wir haben nicht nur gearbeitet. Esslingen war wieder ein ausgezeichnete Tagungsort und zeigte sich von seiner besten Seite, selbst vom Wetter her, das am Mittwochabend besser war, als vorausgesagt.

Im Umfeld der Tagung konnten wir Sportliches (ich denke da an das Fußballspiel gestern Abend), Kulturelles, wie z.B. die historischen Bauten in der Innenstadt, sowie Kulinarisches aus der schwäbischen Küche genießen. Für die umsichtige Fürsorge, Hilfestellung und Gastfreundschaft hier im Neckarforum danke ich herzlich.

Meine sehr verehrten Damen und Herren, 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 hinter den Kulissen alles bestens organisiert haben. Dafür gilt mein besonderer Dank Frau Brüggemann und ihrem herausragenden Team, der ich stellvertretend für das gesamte Team ebenfalls ein kleines Präsent überreichen möchte.

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 bewährten 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 Esslingen genießen möchten, ein schönes Wochenende hier in Esslingen und sage:

Auf Wiedersehen in Innsbruck im nächsten Jahr Mitte 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 in 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 sowie 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 dem EFA über 280 Mitglieder 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 275 Teilnehmern aus 10 Ländern besucht wurde. Seit 1989 haben 26 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.
- Esslingen 2014, „Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel“, Tagungsband, hrsg. von Koszinowski, Witten 2014, AW-Prax 2014, S. 163ff, ZfZ 2014, S. 137ff.

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 Duquesne 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 Wolffgang (Vorsitzender), Münster
- Prof. Dr. Isabell Halla-Heißen, Fachhochschule des Bundes, 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
- Knut Milewski, Fa. Bayer, Leverkusen
- Prof. Dr. Peter Witte, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Matthias Bongartz, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Rainer Ehmcke, Ministerialrat a.D., Bonn
- Dr. Klaus-Peter Müller-Eiselt, Vors. Richter am BFH a.D., 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, Brunswick European Law School (BELS), Wolfenbüttel
- Julian Würtenberger, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
- Klaus Deimel, Vors. Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Vorstand

- Prof Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert (Vorsitzender), Münster
- Dr. Thomas Weiss, Rechtsanwalt (stellv. Vorsitzender), Münster
- Gerda Koszinowski, Leiterin Hauptzollamt, Erfurt
- Prof Dr. Sandra Rinnert (Schatzmeisterin), Münster
- Dr. Lothar Harings, Rechtsanwalt, Hamburg
- Prof. Dr. Harald Jatzke, Richter am BFH, München
- Petra Herrmann, Fa. Siemens Windpower A/S, Dänemark
- 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 und Aktuelles. EFA-Mitglieder haben Zugang zur Mailing-Liste „EFA-L“.

Geschäftsstelle

Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

EFA-Geschäftsstelle

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

Zollwert

Von der Theorie zur Praxis

von Stefan Vonderbank

In der Regel werden bei Wareneinfuhren Zollabgaben erhoben, deren Höhe neben der Einreihung maßgeblich vom Zollwert der eingeführten Waren abhängt. Die Ermittlung des Zollwerts ist jedoch meist komplexer, als es ein erster Blick vermuten lässt. Einerseits werden aus Unwissenheit oft zu hohe Zollwerte angemeldet und Möglichkeiten der Reduzierung nicht oder nicht vollumfänglich genutzt.

Andererseits können fehlerhaft ermittelte und falsch angegebene Zollwerte zu nicht kalkulierten Nacherhebungen sowie Bußgeld- und Strafverfahren führen.

In diesem Lehr- und Praxishandbuch wird das komplette Zollwertrecht anschaulich und seiner Systematik folgend dargestellt und erläutert. Der Leser erfährt z.B., wie und in welchem Umfang Werte von Vorleistungen des Einführers und Kosten im Zusammenhang mit der Herstellung von Waren wie Qualitätskontroll- oder Analysekosten in die Berechnung des Zollwerts einfließen. Auch das besonders relevante Thema des Intercompany- bzw. Verrechnungspreises wird ausführlich behandelt.

Das Buch bietet eine Vielzahl aktueller, praxisorientierter Beispiele und liefert zu jedem Themenbereich weiterführende Hinweise auf Fundstellen, wie der Rechtsprechung, den Texten der Zollwertausschüsse bei WCO und EU, der Dienstvorschrift Zollwertrecht und sonstiger Fachliteratur. Zusätzlich beschreibt der Autor an vielen Stellen, wie auch schwierige und komplexe zollwertrechtliche Sachverhalte optimal gestaltet und ergebnisorientiert ohne zu großen Aufwand gelöst werden können.

Abgerundet wird das Buch durch praktische Anhangs, wie z.B. die Zusammenstellung der Zollwertvorschriften aus ZK und ZK-DVO oder dem Zollwert-ABC.



Buch:

406 Seiten, Format 18 x 24 cm
zum Preis von 46,90 EUR brutto
(43,83 EUR netto)
ISBN: 978-3-943011-17-3

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 und
eine Leseprobe im Internet unter
www.mendel-verlag.de/zollwert

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

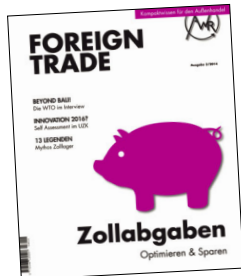
Sie kalkulieren einmal jährlich Ihre Preise auf Exportmärkten – dann ist dieser Turnus sinnvoll für Sie. Sie wollen vierteljährlich wissen, ob sich Gegebenheiten geändert haben, oder überprüfen Ihre Lieferkette gar auf monatlicher Basis? Oder wollen Sie Updates immer dann, wenn sich etwas geändert hat? 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



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.