

Unionszollkodex und geltendes EU-Recht im Rechtsvergleich

**Tagungsband des
27. Europäischen Zollrechtstags
des EFA am 11. und 12. Juni 2015
in Innsbruck**

herausgegeben von Gerda Koszinowski

Mendel Verlag



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

Band 57

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 978-3-943011-27-2

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

© 2016 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	
20 Jahre EU-Beitritt aus Sicht der österreichischen Wirtschaft	11
Ralf Kronenberger, Wirtschaftskammer Österreich, Wien	
20 Jahre EU-Beitritt aus Sicht der österreichischen Zollverwaltung	21
Dr. Bettina Vogl-Lang und Michael Praschak, Bundesministerium für Finanzen, Wien	
Unionszollkodex: Übergangsregelungen und Durchführungsvorschriften	27
Philip Kermode, Direktor bei der Europäischen Kommission, GD TAXUD	
State of Play of the Transitional Delegated Act on IT Measures (TDA)	31
Katalin Skrám, ehem. Europäische Kommission	
UZK und besondere Verfahren	33
Prof. Dr. jur. Peter Witte, Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster	
UZK – Durchführungsverordnungen aus Sicht der IT	47
Astrid Brieke und Michael Schröter, Bundesministerium der Finanzen, Referat III, A 7 IT-Verfahren der Zollverwaltung	
Podiumsdiskussion	53
Moderation: Michael Lux, Rechtsanwalt Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	

Auslegungen von EU-Sanktionen aus Bankensicht	55
Dipl.-Kfm. Dr. Thorsten Güldner-Bervoets, Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Wien	
Ukraine-Sanktionen – Probleme der Umsetzung in österreichischen Banken	63
Dipl.-Kfm. Dr. Thorsten Güldner-Bervoets, Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Wien	
Infractions – Sanctions et Harmonisation	69
Michele Petitgenet, ODASCE, Frankreich	
Die außenwirtschaftliche Offenlegung („Selbstanzeige“)	75
Reinhart Rüsken, Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a.D., Berlin	
Podiumsdiskussion	87
Moderation: Dr. Lothar Harings, Graf von Westphalen Rechtsanwälte Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	
Monitoringprozess beim AEO – Sichtweise der Zollverwaltungen	89
Fabian Tschirky, Eidgenössische Zollverwaltung, Bern	
Monitoringprozess beim AEO	93
Wolfgang Kahlert, Kontaktstelle AEO, Hauptzollamt Nürnberg	
Einfuhrumsatzsteuerrechtliche Vereinfachungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr („42er“-Verfahren) und Alternativen aus österreichischer Sicht	97
Prof. Dr. Walter Summersberger, Kammer Zoll- und Außenwirtschaftsrecht am Bundesfinanzgericht (BFG), Johannes Kepler Universität Linz (JKU)	

The Netherlands: CP40 instead of CP42	125
Theo Cornelissen, Belastingdienst, Rotterdam	
Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung mittels des IT-Verfahrens EMCS – Ein Überblick über praxisrelevante Problemfälle	129
Dr. Bernadette Bader, Bundesministerium der Finanzen, Bonn	
Rechtsvergleichung EMCS aus Sicht der Verwaltung und Wirtschaft	135
Hardy Bublit, Shell Deutschland Oil GmbH, Hamburg	
Statement – Rechtsvergleichung EMCS aus Sicht der Verwaltung und Wirtschaft	139
Rudolf Leitner, Steuer- und Zollkoordination, Bundesministerium für Finanzen, Wien	
Podiumsdiskussion	143
Moderation: Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg, Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	
State of Play of the EU FTAs: Rules of Origin	147
Isabel García Catalán	
Global Trade Trends: The WTO versus Bilateral and Regional FTAs	165
James Lockett, Vice President, Trade Facilitation and Market Access, Huawei Technologies Co. Ltd., China	
Podiumsdiskussion	179
Moderation: Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang, Westfälische Wilhelms- Universität, Münster Zusammengefasst von Dr. Talke Ovie, Harnischmacher • Löer • Wensing Rechtsanwälte, Münster	

Schlusswort

181

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)

183

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 in Innsbruck zum 27. Europäischen Zollrechtstag. Ich freue mich, Sie alle wieder in großer Zahl begrüßen zu dürfen.

Mein besonderer Gruß und Dank gilt dem Leiter der Wirtschaftskammer Österreich in Wien, Herrn Dr. Kronberger. Es ist eine besondere Ehre für uns, dass er uns gleich begrüßen wird. Herr Dr. Kronberger, wir danken für Ihr Kommen und dass Sie das Einleitungsreferat halten werden.

Mein besonderer Dank gilt dem Hausherrn, Herrn Mag. Wallner, dem Direktor der Wirtschaftskammer Tirol.

Wenn ich durch die Reihen schaue, ist es wie beim Familientreffen: Die meisten Teilnehmerinnen und Teilnehmer sind treue Freunde und Gäste der Zollrechtstage. Aber es gibt auch immer wieder neue Gesichter; das zeigt, dass sich unsere Veranstaltung weiterentwickelt und daran haben die Teilnehmerinnen und Teilnehmer großen Anteil. In diesem Jahr haben wir ca. 260 Teilnehmer aus 14 Ländern.

Dank der großzügigen räumlichen Kapazitäten konnten wir alle Anmeldungen berücksichtigen. Das erfreut uns insofern, als sich unsere Veranstaltung zu dem Zollevent im deutschsprachigen Raum entwickelt hat und somit ein echtes Forum für eine Vielzahl von Gesprächen und Kontakten ist.

Dass wir heute hier sind, verdanken wir der Unterstützung durch die Wirtschaftskammer Tirol.

Heute sind wir in Innsbruck, einer Stadt, die auch zollgeschichtlich von Bedeutung ist. Bereits Maria Theresia träumte von einem einheitlichen Wirtschaftsraum und war ihrer Zeit weit voraus. Das habsburgische Herrschaftsgebiet war zur Regierungszeit Maria Theresias kein einheitliches Staatsgebilde, sondern setzte sich aus vielen kleineren und größeren Ländern und Gebieten zusammen. Weil an den Grenzen Zölle und Mauten eingehoben wurden, stellten sie jeweils eigene Wirtschaftsräume dar.

Ein erster Schritt zur Modernisierung war 1775 die erstmalige rechtliche Unterscheidung zwischen Maut und Zoll. Im Gegensatz zum Zoll mussten die Mauteinkünfte ab nun zweckgebunden für die Erhaltung von Straßen und Brücken verwendet werden. Eingehoben wurde die Maut, wenn Menschen, Tiere oder Verkehrsmittel in ein „fremdes“ Gebiet (außerhalb ihrer Herrschaft) einreisten oder bestimmte Brücken, Kanäle

oder Straßen benutzten. Dabei mussten die verschiedenen Mautstellen mindestens 4 Meilen (30 km) voneinander entfernt sein. Sogenannte Wehrmauten sollten verhindern, dass die Menschen diese Mautstellen einfach umgingen. Hier in Tirol wurde bereits im 18. Jahrhundert der Vorgänger einer Zollunion geschaffen, als der Bischof von Trient im Italienischen mit der österreichischen Regierung 1777 einen Vertrag abschloss, wonach die Grafschaft Tirol und das Fürstentum Trient ein gemeinsames Zollgebiet mit einem gemeinsamen Zolltarif bildeten. Die Außengrenzen dieses Zollgebiets wurden durch österreichische Zollstätten gesichert. Alle Zollgebühren, welche vom Warenverkehr zwischen Tirol und Trient eingehoben wurden, wurden aufgehoben. Nur der Wein, Branntwein und Tabak, der aus Trient in Tirol eingeführt wurde, wurde mit dem gleichen Zoll weiter verzollt.

Um die Bedeutung dieses Gebiets darzustellen, lassen Sie mich ein paar Zahlen nennen: 1805 gingen jährlich 2.000 Lastwagen mit einer Ladung von je 60 Zentnern über den Brenner; ungefähr 1 Mio. Gulden blieben in den Orten längs der Verkehrsader zurück. Hier in Innsbruck saß das Hauptmautamt des Kreises Oberinntal. Das neue Zollgebiet machte auch eine neue Zollordnung erforderlich. Später wurde hier in Innsbruck zum 1.6.1850 eine der Finanzlandesdirektionen errichtet.

Sie sehen also, Innsbruck ist schon allein aus zollhistorischer Sicht einen Besuch wert.

Unser Rahmenthema der diesjährigen Konferenz ist der „Unionszollkodex und das geltende EU-Recht im Rechtsvergleich“.

Wir werden darüber diskutieren und das Thema aus verschiedenen Blickwinkeln beleuchten. Vorträge werden wieder von namhaften Referenten aus verschiedenen Ländern gehalten. Die ausgesuchten Themen versprechen uns interessante Vorträge und sollen zu lebhaften Diskussionen anregen.

Ich freue mich, die Referentinnen und Referenten sowie Teilnehmerinnen und Teilnehmer der Podiumsdiskussionen zu begrüßen. Ich danke für Ihre Vorträge, und dass Sie uns an Ihren Gedanken teilhaben lassen.

Zahlreiche Vertreter aus Nah und Fern sind nach Innsbruck angereist. Insgesamt sind 14 Länder vertreten. So können wir neben den Vertretern aus Österreich und Deutschland auch Teilnehmer aus Belgien, China, Dänemark, England, Frankreich, Italien, Liechtenstein, Litauen, den Niederlanden, Polen, der Schweiz und den USA begrüßen.

Die vor Jahren eingeführte Simultanübersetzung hat uns die Herzen und Ohren unser ausländischen Kolleginnen und Kollegen geöffnet und unsere Veranstaltung für sie noch attraktiver gemacht.

Sie alle heiße ich herzlich willkommen zum 27. Zollrechtstag in Innsbruck.

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

Besonders begrüßen möchte ich die Vertreter der Europäischen Kommission, die die europäische Sichtweise der Dinge präsentieren. Herr Kermode und Frau Skrám werden zur UZK-DVO Entwicklung berichten und Frau García-Catalán wird uns in die Neuerungen der Free Trade Agreements einführen.

Weitere ausländische Gäste sind neben den deutschen und österreichischen Kollegen, die ja hier ein Heimspiel haben, die Referenten aus Frankreich, der Schweiz, den Niederlanden und China.

Gerade den fernreisenden Teilnehmern sage ich vielen Dank, dass Sie die Strapazen der langen Reise nicht gescheut haben.

Die Zollverwaltungen Österreichs, Deutschlands und der Schweiz sind in diesem Jahr wieder mit zahlreichen Angehörigen vertreten.

Ich grüße aus der österreichischen Zollverwaltung Frau Dr. Bettina-Vogl-Lang aus dem Bundesministerium für Finanzen, Herrn Tschirky aus der eidgenössischen Zollverwaltung und stellvertretend für die deutsche Zollverwaltung Frau Dr. Bader aus dem Ministerium in Bonn.

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 dieser Veranstaltung bei Ihrer Unternehmenstätigkeit helfen können.

Hierbei werden immer kontroverse Meinungen aufeinanderstoßen – und das ist auch gut so. Dafür ist der Zollrechtstag als Forum zum Gedankenaustausch ja da.

Begrüßen möchte ich auch unsere Freunde von unserer französischen Partnerorganisation ODASCE, die unter der Leitung ihrer Präsidentin Michele Petitginet, die ich auch in ihrer Eigenschaft als Referentin begrüße, nach Innsbruck 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 Förderern und Sponsoren. In diesem Jahr darf ich mich wieder bei Herrn Hiebl für das Sponsoring durch die Firma MIC bedanken, die den heutigen Tiroler Abend ausrichten wird.

Mein Dank gilt aber auch den Förderern: der AEB Gesellschaft zur Entwicklung von Branchen-Software mbH, der AWA Außenwirtschaftsakademie, dem Bundesanzeiger Verlag, der Firma dbh Logistics IT AG, der Hamburger Zollakademie sowie der Rechtsanwaltskanzlei Möllenhoff, die uns wieder mit den wunderschönen Erinnerungstassen versorgt hat. Vielen Dank allen Förderern und Sponsoren.

In den folgenden beiden Tagen werden wir in Diskussionen und Vorträgen unterschiedliche Sichtweisen hören.

Ich möchte Sie einladen, mit Ihrem hier versammelten Sachverstand die Veranstaltung zu einem wirklichen Forum von Meinungsäußerungen, Gesprächen und Kontakten zu machen.

Vielen Dank!

20 Jahre EU-Beitritt aus Sicht der österreichischen Wirtschaft

**Ralf Kronenberger
Wirtschaftskammer Österreich, Wien**

Es freut mich, dass ich Sie namens der Wirtschaftskammer Österreich am 27. Europäischen Zollrechtstag begrüßen darf. Nach Wien, Salzburg, Graz und Linz ist dies nunmehr das 5. Mal, dass dieses einzigartige Forum für den Gedanken- und Erfahrungsaustausch auf den Gebieten des Außenwirtschafts-, Verbrauchsteuer- und Zollrechts in Österreich stattfindet.

Wir haben das Jubiläum der 20-jährigen EU-Mitgliedschaft zum Anlass genommen, das EFA zu bitten den Europäischen Zollrechtstag in Österreich abzuhalten.

Es ist nun 21 Jahre her, dass die Volksabstimmung über den EU-Beitritt Österreichs stattfand. Aufgrund der vorangegangenen Umfragen war das Ergebnis mit 66,64% Zustimmung für den Beitritt doch etwas überraschend. Dieser positive Wert wurde in den nachfolgenden Abstimmungen in Schweden und Finnland nicht erreicht.

Die Österreichische Gesellschaft für Europapolitik (ÖGfE) hat aus Anlass des 20. Jahrestages des Abschlusses der Beitrittsverhandlungen im November letzten Jahres eine österreichweite Umfrage über die Haltung zur EU durchgeführt.¹⁾ Das Ergebnis zeigt, dass die positive Einstellung der ÖsterreicherInnen in den letzten beiden Jahrzehnten nicht nachgelassen hat.

67% der Österreicher wollen, dass ihr Land EU-Mitglied bleibt. 25% plädieren für einen Austritt. 8% beziehen überhaupt keine Stellung.

49% denken, dass Österreich „deutlich mehr“ (16%) bzw. „etwas mehr“ Vorteile (33%) durch die Mitgliedschaft in der EU hat. Für 37% überwiegen die Nachteile: „etwas mehr“ (20%) bzw. „deutlich mehr“ (17%).

Als positive Aspekte der Mitgliedschaft werden die gemeinsame Währung/der Wegfall des Geldwechsels (51% Spontannennungen) und der freie Personenverkehr durch offene Grenzen (42%) gewertet. 21% nennen den Bereich „gemeinsamer Wirtschaftsraum/freier Waren- und Dienstleistungsverkehr“, je 13% „Frieden und Sicherheit“ sowie „Gemeinsamkeit/Zusammenarbeit und Integration“.

Aber auch die negativen Assoziationen sollen erwähnt werden. Diese entfallen auf die Bereiche „Bürokratie/Verordnungen/Geldverschwendung/Bevormundung“ (33%) so-

1) Schmidt (2014), 20 Jahre EU-Mitgliedschaft Eine Bilanz der ÖsterreicherInnen, Österreichische Gesellschaft für Europapolitik, www.oegfe.at/cms/uploads/media/Praesentation_111214.pdf (29.5.2015).

wie „Offene Grenzen/freier Personenverkehr/Kriminalität/Zuwanderung/Lohndumping“ (31%).

Trotzdem kann nach 20 Jahren aus wirtschaftlicher Sicht ein Resümee gezogen werden: Die Entscheidung beizutreten war richtig.

Österreich wurde internationaler, der steigende Wettbewerbsdruck aber auch die vielfältigen neuen Exportmöglichkeiten haben unsere Wirtschaft flexibler gemacht, unser Land hat sich geöffnet, allerdings vor dem Hintergrund, dass diese positive Dynamik in den letzten Jahren an Schwung verloren hat.²⁾

Der wichtigste Effekt für die heimische Wirtschaft war der schrankenlose Zugang zum Binnenmarkt.

Das 1972 abgeschlossene Freihandelsabkommen Österreichs mit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und ebenso der Beitritt zum Europäischen Wirtschaftsraum im Jahr 1992 – Inkrafttreten 1994 – waren zwar erste Integrationsstufen, konnten aber bei Weitem nicht die wirtschaftlichen Vorteile eines europäischen Binnenmarktes bringen.

Waren des industriell gewerblichen Sektors waren aufgrund dieser Abkommen bereits zollfrei. Allerdings waren die Grenzformalitäten mit den damit verbundenen nicht planbaren Wartezeiten an den Grenzen zu Italien und Deutschland ein enormer Wettbewerbsnachteil gegenüber EU-Firmen. Innerhalb der EU waren die Grenzkontrollen durch die Einführung des Binnenmarktes am 1.1.1993 abgeschafft worden. Somit konnten Just-in-time-Lieferungen zuverlässiger durchgeführt werden. Um im Wettbewerb bestehen und ihre Kunden im Binnenmarkt schneller bedienen zu können, unterhielten zahlreiche österreichische Firmen Auslieferungslager innerhalb der EU.

Der Cecchini-Report der Europäischen Kommission sprach von Kosten durch die Zollgrenzen, die mit rund 2-5% des Warenwertes veranschlagt werden müssen. Umgerechnet auf die österreichischen Exporte im Jahr 1994 in die Gemeinschaft lagen die durch die Zollkontrollen verursachten Kosten zwischen 500 Mio. und 1 Mrd. Euro pro Jahr.³⁾

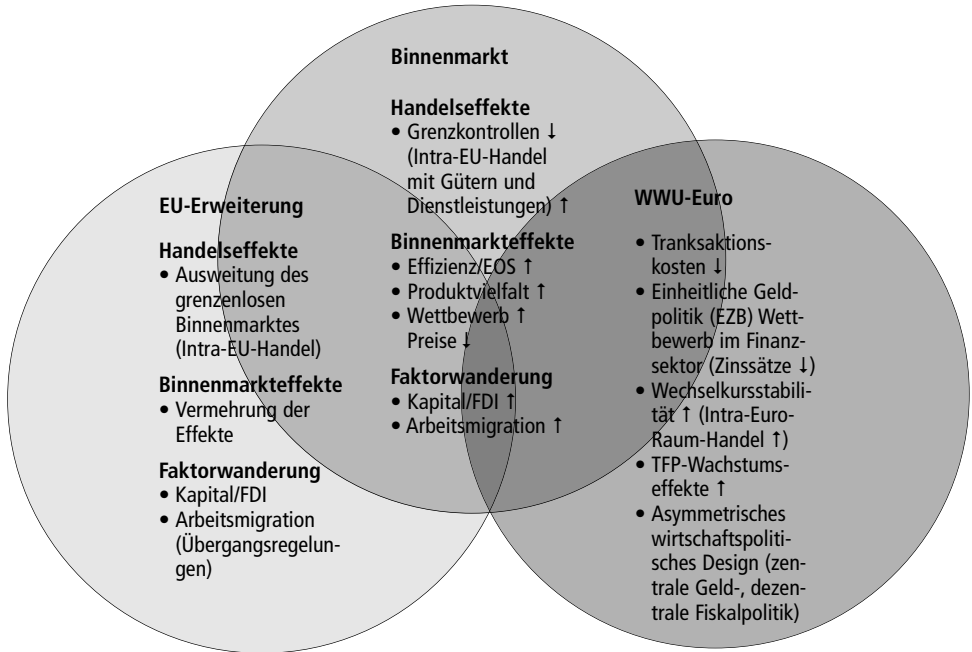
Die Vorteile, die Österreich aus der EU-Mitgliedschaft lukriert hat, zeigen sich in der Periode zwischen 1989 und 2011 mit einem Wachstumsbonus zwischen 0,5 und 1% des BIP gegenüber dem Durchschnitt der EU-15. In einer Studie des österreichischen Wirtschaftsforschungsinstitutes über die Auswirkungen des österreichischen Beitritts zur EU kommt der Studienautor zum Schluss, dass die Ostöffnung, die EU-Mitgliedschaft, die

2) *Gnan/Kronberger*, Editorial: Wirtschaftliche Erholung mit Unsicherheiten – Herausforderungen für den Wirtschaftsstandort Österreich, 2014, in: *Gnan/Kronberger* Schwerpunkt Außenwirtschaft 2013/2014 – Internationale Wettbewerbsfähigkeit Österreichs, facultas, Wien.

3) *Kleedorfer* (2015), Österreich in der EU – 20 Jahre Binnenmarkt, eu top thema, www.wko.at/Content.Node/Interessenvertretung/Europa-und-Internationales/Europa/eutt_20-Jahre-Oe-in-der-EU.pdf (29.5.2015).

Teilnahme an der Wirtschafts- und Währungsunion sowie die EU-Erweiterung Wachstumsimpulse brachten.⁴⁾

Integrationseffekte der österreichischen Europaintegration



Ostöffnung 1989: ➔ neue Absatzmärkte (Exporte und Investitionsmöglichkeiten (FDI))

↑ ... Steigerung, ↓ ... Senkung, TFP ... Gesamte Faktorproduktivität.

Quelle: Breuss (2012).

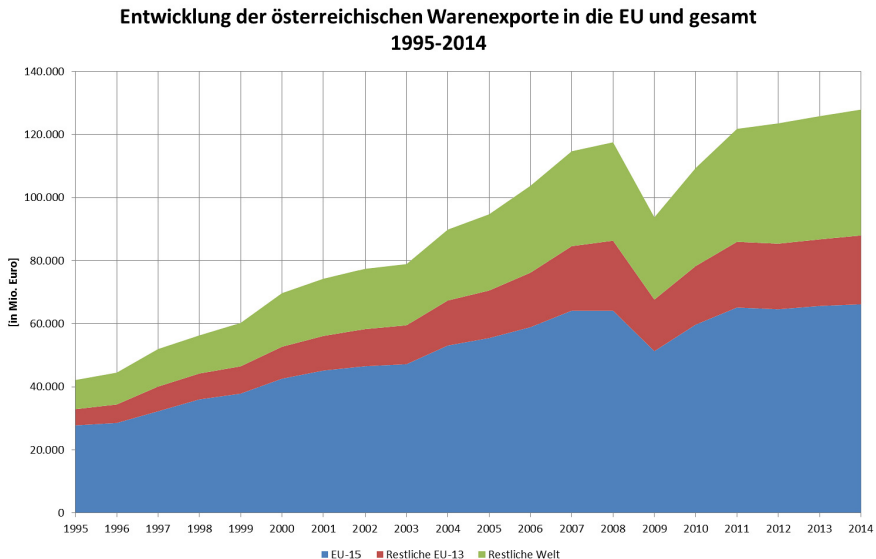
Die Ostöffnung brachte neue Absatzmärkte und Investitionsmöglichkeiten für österreichische Unternehmen. Die Teilnahme am Binnenmarkt brachte einen Wegfall der Grenzkontrollen, eine effizientere Produktion durch erhöhten Wettbewerb und ein Mehr an Investitionen. Effekte, die sich auch schon vom Cechini-Report⁵⁾ vorhergesagt wurden. Die Teilnahme an der Wirtschafts- und Währungsunion kurbelte das Wachstum über

4) Breuss, EU-Mitgliedschaft Österreichs – Eine Evaluierung in Zeiten der Krise, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien, 2012, www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=45578&mime_type=application/pdf (29.5.2015).

5) Vgl. Commission of the European Communities (1988), Europe 1992 – The Overall Challenge, SEC(88) 524 final, Brussels, 13.4.1988, <http://aei.pitt.edu/3813/1/3813.pdf> (29.5.2015).

niedrigere Transaktionskosten, eine einheitliche Geldpolitik und niedrigere Zinsen an. Die EU-Erweiterung brachte letztlich eine Intensivierung des Binnenmarkthandels eben durch eine Ausweitung des Binnenmarkts und der daraus resultierenden positiven Effekte.⁶⁾

Die Entwicklung der österreichischen Außenwirtschaft während der letzten 20 Jahre



Quelle: eigene Darstellung auf Basis FIW-Daten.

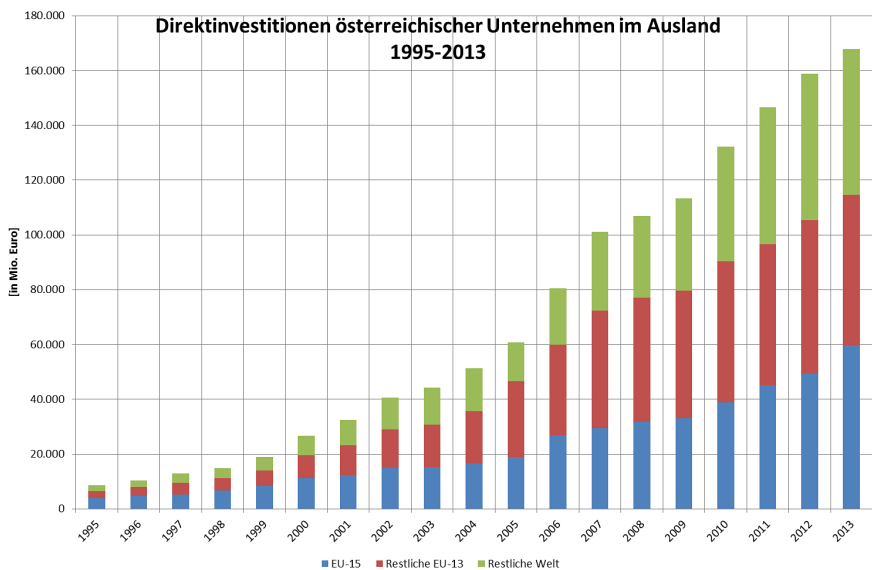
Zwischen 1995 und 2008 entwickelte sich der Warenverkehr aus und nach Österreich äußerst dynamisch mit einer Steigerung von 42 auf 128 Mrd. EUR. Das bedeutet ein jährliches nominelles Wachstum von etwas mehr als 8%. Die Exporte in die EU-15 wuchsen mit etwas über 5% aber nur halb so schnell wie die Exporte in die Erweiterungsländer, die jährliche Steigerungen von 10% zeigten. Die Finanzmarkt-, Wirtschafts- und Staatsschuldenkrise brachte einen tiefen Einschnitt für Österreichs Exporte wie er seit der Weltwirtschaftskrise in den 1930er-Jahren nicht beobachtet werden konnte.⁷⁾ Nach einer raschen Erholung in den beiden Folgejahren scheint sich nun das Export-

6) Vgl. dazu auch *Kronberger/Wörz*, Die österreichische Außenwirtschaft mit den MOEL im Vorfeld der EU-Osterweiterung, *Wirtschaftspolitische Blätter* 1/2004, S. 123-136.

7) Für Erklärungsansätze dieses drastischen Einbruchs vgl. *Kronberger/Hofer*, Österreichische Wirtschaftspolitik – Eine anwendungsorientierte Einführung, facultas, Wien 2012, S. 101f.

wachstum auf einem sehr niedrigen Niveau einzupendeln. Zwischen 2011 und 2014 verzeichneten die Exporte in die EU-15 ein jährliches Wachstum von einem halben Prozent, in die restlichen EU-13 von weniger als 2%, während sich die relativ größte Dynamik bei den Exporten außerhalb des Binnenmarktes abzeichnete – mit einem jährlichen Wachstum von etwas unter 4%.

Die Verflechtung zwischen Österreich und den neuen Mitgliedstaaten fand nicht nur über den Waren- und Dienstleistungshandel sondern auch über die ausländischen Direktinvestitionen statt. Österreichs Unternehmen nutzten die 1990er Jahre, um den im internationalen Vergleich großen Rückstand bei den ausländischen Direktinvestitionen aufzuholen.



Quelle: eigene Darstellung auf Basis FIW-Daten.

Waren Österreichs Unternehmen im Jahr 1995 noch mit nur 9 Mrd. EUR im Ausland investiert, vervielfachte sich der Bestand an Direktinvestitionen im Ausland auf 168 Mrd. EUR im Jahr 2013. Österreichische Unternehmen sind fast zu gleichen Teilen in den EU-15 (55 Mrd. EUR) und den neuen EU-Mitgliedstaaten (53 Mrd. EUR) investiert. Anhand dieser Zahlen zeigt sich, dass die österreichischen Unternehmen eine besonders wichtige Rolle in den neuen EU-Mitgliedsstaaten einnehmen. Österreich konnte von den Regional- und Strukturförderungen indirekt mitprofitieren, die die neuen Mitglieder aus Brüssel erhalten. Für österreichische Unternehmen, die gerade in der Umwelttechnik zu den Technologieführern gehören, ergeben sich dadurch besondere Chancen. Auch auf-

grund der geografischen Nähe besteht ein deutlicher Konkurrenz-Vorsprung gegenüber Unternehmen aus anderen Ländern.

Mit Stand 2012 ist Österreich in Slowenien und Kroatien der bedeutendste ausländische Investor. In Rumänien, Bulgarien, in der Slowakei belegen Österreichs Unternehmen mit ihren Firmenbeteiligungen den 2. Platz. Auch in den übrigen mittel- und osteuropäischen Ländern ist Österreich als Direktinvestor stark vertreten (Tschechische Republik [Platz 3], Ungarn [Platz 4], Polen [Platz 10]).⁸⁾

In diesem Zusammenhang muss man aber auch die ausländischen Direktinvestitionen in Österreich erwähnen. Vor dem EU-Beitritt wurden die berechtigten Erwartungen gehegt, dass die neuen positiven Rahmenbedingungen auch ein verstärktes Engagement ausländischer Investoren nach sich ziehen würden. Diese Erwartungshaltung hat sich bestätigt. Der Bestand an Direktinvestitionen hat sich von 16 Mrd. EUR im Jahr 1995 auf beachtliche 136 Mrd. EUR im Jahr 2013 erhöht. Die größten Investoren stammen aus Deutschland, Italien, den Niederlanden und der Schweiz.

Was hat der Beitritt „sensiblen“ Wirtschaftssektoren gebracht?

Trotz all der positiven Aspekte hat es auch Branchen gegeben, denen der Beitritt 1995 nicht nur Vorteile gebracht hat. Durch branchespezifische Studien der Wirtschaftskammer Österreich wurden die Unternehmen auf die positiven aber auch die negativen Aspekte des Beitritts vorbereitet.

Dieser stellte für die in Österreich klein strukturierte Lebensmittelindustrie eine große Herausforderung dar. Da Agrarwaren und deren Verarbeitungsprodukte weitestgehend aus den Freihandelsabkommen ausgenommen waren, fielen mit dem Beitritt die Schutzmechanismen der Zollgrenzen. Auch waren die Produktionskapazitäten lediglich auf einen geschützten Heimmarkt von rund 8 Millionen möglichen Konsumenten ausgerichtet.

Ab dem 1.1.1995 standen diese Unternehmen durch den EU-Beitritt im vollen Wettbewerb mit den großen EU-Konkurrenten. Vielfach konnten entsprechende Produktionskapazitäten im Vorfeld nicht aufgebaut bzw. die vorhandenen Kostennachteile aufgrund der geringeren Betriebsgrößen nicht wettgemacht werden.

Dennoch konnten die Exporte von Erzeugnissen der Lebensmittelindustrie (Zolltarifkapitel 1 bis 24) seit dem EU-Beitritt Österreichs von 1,8 Mrd. EUR (1995) auf 9,7 Mrd. EUR (2014) gesteigert werden.⁹⁾

8) WKÖ Statistik (2013), Österreichs Investitionen 2012 in Mittel- und Osteuropa, http://wko.at/statistik/wgrafi/2013_47_Direktinvestitionen_Osteuropa_2012.pdf (29.5.2015).

9) Vgl. Kleedorfer, Österreich in der EU – 20 Jahre Binnenmarkt, Eu Top Thema 2015, www.wko.at/Content.Node/Interessenvertretung/Europa-und-Internationales/Europa/eutt_20-Jahre-Oe-in-der-EU.pdf (29.5.2015).

Die Steigerung der Exportquote der österreichischen Lebensmittelindustrie von knapp 17% im Jahr 1995 auf derzeit deutlich über 60% unterstreicht die Ausnahmeleistung dieser Branche.

Die zweite Branche, die ich erwähnen möchte, sind die österreichischen Speditionen bei denen der Wegfall der Zollabwicklung zwangsläufig große Umsatzeinbrüche mit sich brachte. In diesem Bereich waren auch die größten Arbeitsplatzverluste zu verzeichnen, Umschulungs- und Ausbildungsmaßnahmen für die betroffenen Mitarbeiter wurden aus 2 eingerichteten Arbeitsstiftungen finanziert.

Die österreichische Speditionswirtschaft war mehr als alle anderen Wirtschaftszweige mit einem dynamischen und in vielen Phasen alles andere als positiven Strukturwandel konfrontiert. Diesen geänderten Rahmenbedingungen wurde mit einer Nachhaltigkeitsstrategie Rechnung getragen. Der Kompetenzaufbau durch Lagerhaltung für Firmen innerhalb und außerhalb der Europäischen Union sowie der Aufbau Österreichs als Zentrum der logistischen Netze sollten zur langfristigen und nachhaltigen Sicherung des Wirtschafts- und Abfertigungsstandorts Österreich und damit auch dem Schutz hochwertiger Arbeitsplätze dienen.

Wie hat die Wirtschaftskammer Österreich die Unternehmen auf den Beitritt vorbereitet?

Hier sei insbesondere auf die intensive Schulung der WKÖ-Mitglieder auf das Zollrecht der Europäischen Gemeinschaft verwiesen. In jedem Bundesland fanden, organisiert durch die Landeskammern, gezielte Informationsveranstaltungen zu den sich abzeichnenden Änderungen statt. Nicht nur was die Zollverfahren und deren Abläufe betraf, sondern auch die dramatischen Änderungen der Zollsätze bei Produkten, die in Österreich bislang nicht sensibel und daher zollfrei waren. Reis, Orangen, Bananen, Olivenöl werden in Österreich nicht geerntet bzw. hergestellt. In der Europäischen Gemeinschaft waren und sind dies besonders sensible und durch höhere Zölle geschützte Produktgruppen. Hier wurden Unternehmen gezielt informiert und auf die sich drastisch ändernden Rahmenbedingungen hingewiesen. Aber auch die Textilimporteure waren durch Kontingentregelungen mit neuen Herausforderungen konfrontiert und meisterten mithilfe der Beratung der Wirtschaftskammern Österreichs die Umstellung ausgezeichnet.

Unterstützung wurde auch durch das Netz der Außenhandelsstellen der WKÖ (wie sie damals noch hießen) geboten. Neue Lieferkanäle wurden gesucht, Absatzmärkte analysiert, Handelsvertreter für österreichische Hersteller wurden gefunden, um für den Tag des Beitritts gerüstet zu sein.

Die Bedeutung der Zollabwicklung und des Zollrechts in Österreich

Auch wenn wir einen Großteil unseres Außenhandels im großen Binnenmarkt durchführen, stieg durch die zunehmende weltweite wirtschaftliche Verflechtung auch die Anzahl der grenzüberschreitenden Warenbewegungen – und dies trotz laufender Erweiterung der Europäischen Union. Zählte man beispielsweise in Österreich im Jahr 2007 noch 3,7 Mio. Zollanmeldungen, so waren es 2014 bereits fast 4,5 Mio. Schon allein durch diese Zahlen lässt sich die Bedeutung des Zollrechts für außenhandelsorientierte Mitgliedsbetriebe der WKÖ belegen.

Zollanmeldungen					
Jahr	EX	IM	Lager	NCTS	Gesamt
2007	1.308.954	1.349.926	123.061	944.293	3.726.237
2014	1.512.213	1.796.356	119.696	1.038.834	4.467.099

Quelle: Bundesministerium für Finanzen

Die österreichischen Teilnehmer dieser Tagung, die schon vor dem Beitritt mit Zollrecht befasst waren, werden mit Sicherheit zustimmen, dass aus Sicht des Zollrechts die Änderungen durch den Beitritt für Österreich außergewöhnlich groß waren. Der EU-Zollkodex wies einige Lücken auf: So war das österreichische Zollrecht in einigen Bereichen wirtschaftsfreundlicher und unkomplizierter. Als Beispiel sei hier der ausländischen Rückwarenverkehr angeführt. Einem österreichischen Unternehmen wurde bis 31.12.1994 der entrichtete Einfuhrzoll vergütet, wenn die Waren innerhalb von 3 Jahren nach ihrer ordnungsgemäßen Überführung in den freien Verkehr in unverändertem Zustand wieder ausgeführt wurden. Es musste lediglich die Identität der Ware nachgewiesen werden. Diese Maßnahme diente zur Wettbewerbsstärkung des österreichischen Handels und war bereits im Zollgesetz aus dem Jahr 1955 in § 43 zu finden. Obwohl die Wirtschaftskammern auf diesen Umstand laufend aufmerksam machten, mussten sehr viele Firmen, die sich dieses einfachen zollrechtlichen Instrumentes gerne bedienten, die Erfahrung machen, dass der Zollkodex diese Vergütungsmöglichkeit nicht kennt.

Die Wertsteigerungsverzollung bei passiven Veredelungsverkehren, die in Österreich als einzige Maßnahme der Bemessung des Zolls im Rahmen der Einfuhr der Veredelungserzeugnisse angewendet wurde, fand erst einige Zeit nach Österreichs Beitritt als Mehrwertmethode den Weg in den Zollkodex.

Auch die Sammelanmeldung musste Österreich mit dem Beitritt aufgeben. Sie wird im Unionszollkodex als „Selfassessment“ den Wirtschaftsbeteiligten die Möglichkeiten bieten, die das österreichische Zollrecht vor dem Beitritt bot.

Die letzten beiden Jahrzehnte haben in der Zollwelt tiefgreifende Veränderungen bewirkt. Ich möchte hier nur die elektronische Zollanmeldung erwähnen. E-zoll in Öster-

reich und ATLAS in Deutschland stellen für unsere Außenhandelsunternehmen eine wesentliche Beschleunigung des Abfertigungsprozesses dar. Der Unionszollkodex hat das papierlose Arbeitsumfeld für Zoll und Wirtschaft zum Ziel. Die Geschäftsabläufe sollen erleichtert und ein angemessenes Niveau bei den Kontrollen gewährleistet werden.

In Österreich ist die gute Zusammenarbeit zwischen Zoll und Wirtschaft die Voraussetzung für eine erfolgreiche Außenhandelstätigkeit. Ich darf mich dafür bei der Zolldirektorin und Gruppenleiterin des Bundesministeriums für Finanzen, Frau Dr. Vogl-Lang, sehr herzlich bedanken. Ich bin mir sicher, dass auch die Umsetzung der Bestimmungen des Unionszollkodex im nächsten Jahr mit ihrer Hilfe erfolgreich sein wird. Mein Dank gilt auch all jenen, die bei der Organisation der Veranstaltung mitgewirkt haben.¹⁰⁾

10) Für die Unterstützung beim Verfassen dieses Beitrags bedankt sich der Autor bei Herbert Herzig und Christoph Schmid.

20 Jahre EU-Beitritt aus Sicht der österreichischen Zollverwaltung

Dr. Bettina Vogl-Lang und Michael Praschak
Bundesministerium für Finanzen, Wien

Beginnen wir mit dem Jahr 1983; in Österreich gab es eine relativ große Zollverwaltung mit einem zivilen Bereich und der uniformierten Zollwache, einem nationalen Tarifsyst^{em} und eine auf Kaiserin Maria Theresia zurückgehenden Legistik. Die damalige Ostgrenze war ein – sagen wir – „ruhiger“ Bereich mit kaum wirtschaftlicher Infrastruktur. Die dortigen Aktivitäten bestanden vor allem in der Schmuggelbekämpfung.

Dafür gab es intensiven Warenaustausch mit den unmittelbaren Nachbarländern aus der damaligen EG, insbesondere Deutschland und Italien sowie den EFTA-Partnern Schweiz und Liechtenstein. Aus diesem Grund hatten die Freihandelsabkommen in diese Richtung eine große Bedeutung sowie die regelmäßigen Tarifverhandlungen gemeinsam mit dem zuständigen Wirtschaftsressort im Rahmen der WTO und deren Meistbegünstigungsklausel.

Es gab eine auf Großrechner basierende Abgabenberechnung mit händischer Dateneingabe durch mehrere Eingabekräfte und eine elektrische Schreibmaschine war purer Luxus. Erlässe wurden noch mit Wachsmatrizen abgezogen und individuelle Datenverarbeitung wurde mit großer Skepsis beobachtet.

Zu diesem Zeitpunkt begannen die Arbeiten an der Einführung des Harmonisierten Systems in der Weltzollorganisation und hierfür waren ganz andere Computer, Infrastruktur und Programme erforderlich. Probleme wie, dass die Computer zu groß für die damaligen Aufzüge waren oder die Arbeiter sich weigerten diese über die im damaligen Finanzministerium vorhandenen Böden aus Glaskacheln zu tragen, konnten erst durch Zuziehung von Statikern und einem zerlegten Transport über Wendeltreppen gelöst werden.

Dennoch war dies der Beginn einer modernen österreichischen Zollverwaltung. 1988 erfolgte dann die Einführung des HS und kurz danach wurden die ersten PCs für ausgesuchte Mitarbeiter im BMF aufgestellt.

Im Jahre 1991 wurden die Pläne für einen Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft immer konkreter. Das grundsätzliche Problem war, dass bis zur Volksabstimmung über den Beitritt im Juni 1994 nur inoffiziell an den Vorbereitungen gearbeitet werden konnte. Erst als dieses Referendum mit 66,6 Prozent der Stimmen ein positives Ergebnis erbrachte, konnten somit nur ein halbes Jahr vor dem tatsächlichen Beitritt die Arbeiten voll aufgenommen werden.

Die Zollverwaltung war naturgemäß eine der am stärksten betroffenen Verwaltungsbereiche, nicht nur inhaltlich, sondern auch personell. Für Österreichs Vorbereitung gab es keine heutigen Twinning Projekte oder technische Unterstützung, das meiste musste selbstständig erarbeitet werden. In vielen Bereichen bekamen wir Unterstützung von den deutschen Kollegen, aber auch Studienbesuche in den skandinavischen Ländern vermittelten uns einen relativ guten Überblick, was da eigentlich auf uns zukommt. Dennoch war es für den vorhandenen Zeitrahmen ein eigentlich zu großes Pensum.

Mit dem Beitritt am 1.1.1995 änderte sich die Welt für den Zoll in Österreich schlagartig. War man bisher eine reine Abgabenverwaltung trat nach dem Beitritt zur EU ein massiver Wandel zu einer vielfältigen Serviceverwaltung ein. Sprach man vorher von Parteien, waren es nunmehr Kunden, Informationen wurden auch der Wirtschaft als „Partner“ zur Verfügung gestellt und Schulungen für bürgernahes Verhalten durchgeführt, ein Paradigmenwechsel der nicht allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern leicht fiel.

Ein großes Problem stellte auch die Umstellung der IT-Systeme dar, die vor dem Beitritt natürlich nur auf nationale Bedürfnisse abgestimmt waren. So wurde u.a. schweren Herzens die Entscheidung getroffen, die IT-Umgebung völlig neu zu gestalten, weil die Adaptierung der bestehenden Hard- und Software auf die neuen Gegebenheiten zu aufwendig gewesen wäre und die Übernahme von Systemen anderer Länder nicht den österreichischen Anforderungen entsprochen hätte. Weiters waren damals nur die 9 Hauptzollämter an das IT-Netzwerk angeschlossen und es gab kaum PCs bei den Zollstellen.

Bei den damaligen Hauptzollämtern wurden Auskunftstellen mit motivierten und gut vorbereiteten Mitarbeitern eingerichtet – die sog. Zolldokumentationsstellen – die rund um die Uhr die ganze Woche sowohl Zöllnern als auch Wirtschaftsbeteiligten Auskunft über richtige Zollsätze und die neue Zolllegistik gaben. Erschwerend kam nämlich zum österreichischen EU-Beitritt hinzu, dass am 23.12.1994 die GATT-Uruguay-Runde beschlossen wurde und dadurch die eben aus der Druckerei gelieferten neuen Zolltarife falsche Zollsätze beinhalteten. Zur Unterstützung der Zolldokumentationsstellen wurde damals in kürzester Zeit eine Abfragemöglichkeit auf die Taric-Daten entwickelt.

Weiters hatte die Abgabenberechnung händisch durch die Zollbeamten zu erfolgen, eine durchaus kritische und nicht von allen begrüßte Entscheidung, die eine enorme Herausforderung für alle war. Letztendlich war es aber richtig und führte dazu, dass der österreichischen Wirtschaft in den darauffolgenden Jahren mit ZEUS eines der europaweit besten Systeme zur Verfügung gestellt werden konnte, dass später zum heutigen e-zoll-System weiterentwickelt wurde. In den Jahren 1995 und 1996 wurde die damals sagenhafte Summe von 103 Mio. Schilling (ca. 8 Mio. EUR) sowohl in Infrastruktur, Arbeitsplatzcomputer als auch Ausbildung investiert. Vor allem die Notwendigkeit der ordnungsgemäßen Einhebung der EU-Eigenmittel und der richtigen Abgabeneinhebung bewegten den damaligen Finanzminister die erforderlichen Mittel bereitzustellen.

Ein weiteres Problem war, wie man alle involvierten Stakeholder mit den notwendigen Informationen versorgen kann. Schulungen im Schneeballsystem, Vorträge für die Wirtschaft und die Zollauskunftsstellen konnten die größten Schwierigkeiten abfedern.

Basierend auf den dabei gewonnenen Erfahrungen wurde einerseits die elektronische Zolldokumentation, welche alle rechtlichen Grundlagen sowie Arbeitsrichtlinien beinhaltete, entwickelt und andererseits die Idee der Schaffung einer zentralen Zollauskunftsstelle geboren. Die damalige Zolldokumentation umfasste 18 Bände und insgesamt 5.000 Seiten und war sowohl gedruckt als auch elektronisch für alle Mitarbeiter und für die Wirtschaft verfügbar.

Naturgemäß führte der Wegfall eines großen Teils der damaligen Außengrenze zu Deutschland und Italien auch zu einer Reduzierung der Zollstellen sowie des Personals. Sozialpläne wurden erstellt und ein erster Teil von Mitarbeitern wanderte in den Bereich der Gendarmerie und Steuer ab. Generell muss aber festgestellt werden, dass der Arbeitsaufwand, der auch nach dem Beitritt Österreichs zur EU durch die Zollverwaltung zu leisten war ein wenig unterschätzt wurde, ebenso wie der Aufschwung des Handels mit den anderen mittel- und osteuropäischen Ländern.

Einige Zahlen dazu:

- Die Zollabfertigungen reduzierten sich mit Beitritt um insgesamt 62%.
- Ca. 30 % des Personals wurde eingespart (1.830 Mitarbeiter).
- Der neue Mitarbeiterstand betrug ungefähr 4.600 Mitarbeiter, davon 2.400 uniformierte Zollwachebeamte.
- Insgesamt 101 Dienststellen von vormals 251 wurden geschlossen.

Teilweise wurde der Wegfall von Abfertigungen durch die Übernahme von neuen Aufgaben vor allem auf dem Verbrauchsteuersektor sowie neuer Zollbereiche wie die Ausfuhrerstattung oder Kontingentverwaltung aber wieder wettgemacht. Eine weitere wesentliche Maßnahme war die Konzentration aller konzeptiven Tätigkeiten bei den Zollämtern, was vor allem zu einer Qualitätssteigerung bei den Erledigungen basierend auf dem neuen Zollrecht führen sollte.

Ein Motto war auch nicht die „Leute zur Arbeit“ sondern die „Arbeit zu den Leuten“ zu bringen. Dies wurde durch das Konzept der Schaffung von Kompetenzzentren umgesetzt und ermöglichte auch die Berücksichtigung sozialer Komponenten bei der notwendigen Reorganisation.

Erwähnenswert sind dabei die Ämter Salzburg-Walserberg für Ausfuhrerstattungen, Suben für Zollkontingente, Arnoldstein für die TARIC-Verwaltung und Innsbruck für Verbrauchsteuern. Durch diese Maßnahmen konnte der Druck Leute in komplett andere Regionen zu versetzen abgefedert werden und dies stellte außerdem einen enormen Motivationsfaktor für die betroffenen Mitarbeiter dar.

Im Bereich der Zollwache wechselten bis zum Jahr 1997 mehr als 1.000 Mitarbeiter zur Bundesgendarmerie und wurden dort vor allem zur Überwachung der Ostgrenzen eingesetzt. Trotz dieses Personalzuwachses mussten zur Unterstützung der Grenzgendarmerie in den Folgejahren aufgrund der neuen Situation an den Außengrenzen das Bundesheer für einen Assistenzeinsatz zur Grenzüberwachung herangezogen werden.

Im Zollbereich wurden Sondereinsatzgruppen zur risikoorientierten Warenkontrolle sowie mobile Überwachungsgruppen für den rollenden Verkehr eingeführt. Man muss sich vorstellen, dass im Jahr 1989 vor dem Umbruch in unseren Nachbarstaaten 3,3 Mio. Lkw die Aussengrenzen passierten; 1996 waren es aber schon 11,1 Mio.

Nicht nur der organisatorische Bereich, sondern auch die neue umfangreichere Legistik stellte eine spezielle Herausforderung nach dem EU-Beitritt dar.

Wir hatten zwar – ähnlich wie die späteren und aktuellen Beitrittskandidaten – in Österreich einen Teil des EU-Rechts schon einige Jahre vor dem tatsächlichen Beitritt, sei es durch Abkommen oder autonom im damaligen österreichischen Zollrechtsgesetz übernommen, dennoch übertraf dann das tatsächliche Ausmaß alle Erwartungen. Größte Herausforderung stellte dabei dar, das Wesentliche vom konkret für Österreich und unsere Rahmenbedingungen nicht ganz so Wesentlichen herauszufiltern sowie die national noch zu ergänzenden bzw. erforderlichen Regelungen einzufügen.

In weiterer Folge kam es dann 2004 zum EU-Beitritt unserer östlichen Nachbarn und einem weiteren Wegfall von Aussengrenzen, was letztendlich auch zu Auflösung der uniformierten Zollwache und einer weiteren massiven Reduzierung des Personalstandes führte. Heute existieren am Landweg nur mehr Außengrenzen zur Schweiz und zu Liechtenstein mit einer Reihe von neuen Problemen wie zum Beispiel dem enormen Anstieg an Umsatzsteuerrückvergütungen ausgelöst durch den massiven Anstieg des Schweizer Franken.

Der Druck auf die Zollverwaltung zu neuerlichen Reformen nach der Osterweiterung und durch die Einführung neuer Arbeitsmethoden im Rahmen der EU war hoch und eine Reihe von weiteren Maßnahmen wurde notwendig.

Einerseits brachte uns diese Erweiterungsrunde der EU in Österreich den Vorteil, dass wir endlich die arbeitsintensive und betrugsanfällige direkte EU-Außengrenze von insgesamt 7 auf 2 Länder sowie die internationalen Flughäfen reduzieren konnten. Insbesondere das Ende der zahlreichen Transitverfahren haben wir sicherlich nicht bedauert.

Dennoch, wir mussten die Zielrichtung und Strategie der österreichischen Zollverwaltung neu ausrichten – von der Massen- vermehrt zur Qualitätsarbeit sowie stärkere Konzentration auf die Bedürfnisse der eigenen Wirtschaft bzw. einen Beitrag zur Stärkung des eigenen Wirtschaftsstandortes legen.

In legistischer Hinsicht wurde daher der ohnehin erfolgende Wegfall der Einfuhrumsatzsteuer-Einnahmen aus den Beitrittsländern genutzt, um das diesbezügliche österreichische System umzustellen. Gleichzeitig konnte so die Kommunikation zwischen den

bei der Administration der Mehrwertsteuer involvierten Zoll- und Steuerbehörden gestärkt werden.

Zwangsläufig musste aber durch den Wegfall des Massengeschäftes der EU-Außengrenzen Abfertigungen eine weitere Personalreduktion vorgenommen werden.

Dies erfolgte insbesondere durch die Auflösung der Zollwache und der Verschiebung großer Teile des dortigen Personals in das Innenministerium zunächst zur Grenzpolizei, in späterer Folge nach dem Schengen-Beitritt Österreichs in die allgemeine Polizeitätigkeit.

Die Zusammenlegung mit der Steuerverwaltung als nächster Reformschritt brachte letztendlich eine Nutzung von Synergien vor allem in den Bereichen der Organisation sowie der Betrugsbekämpfung. Die ehemaligen 7 Finanzlandesdirektionen als Mittelbau wurden aufgelöst und anstatt dessen ein bundesweiter Fachbereich zur Unterstützung der Ämter und fachlichen Qualitätssicherung sowie als wesentliches Bindeglied zwischen der Brüssel betreuenden Zentralstelle und der Praxis eingeführt.

Eine Integration der Fachabteilungen und der Zollämter in den Steuerbereich ist aber wegen der doch sehr unterschiedlichen Prozesse und Schwerpunkte nicht erfolgt.

Der heutige Personalstand beträgt ca. 1.500 Mitarbeiter, die sich primär auf 9 Wirtschaftsräume verteilen und pro Jahr über 4 Mio. Abfertigungen durchführen, wovon 99% in elektronischer Form erfolgen. Eine hohe Anzahl, wenn man bedenkt, dass Österreich außer zur Schweiz und Liechtenstein keine EU-Aussengrenze im Landverkehr mehr besitzt.

Heute zählt die österreichische Zollverwaltung zu einer der Weltbesten, was das Ranking der Weltbank in vielen Studien eindeutig belegt und sicherlich einen wesentlichen Aspekt unserer Mitgliedschaft in der EU darstellt.

Österreich spielte in den letzten 10 Jahren eine wesentliche Rolle bei der Vorbereitung diverser Staaten zum EU-Beitritt. Im Rahmen von sog. Twinning-Projekten wurden z.B. Rumänien, Bulgarien, Polen oder Kroatien intensiv geschult, aber auch bereits mögliche zukünftige Mitgliedstaaten am Balkan und im Osten Europas. Dabei wurden die Mitarbeiter der österreichischen Zollverwaltung stets als hervorragende und kompetente Partner gelobt.

Als kleines Land sind wir aber aufgrund ständig wachsender Anforderungen bei sinkenden Ressourcen immer mehr auf Kooperationen angewiesen und sind gezwungen, uns immer mehr auf die Kernaufgaben einer Zollverwaltung zu konzentrieren. Die Einführung des neuen Unionszollkodex bei geringer werdenden Ressourcen stellt in den nächsten Jahren die größte Herausforderung dar.

Die weitere Zukunft ist aufgrund der Probleme mit der Krise der Finanzmärkte, einem langjährigen Aufnahmestopp und der damit einhergehenden Überalterung sowie aufgrund fehlender Investitionen in IT-Modernisierung leider im Augenblick nicht absehbar. Dennoch, so sind wir überzeugt, wird auch in den nächsten Jahren die österreichische Zollverwaltung ein verlässlicher Partner sowohl für die Wirtschaft als auch auf EU-Ebene sein.

Unionszollkodex: Übergangsregelungen und Durchführungsvorschriften

Philip Kermode

Direktor bei der Europäischen Kommission, GD TAXUD

Background

The Union Customs Code (UCC) comes into effect on 1 May 2016 providing for a modernisation of customs law and procedures and in particular setting the foundation for the systematic digitalisation of customs throughout the EU.

The code sets out the main principles and needs to be implemented in detail through delegated and implementing acts and their annexes. The Commission is committed to ensuring that these acts are available in sufficient time for all national administrations and businesses to adapt themselves to the new rules. The draft acts have been under discussion with Member States and business representatives for a year and are in the last phase of finalisation. They will need to be supplemented by a further "transitional" delegated act before the end of 2015.

Delegated acts

The new Treaty introduces a distinction between legislative acts and non-legislative ones. Article 290 allows Parliament and the Council to delegate to the Commission the power to adopt "non-legislative acts of general application to supplement or amend certain non-essential elements of a legislative act". Non-legislative acts adopted by the Commission in this way are called "delegated acts".

Only "non-essential" parts of a legislative act may be supplemented or amended by the Commission. The "essential" parts cannot be delegated.

Power may be delegated solely by means of a legislative act. Within a legislative act, Parliament or the Council may empower the Commission to adopt delegated acts and determine the forms of control. In each legislative act, Parliament and the Council must define "expressly and meticulously" the objectives, content, scope and duration of the delegation of power.

Implementing acts

The Lisbon Treaty introduces another new concept which is related to the delegated acts. This is the implementing act.

The "delegated act" is defined in terms of its scope and consequences – as a general measure that supplements or amends non-essential elements – whereas the "imple-

menting act” is determined by its rationale – the need for uniform conditions for implementation.

In the system introduced by Article 291 TFEU (implementing acts) the Commission does not exercise any “quasi-legislative” power; its power is purely executive.

Primary responsibility for implementing EU law lies with the Member States, but because it is necessary to have uniform implementing conditions, the Commission must exercise its executive power.

Next Steps

The Commission acts shall be completed taking into account the result of the inter-service consultation and the last fine-tuning exercises within TAXUD.

As the next step of the process the provisions and their annexes will be translated to 24 official languages of the European Union before adoption by the College. The delegated act will then be examined by the Parliament and the Council respectively to see if they object. In the case of the Implementing act, it will be submitted to the Customs Code Committee.

After a successful adoption, a positive vote and not having the objection of the EP or the Council, the acts will be published and they enter into force.

The application of the provisions will be realised on a phased implementation basis by the end of 2020.

In order to have the complete picture of the situation, the MASP, the UCC IT work programme and the IT transitional delegated act should be taken into account.

Changes to the Current Rules

- New criterion for AEO, professional competence which applied already through guidelines but which is now spelled out in the Code itself. Also explicit reference to mutual recognition, which does not need any change to implementation practice (agreements on MRA applied already since 2009).
- Guarantees: marginal modification in UCC, rather harmonisation. What is new is the possibility (no obligation, national guarantees continue to be possible and will be applied in majority of cases) for Union-wide guarantees for all procedures. This requires an IT system, which will apply only as of October 2020, will be covered by Transitional delegated acts and thus therefore provide for a long transition from current rules to UCC. For Union-wide guarantee monitoring the IT system is needed, therefore this part of the monitoring (other than national) is covered by IT transition. The rules for the reduction of guarantees have been streamlined while not being changed.

- Risk Management, rules are better defined but only change is the possibility (no obligation) for multiple filing. The latter will only apply once the IT system will have been developed and deployed, which will not be before 2020.
- Data requirements for advance information (ENS, entry summary declaration) have been complemented by additional data. These new data requirements can only apply once the relevant IT systems like NCTS, ECS, ICS have been amended, which will happen as from 2018/2019. Preparation catered for in IT transition.
- As regards ENS, previous waivers for rail and post have been removed (for post only the waiver for letters remains). However, for both, only when systems will be set up, will the ENS obligations apply (for rail, this will happen through a connection to NCTS, which will take 2-3 years; for post, through automation of CN 23 and relevant national systems, which will not happen before 2020, at the earliest). Preparation catered for through IT transition.
- Temporary Storage: what is new is the possibility for moving goods between storage facilities, outside transit. The storage period is extended from 20/45 days to 90 days.
- Entry into the Declarant's Records, replaces the current local clearance and contains no new criteria as reference to AEO criteria.
- New simplification – Centralised Clearance, replaces current SASP (single authorisation for simplified procedures). Covered by the IT transition as UCC in recital 18 refers to SASP being used until system available. Project group involving MS and trade will elaborate details of final CC.
- New simplification – Self Assessment: delegation of customs formalities and controls to trade, in limited cases and if highest levels of compliance.
- BTI change is limitation of validity to three years and obligation to use the BTI also for trader, not only customs. Existing BTIs maintain validity until end.
- Surveillance: as the data need to be covered by the Union SURV system, application as from deployment. Preparation covered through long IT transition (2019).
- Origin: No change re preferential rules of origin (as changes from 2012 were maintained). Re non-pref rules of origin, list rules have been created that aim at providing more objective criteria and clear rules.
- Customs status: no change, what is new is the use of electronic proof, hence preparation catered for in the IT transition.
- Transit: no changes other than streamlining and harmonisation.
- Changes as regards special procedures (SPE):
- They are grouped together in four special procedures, namely transit, storage, special use and processing. This is done to simplify, harmonise and streamline rules and also to give more simplifications and facilitation to trade with a view to generate economic growth and jobs.

- The customs warehouse concept has been simplified as the five types disappear and what remains is the differentiation between public and private customs warehouse.
- Also free-zones have been streamlined. In practice no specific preparation needed.
- Processing under customs controls is merged with Inward Processing. Also the drawback system has been abandoned as the intention of re-export is not any longer necessary. In practice, only inward and outward processing remain.
- Examples for changes that aim at granting more simplifications are that the use of equivalent goods is also allowed for outward processing and customs warehouses; accounting segregation is possible (i.e. Storing Union and non-Union goods in same place); economic conditions always examined at Union level. End use is a special procedure, which facilitates the transfer of rights and obligations to another authorisation holder.

State of Play of the Transitional Delegated Act on IT Measures (TDA)

Katalin Skrámm
ehem. Europäische Kommission

Background

The Union Customs Code comes into effect on 1 May 2016 providing for a modernisation of customs law and procedures and in particular setting the foundation for the systematic digitalisation of customs throughout the EU.

However, when the UCC was developed, it became clear that all relevant IT systems could not be deployed in time for the date of entry into application of the UCC per 1 May 2016. Article 278 UCC provides therefore for a legal basis for the adoption of a delegated act (the Transitional Delegated Act, TDA) in addition to the acts to be adopted in Summer 2015 to lay down rules for the use of means for the exchange and storage of information, other than electronic data-processing techniques, on a transitional basis, and where the IT systems which are necessary for the application of the provisions of the Code are not yet operational.

The transitional delegated act will lay down provisions that will provide temporary solutions for the application of the UCC in the absence of the final Union or national systems. Therefore, it has to follow the same timelines as foreseen in the UCC Work Programme and MASP. Transitional measures will apply only until the relevant final information system is available. The scope and content of the delegated act will not impact on the date of application of the UCC as of 1 May 2016.

In December 2014 Commission has developed an approach on how the transitional delegated act will be developed and which UCC provisions will be concerned by transitional measures. Approach was based on conclusions of the discussions held at technical level on 3 October and 25 November 2014 (ECCG/CCEG) which have allowed launching joint reflections with Member States at technical level, with a view to finding pragmatic and efficient solutions.

A number of principles have been identified for the development of the transitional delegated act. The most important principle is that investing new paper-based or interim electronic procedures needs to be avoided. However, this should not and cannot mean that current procedures will apply to 100% as they apply today, given that we have to make them compatible with the only available legal basis after 1 May 2016, which is the UCC.

State of Play

Discussions and deliberations should lead to a stable text either, just prior or just after the summer holidays of 2015. Reaching agreement by September 2015, should allow for the adoption of the transitional delegated act at the end of 2015. This should lead to the minimum of time required by Member States to prepare for the implementation of the Transitional measures as of 1 May 2016.

This is a tight schedule but if respected, it will allow for proper UCC implementation from May 2016, including through transitional measures where this is needed.

Next Steps

The Commission will do its utmost to cooperate with and support Member States at technical level to find workable solutions and to avoid additional burden on administrations and trade stakeholders. The date for implementation of the UCC is set by the UCC, i.e. the objective has to be implemented as of 1 May 2016. The transition does not change anything to this date but allows using other means than the final IT systems for exchange and storage of information until the final IT system is in place.

The deadlines foreseen in the UCC Work Programme have to be respected as any delay as regards one system would have a snowball effect on all other systems as most systems are inter-dependent. However, it is expected that some will highlight difficulties with meeting deadlines as foreseen in the UCC Work Programme, which will have repercussions on the transitional delegated act.

UZK und besondere Verfahren

Prof. Dr. jur. Peter Witte

Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

I. Einleitung

Ab dem 1.5.2016 werden die sog. besonderen Verfahren die Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung und die Nichterhebungsverfahren gemäß Art. 84 Zollkodex (ZK) ablösen.

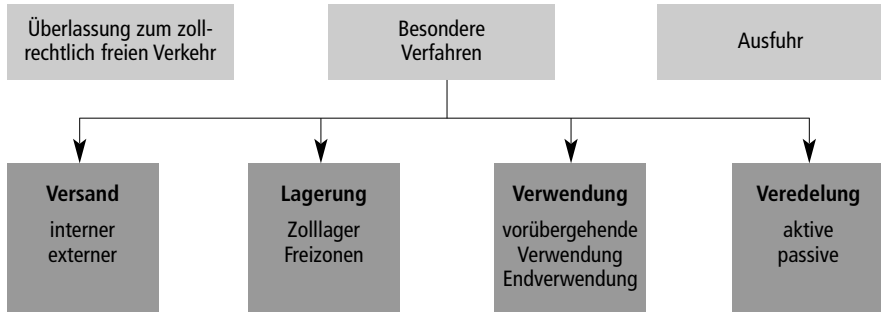
Da einige der heutigen Möglichkeiten ersatzlos wegfallen, bedarf es vorbehaltlich noch zu schaffender und erst Anfang 2016 erwarteter Übergangsvorschriften im Einzelfall der rechtzeitigen Umstellung. Zudem können alsdann die neuen, wirtschaftsfreundlichen Möglichkeiten genutzt werden. Da bislang auch noch die delegierten Rechtsakte (DA) und Durchführungsrechtsakte (IA) fehlen, wird zunächst nur ein Überblick gegeben werden. Durch die Modernisierung des Zollrechts sollen die bisherigen Zollverfahren reformiert und vereinfacht werden.

Außer den vorstehenden Begriffen fallen auch weitere vertraute Bezeichnungen weg. Es wird zukünftig keine sog. zollrechtlichen Bestimmungen gemäß Art. 4 Nr. 15 ZK mehr geben. Neben den Zollverfahren kennt der Unionszollkodex (UZK) jedoch noch die Wiederausfuhr, die Zerstörung (einschließlich der Vernichtung) sowie, anders als der Zollkodex, EU-weit die Aufgabe von Waren zugunsten der Staatskasse. Das Verbringen von Waren in eine Freizone ist teilweise in den 3 Zollverfahren aufgegangen, insbesondere in dem neuen Zollverfahren „besondere Verfahren“.

II. Zollverfahren im Überblick

Im Unionszollkodex sind gemäß Art. 5 Nr. 12 UZK nur noch 3 Zollverfahren genannt:

- Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr
- Besondere Verfahren
- Ausfuhr



1. Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr

Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 79 ZK wird künftig in Art. 201 UZK richtigerweise „Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr“ genannt. Denn kennzeichnet ist nicht der mit Abgabe der Zollanmeldung beginnende Überführungsprozess. Ihn gibt es bei allen Zollverfahren. Entscheidend ist allein der Statuswechsel von der Nicht-Unionsware zur Unionsware. Das wiederum geschieht mittels Überlassung.

Inhaltlich wird sich praktisch nichts ändern. Allein der zollrechtlich freie Verkehr zur besonderen Verwendung gemäß Art. 82 ZK ist nicht mehr als Unterfall des freien Verkehrs aufgelistet, sondern in Art. 210 UZK als „Endverwendung“ (engl. end-use) gemäß Art. 254 UZK eine Unterart der besonderen Verfahren geworden und bei der Verwendung angeordnet (siehe auch Punkt VI.3.).

Zudem sind die heutigen Vorzugsbehandlungen in Art. 184 ff. ZK neu angeordnet. So lautet Titel VI vollständig: „Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und Befreiung von den Einfuhrabgaben.“

2. Ausfuhr

Die Befreiung von den Ausfuhrabgaben ist in Kapitel 6 von Titel VIII geregelt. Er lautet „Verbringung von Waren aus dem Zollgebiet der Union“. In diesem Titel ist auch die Ausfuhr, das dritte Zollverfahren, geregelt. Inhaltlich sind die Dinge weitgehend wie im ZK geregelt.

3. Besondere Verfahren im Überblick

Die Verwendung des Plurals für das zweite Zollverfahren zeigt, dass es eigentlich mehr als 3 Zollverfahren gibt. Zwischen Im- und Export hat der Gesetzgeber in Titel VII quasi die übrigen Möglichkeiten angesiedelt. Dabei zeigt ein Blick in Art. 210 UZK, dass es 4 Arten mit jeweils 2 Unterarten besonderer Verfahren gibt.

„Artikel 210 UZK

Geltungsbereich

Waren können in die folgenden Arten besonderer Verfahren übergeführt werden:

- a) Versand – umfasst den externen und den internen Versand,*
- b) Lagerung – umfasst das Zolllager und Freizonen,*
- c) Verwendung – umfasst die vorübergehende Verwendung und die Endverwendung,*
- d) Veredelung – umfasst die aktive und die passive Veredelung.“*

In den nachfolgenden Artikeln wird dann vielfach auf die einzelnen Arten oder Unterarten Bezug genommen. Damit wird es künftig im Sprachgebrauch quasi 8 besondere Verfahren geben.

III. Allgemeine Vorschriften

Zunächst werden in Titel VII die allgemeinen Vorschriften dargestellt, die für alle Arten besonderer Verfahren oder zumindest einen Teil von ihnen gelten. Das entspricht der Systematik des UZK und vermeidet Wiederholungen. Themen sind

- Bewilligungen,
- Aufzeichnungen,
- Erledigung und Beendigung,
- Übertragung von Rechten und Pflichten,
- Beförderung von Waren,
- Übliche Behandlungen sowie
- Ersatzwaren.

Praktisch zu jedem dieser Themenbereiche sind Ermächtigungsgrundlagen für DA der Kommission oder IA vorgesehen.

Um die Übersichtlichkeit der Darstellung zu erhöhen sollen die vorstehenden Punkte bei den einzelnen Arten der besonderen Verfahren behandelt werden.

Vor die Klammer gezogen ist in Titel V auch die Überführung von Waren in ein Zollverfahren, sowie die Überprüfung und Überlassung. Auch die Sicherheitsleistung ist in Titel III besonders geregelt.

IV. Versand

Das heutige Versandverfahren bleibt aufgrund seiner Bindung an internationales Recht praktisch unverändert.

1. Allgemeines

Sprachlich wird in Art. 226 ff. UZK weiterhin zwischen dem externen Versand für zu meist Nichtunionswaren und dem internen Versand für Unionswaren unterschieden. Die Texte wurden vor allem redaktionell angepasst und gestrafft. Es gibt begrifflich keinen sog. Hauptverpflichteten mehr. Wie bei allen Zollverfahren heißt die Person gemäß Art. 5 Nr. 35 UZK künftig Inhaber des Verfahrens.

Nationale Versandverfahren zwecks Vereinfachungen fallen weg.

Die Allgemeinen Vorschriften nach Art. 211-225 UZK sind beim Versand fast vollständig nicht anwendbar. Das schließt nicht aus, dass bestimmte Vereinfachungen im Verfahren, etwa der zugelassene Versender oder zugelassene Empfänger, einer Bewilligung bedürfen. Der Versand als solches ist aber nicht bewilligungsbedürftig und weiterhin ein strenger Nämlichkeitsverkehr.

Allein Art. 215 UZK findet Anwendung, allerdings auch mit abweichenden Regelungen zu den anderen Arten von besonderen Verfahren. Gemäß Art. 215 Abs. 3 UZK wird weiter zwischen Beendigung und Erledigung des Versands unterschieden.

2. Sonstige Beförderungsmöglichkeiten

Die Beförderung von Waren muss auch künftig nicht zwingend im Versand erfolgen. Wie heute kann bei entsprechender Bewilligung gemäß Art. 219 UZK in anderen Arten des besonderen Verfahrens befördert werden.

Zusätzlich steht dem Bewilligungsinhaber eines Verwahrungslagers gemäß Art. 148 Abs. 5 UZK die Möglichkeit offen, Waren innerhalb der vorübergehenden Verwahrung zu befördern.

In beiden Fällen sind die Waren nicht vorab zum Versand zu überlassen. Der Wirtschaftsbeteiligte hat folglich ein Wahlrecht.

V. Lagerung

Zur Lagerung gehören das Zolllager gemäß Art. 240 UZK und die Freizonen gemäß Art. 243 UZK. Die vorübergehende Verwahrung, die im modernisierten Zollkodex als dritter Unterfall der Lagerung vorgesehen war, bleibt eine den Zollverfahren zeitlich vorgelagerte zollrechtliche Situation.

1. Gemeinsame Regelungen und allgemeine Vorschriften

Die heutigen Grundsätze bleiben erhalten. Auch künftig können Nichtunionswaren zeitlich unbeschränkt im Zollgebiet der Union gelagert werden, ohne dass sie Einfuhrabgaben, der Einfuhrumsatzsteuer, sonstigen Verbrauchsteuern oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, soweit diese nicht den Eingang oder Ausgang von Waren in das oder aus dem Zollgebiet der Union untersagen, Art. 237 UZK.

Die Allgemeinen Vorschriften nach Art. 211-225 UZK sind weitgehend anwendbar.

a) Bewilligung

Der Bewilligung bedarf nur noch der Betrieb von Lagerstätten zur Zolllagerung von Waren, Art. 211 Abs. 1 UZK.

b) Aufzeichnungen

Aufzeichnungen sind gemäß Art. 214 UZK in allen Fällen zu führen.

c) Erledigung

Lagerungen werden zukünftig gemäß Art. 215 UZK erlegt, nicht mehr beendet. Erledigung tritt ein, wenn die eingelagerten Waren

- in ein anschließendes Zollverfahren übergeführt,
- aus dem Zollgebiet der Union verbracht,
- vernichtet (Zerstörung ohne Abfall) oder
- zugunsten der Staatskasse aufgeben werden.

Damit bleibt es weitgehend bei den heutigen Möglichkeiten. Hinzugekommen ist in Deutschland allein die Aufgabe zugunsten der Staatskasse, die im UZK nicht mehr fakultativ, sondern einheitlich im gesamten Zollgebiet der Union möglich ist.

d) Übertragung von Rechten und Pflichten

Gemäß Art. 218 UZK können Rechte und Pflichten vom Inhaber eines besonderen Verfahrens auf andere Personen übertragen werden. Die neuen Verfahrensinhaber müssen die Voraussetzungen für dieses Verfahren erfüllen. Hierbei geht es nur um die jeweilige Unterart, in der sich die Waren befinden. Daraus erklärt sich auch, dass es in der Freizone mangels eines Inhabers des Verfahrens keine Übertragung von Rechten und Pflichten gibt.

e) Beförderung von Waren

Art. 219 UZK ermöglicht nur beim Zolllager die Beförderung von Waren zwischen verschiedenen Orten innerhalb des Zollgebiets der Union. Das ist inhaltlich nichts Neues.

f) Übliche Behandlungen

Sowohl im Zolllager als auch in der Freizone sind übliche Behandlungen gemäß Art. 220 UZK möglich – auch das ist nicht neu.

g) Ersatzwaren

Letzter Punkt ist die Verwendung von Ersatzwaren. Das sind Unionswaren die an die Stelle der in ein besonderes Verfahren übergeführten Waren treten. Art. 223 UZK erlaubt den Einsatz sowohl im Zolllager als auch in der Freizone. Zugleich sieht Art. 223 Abs. 3 UZK eine Missbrauchsklausel vor mit der pauschalen Formulierung in Buchstabe c), dass kein unberechtigter Einfuhrabgabenvorteil entstehen darf. Es bleibt ab-

zuwarten, wie die Durchführungsregelungen diese für die Lagerung revolutionäre Möglichkeit ausgestalten.

2. Zolllager

Beim Zolllager wird auch weiterhin zwischen öffentlichen und privaten Zolllagern unterschieden werden. Artikel 240 UZK definiert das Zolllager unabhängig von derartigen Unterscheidungen und Typen. Die Pflichten von Bewilligungsinhaber und Inhaber des Verfahrens listet Art. 242 UZK entsprechend der heutigen Rechtslage auf.

a) Typen

Es zeichnet sich zudem ab, dass die heutigen Typen C, D und E bei privaten Zolllagern aufgegeben werden. Das lässt sich aus den Art. 85 und 86 UZK folgern, wonach es für die Zollschuldbemessung grundsätzlich auf den Entstehungszeit ankommen wird und nicht mehr auf den Einlagerungszeitpunkt.

b) Zusatzbewilligungen

Allerdings können durch Zusatzbewilligungen der heutigen Rechtslage vergleichbare Ergebnisse erzielt werden. So können einerseits auch zukünftig die Kosten für die Lagerung und die üblichen Behandlungen während der Lagerung bei Ermittlung des Zollwerts neutral behandelt werden. Zweitens sind Vereinfachungen bei der Zollanmeldung möglich. Einzelheiten werden in den DA und IA geregelt werden.

c) Vorübergehendes Entfernen

Auch weiterhin ist im Zolllager gemäß Art. 240 Abs. 3 UZK das vorübergehende Entfernen von Waren möglich. Bei höherer Gewalt bedarf es zukünftig keiner vorherigen Bewilligung mehr.

d) Folgerungen

Aus alledem ergibt sich ein Änderungsbedarf bestehender Bewilligungen.

3. Freizone

Die Freizone verliert zukünftig noch mehr an Bedeutung. Es wird nur noch Freizonen mit geografischen Begrenzungen und einer Einzäunung sowie Ein- und Ausgängen gemäß Art. 243 UZK geben. Das entspricht dem heutigen Kontrolltyp I.

Soweit momentan Nichtgemeinschaftswaren in einer Freizone des Kontrolltyps II gelagert sind, ist abzuklären, welches besondere Verfahren 2016 an deren Stelle tritt. Sinnvollerweise wird entweder die Freizone mit Zaun entsprechend dem heutigen Kontrolltyp I betrieben. Das bietet sich wirtschaftlich jedoch nur dann an, wenn bereits ein Zaun als Begrenzung vorhanden ist. In Degendorf und Duisburg könnte das der Fall sein, da diese Freizonen bis zum 1.5.2002 als Kontrolltyp I betrieben wurden.

Allerdings war schon damals die Unterhaltung des Zauns sehr teuer und stand in keinem Verhältnis zu den Abgabenvorteilen. Deshalb kommt als zweite Möglichkeit hier ein öffentliches oder privates Zolllager für Nichtunionswaren in Betracht.

Entsprechendes gilt für die Freilager, die ersatzlos wegfallen.

Da die Freizonen in Deutschland per Gesetz eingerichtet und aufgelöst werden, sollte der Gesetzgeber zeitnah seine Absicht kundtun, wenn er die Freizonen des Kontrolltyps II aufheben will. Denn davon hängt ab, ob der Freizonenbetreiber für eine Begrenzung mittels Zauns sorgen muss oder er oder andere Wirtschaftsbeteiligte stattdessen Zolllager beantragen sollten.

VI. Verwendung

Hier werden die vorübergehende Verwendung von Nichtunionswaren und die Endverwendung von Unionswaren zusammengefasst, obwohl sie keinerlei gemeinsame Regelungen haben. Verbindung schafft allein das Wort Verwendung. Andererseits gab es im früheren deutschen Recht auch schon die Freigutverwendung und die Zollgutverwendung.

1. Allgemeine Vorschriften

Die Allgemeinen Vorschriften nach Art. 211-225 UZK sind dagegen weitgehend anwendbar. Das zeigt eine gewisse Parallelität.

a) Bewilligung

Der Bewilligung bedürfen beide Varianten, Art. 211 Abs. 1 UZK.

b) Aufzeichnungen

Aufzeichnungen sind gemäß Art. 214 UZK in allen Fällen zu führen. Ausnahmen sind möglich und insbesondere bei der vorübergehenden Verwendung wahrscheinlich.

c) Erledigung

Die Erledigung besonderer Verfahren gemäß Art. 215 UZK greift nur bei der vorübergehenden Verwendung.

Erledigung tritt ein, wenn die vorübergehend verwendeten Waren

- in ein anschließendes Zollverfahren übergeführt,
- aus dem Zollgebiet der Union verbracht,
- vernichtet (Zerstörung ohne Abfall) oder
- zugunsten der Staatskasse aufgeben werden.

Für die Endverwendung sieht Art. 254 UZK Besonderheiten vor.

d) Übertragung von Rechten und Pflichten

Gemäß Art. 218 UZK können Rechte und Pflichten vom Inhaber eines besonderen Verfahrens auf andere Personen übertragen werden. Die neuen Verfahrensinhaber müssen die Voraussetzungen für dieses Verfahren erfüllen.

e) Beförderung von Waren

Art. 219 UZK ermöglicht auch in der Verwendung die Beförderung von Waren zwischen verschiedenen Orten innerhalb des Zollgebiets der Union.

f) Übliche Behandlungen

Übliche Behandlungen gemäß Art. 220 UZK kommen wie bisher nicht in Betracht

g) Ersatzwaren

Die Verwendung von Ersatzwaren ist in der Endverwendung grundsätzlich zulässig; in der vorübergehenden Verwendung nur in bestimmten noch näher festzulegenden Fällen. Auch hier gilt Art. 223 Abs. 3 UZK. Die Missbrauchsklausel sieht vor, dass kein unberechtigter Einfuhrabgabenvorteil entstehen darf.

2. Vorübergehende Verwendung

Das Prinzip der vorübergehenden Verwendung gilt auch zukünftig. Zur Wiederausfuhr bestimmte Nichtunionswaren können gemäß Art. 250 UZK im Zollgebiet der Union unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben verwendet werden. Nicht zuletzt wegen der völkerrechtlichen Vorgaben im Istanbuler Übereinkommen konnte und wollte der UZK keine größeren Änderungen vornehmen.

Einige Neuerungen sind gleichwohl wichtig.

a) Bemessungsgrundlagen

Wie bei allen Zollverfahren gelten die Art. 85 und 86 UZK mit dem Grundsatz, die Zollschild im Zeitpunkt der Zollschildentstehung zu bemessen. Für die vorübergehende Verwendung sind anders als momentan keine abweichenden Besonderheiten mehr erwähnt. Entscheidend ist damit nicht mehr der Wert am Beginn der vorübergehenden Verwendung.

b) Ansässigkeit außerhalb des Zollgebietes der Union

Gemäß Art. 250 Abs. 2 UZK kann die vorübergehende Verwendung grundsätzlich nur von Personen beantragt werden, die außerhalb des Zollgebiets ansässig sind. Ausnahmen sind möglich. Es bleibt abzuwarten wie diese aussehen.

c) Verwendungsfrist

Die Verwendungsfrist kann im Rahmen von Art. 251 Abs. 3 und 4 UZK bei außergewöhnlichen Umständen auf bis zu 10 Jahre verlängert werden.

d) Ausgleichszinsen

Wie bei der aktiven Veredelung (siehe auch Punkt VII 2. b) wird es zukünftig keine Ausgleichszinsen mehr geben.

e) Folgerungen

Aus alledem ergibt sich ein Überprüfungs- und ggf. Änderungsbedarf bestehender oder künftiger Bewilligungen.

3. Endverwendung

Die Endverwendung gemäß Art. 254 Abs. 1 UZK hat einen Doppelcharakter. Aufgrund ihres angestrebten besonderen (Verwendungs-)Zwecks können die Nichtunionswaren abgabenfrei oder zu einem ermäßigten Zollsatz zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden. Die Begünstigung kann zolltariflich begründet sein. Sie kann sich aber auch aus einer außertariflichen Regelung etwa in der ZollbefreiungsVO ergeben. Wichtig ist alsdann, dass der geplante Zweck erreicht wird. Dazu ist die Endverwendung zu überwachen. Das ist auch heute so und wird deshalb momentan freier Verkehr zur besonderen Verwendung genannt.

Die neue Bezeichnung des Zollverfahrens soll keine inhaltliche Änderung andeuten, sondern zeigt das Hauptanliegen, die Überwachung der Endverwendung nach dem Statuswechsel zur Unionsware.

a) Beendigung der Überwachung

Folgerichtig wird das Verfahren auch nicht erledigt. Allein die Überwachung endet. Das ist nach Art. 254 Abs. 4 UZK insbesondere der Fall, wenn die Waren zu den Zwecken verwendet wurden, die maßgeblich für die Anwendung der Abgabefreiheit oder des ermäßigten Einfuhrabgabensatzes waren.

Möglich ist aber auch das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der Union, ein Zerstören oder die Aufgabe zugunsten der Staatskasse.

Wenn die Waren dagegen zu anderen Zwecken als denen, die maßgeblich für die Anwendung der Abgabefreiheit oder des ermäßigten Einfuhrabgabensatzes waren, verwendet werden, kommt es zur Zollschuldentstehung wegen Pflichtverletzung. Sobald die anwendbaren Einfuhrabgaben entrichtet wurden, endet die zollamtliche Überwachung.

b) Ausbeute

Wegen einer etwaigen Ausbeute wird auf die Regelung des Art. 255 UZK bei der Veredelung verwiesen.

c) Folgerungen

Aus alledem ergibt sich grundsätzlich kein Änderungsbedarf bestehender oder künftiger Bewilligungen.

VII. Veredelung

Die vierte und letzte Art besonderer Verfahren ist die Veredelung mit den Unterarten aktive und passive Veredelung. Bei Ersterer finden die Veredelungsvorgänge im Zollgebiet der Union statt, bei Letzterer außerhalb dessen.

1. Gemeinsame Regelungen und Allgemeine Vorschriften

Die Allgemeinen Vorschriften nach Art. 211-225 UZK sind weitgehend anwendbar. Vorab gibt es nur eine gemeinsame Regelung.

a) *Ausbeute*

Die Ausbeute wird in Art. 255 UZK entsprechend der heutigen Bestimmungen festgelegt. Das ist vom Standort her misslungen, zumal die Inhalte auch für die Endverwendung gelten und damit vor die Klammer zu den Allgemeinen Vorschriften gehören.

b) *Bewilligung*

Beide Verfahren bedürfen wie bisher der Bewilligung, Art. 211 Abs. 1 UZK.

c) *Aufzeichnungen*

Aufzeichnungen sind gemäß Art. 214 UZK in allen Fällen zu führen.

d) *Erledigung*

Erledigung tritt ein, wenn die in das Verfahren übergeführten Waren oder die Veredelungserzeugnisse

- in ein anschließendes Zollverfahren übergeführt,
- aus dem Zollgebiet der Union verbracht,
- vernichtet (Zerstörung ohne Abfall) oder
- zugunsten der Staatskasse aufgeben werden.

Damit bleibt es weitgehend bei den heutigen Möglichkeiten. Das mag bei der passiven Veredelung auf den ersten Blick überraschend klingen. Gleichwohl ist es richtig. Sie ist mit dem Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der EU erledigt. Später können sich dann bei Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr Zollvorteile anschließen.

e) *Übertragung von Rechten und Pflichten*

Gemäß Art. 218 UZK können Rechte und Pflichten vom Inhaber eines besonderen Verfahrens auf andere Personen übertragen werden. Die neuen Verfahrensinhaber müssen die Voraussetzungen für dieses Verfahren erfüllen.

f) *Beförderung von Waren*

Artikel 219 UZK ermöglicht die Beförderung von Waren zwischen verschiedenen Orten innerhalb des Zollgebiets der Union. Das ist für die aktive Veredelung inhaltlich

nichts Neues. Für die passive Veredelung mutet die Regelung seltsam an, da es sich um die Beförderung von Unionswaren handelt.

g) Übliche Behandlungen

In der Veredelung sind übliche Behandlungen gemäß Art. 220 UZK möglich. Auch das ist nicht neu, wenngleich die Veredelungsvorgänge zumeist darüber hinaus gehen.

h) Ersatzwaren

Artikel 223 UZK erlaubt den Einsatz von Ersatzwaren in der aktiven und passiven Veredelung. Zugleich sieht Art. 223 Abs. 3 UZK eine Missbrauchsklausel vor mit der pauschalen Formulierung in Buchstabe c), dass kein unberechtigter Einfuhrabgabenvorteil entstehen darf. Allerdings ist damit vor allem für die passive Veredelung ein erfreuliche Klarstellung bzw. Erweiterung der heutigen Rechtslage geschaffen worden.

2. Aktive Veredelung

a) Nichterhebungsverfahren

Zukünftig wird es gemäß Art. 256 UZK die aktive Veredelung (aV) nur noch in Form des Nichterhebungsverfahrens geben. Das heutige, später hinzugekommene Zollrückvergütungsverfahren ist im UZK ersatzlos gestrichen worden. Inhaber dieses Verfahrens sollten vorbehaltlich von noch zu schaffenden Übergangsvorschriften zeitnah eine neue Bewilligung beantragen.

b) Ausgleichszinsen

Damit bedarf es auch keiner die Unterschiede der Verfahren ausgleichender Ausgleichszinsen mehr. Das bedeutet pures Geld für die Bewilligungsinhaber. Je länger die Veredelung dauert, desto größer ist der Zinsgewinn. Das wiederum schafft der aktiven Veredelung eine weitere und neue Attraktivität.

c) Umwandlung

Zusätzlich ist das Erfordernis der Wiederausfuhrabsicht entfallen. Damit kann das heutige Umwandlungsverfahren entfallen und in der aktiven Veredelung aufgehen. Folglich besteht bei Inhabern von Umwandlungsverfahren zeitnah Umstellungsbedarf.

d) Zerstörung

Neu ist ebenfalls die Aufnahme der Zerstörung als Veredelungsvorgang, Art. 5 Nr. 37 Buchstabe c) UZK.

Das ist sprachlich ungewohnt und liegt an der Übersetzung von „processing“. Besser wäre „Verarbeitung“ gewesen. Folgerichtig hätte man auch von aktiver und passiver Verarbeitung sprechen müssen, ohne dass sich in der Sache etwas geändert hätte. Hinzu kommt, dass die Verarbeitung von Waren gemäß Art. 5 Nr. 37 Buchstabe b) UZK ein Unterfall der Veredelungsvorgänge ist und damit bei anderer Übersetzung ebenfalls eine unschöne Doppelung der Begriffe eingetreten wäre. Sachlich ist die Zuordnung der Zerstörung zur aktiven Veredelung richtig.

e) *Bemessungsgrundlagen*

Beschaffenheit, Menge, Zollwert, tarifliche Einreihung und Ursprung – auf Antrag bezogen auf die in die aV übergeführten Waren zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung, Art. 86 Abs. 3 UZK

3. Passive Veredelung

Zur passiven Veredelung gibt es wenig Neues zu vermelden. Gemäß Art. 86 Abs. 5 UZK findet bei Wertzöllen zur Vereinfachung ausschließlich eine Mehrwertverzollung statt. Die bisher zusätzlich mögliche Differenzverzollung entfällt. Für wiedereingeführte Waren, die besonderen Abgaben etwa aufgrund des Gewichts unterliegen, werden mittels DA noch weitere Regelungen getroffen.

VIII. Unterrichtungspflicht und Monitoring

Schlussendlich wirken sich die Art. 22 und 23 UZK auf die besonderen Verfahren aus. Die Bewilligung ist eine zollrechtliche Entscheidung gemäß Art. 22 ff. UZK. Jeder Inhaber einer Bewilligung hat die vom AEO her bekannten Folgepflichten und unterliegt dem vom AEO übernommenen Überwachungssystem. Er wird damit zum „anonymen“ AEO.

1. Unterrichtungspflicht

In derartigen Fällen besteht zukünftig wie heute schon beim AEO, beim zugelassenen Ausführer und den sonstigen Vereinfachungen bei der Zollanmeldung eine Unterrichtungspflicht des Inhabers, Art. 23 Abs. 2 UZK. Der Inhaber der Bewilligung hat über alle nach dem Erlass der Entscheidung eintretenden Ereignisse zu unterrichten, die Auswirkungen auf die Aufrechterhaltung der Entscheidung oder ihren Inhalt haben könnten. Jeder Bewilligungsinhaber muss zukünftig also Ansprechpartner nebst Vertretung für die Zollstellen benennen und dafür sorgen, dass diese unternehmensintern über alle zollrelevanten Vorgänge unterrichtet werden. Damit muss er die Zollprozesse organisieren wie ein AEO.

2. Monitoring

Die Informationspflicht korrespondiert mit der Monitoringpflicht der Zollbehörden, Art. 23 Abs. 5 UZK. Danach überwachen die Zollbehörden „die Bedingungen und Voraussetzungen, die der Inhaber einer Entscheidung erfüllen muss. Sie überwachen ferner, dass die sich aus dieser Entscheidung ergebenden Verpflichtungen eingehalten werden“. Konsequenterweise geschieht das wie auch heute schon gewollt mittels eines alle Bewilligungen umfassenden Monitoringplans. Der Wirtschaftsbeteiligte hat keinerlei Einfluss darauf.

IX. Zusammenfassung

Fasst man die wichtigsten Punkte der vorstehenden Überlegungen zusammen ergibt sich für die Wirtschaftsbeteiligten folgendes Fazit:

- Beim Versand wird es faktisch wie bisher weitergehen können.
- Beim Zolllager besteht Handlungsbedarf. Die Bewilligungen sind vor allem im Hinblick auf die Zollwertberechnungen und die vereinfachten Zollanmeldungen anzupassen.
- Bei den Freizonen besteht beim heutigen Kontrolltyp II ebenfalls Handlungsbedarf. Entweder muss ein Zaun um die Freizone gezogen werden oder, sollte der Gesetzgeber die Freizonen aufheben, sind Zolllager zu beantragen.
- Bei der Endverwendung wird es faktisch wie bisher weitergehen können.
- Beim der vorübergehenden Verwendung besteht Handlungsbedarf. Dessen Inhalt hängt im Wesentlichen von den noch zu schaffenden Durchführungsregelungen ab.
- Beim Umwandlungsverfahren besteht wegen dessen Integration in die aktive Veredelung zeitnaher Änderungsbedarf.
- Gleiches gilt für die aktive Veredelung in Form des Zollrückvergütungsverfahrens. In beiden Fällen liegt die Beantragung der aktiven Veredelung in Form des Nichterhebungsverfahrens auf der Hand.
- Bei der passiven Veredelung wird es faktisch wie bisher weitergehen können. Allein die Mehrwertverzollung ist der bindende Regelfall.
- Jedes Unternehmen hat ein alle Bewilligungen beinhaltendes Monitoring durchzuführen und die Unterrichtung der Zollbehörden sicherzustellen.

UZK – Durchführungsverordnungen aus Sicht der IT

Astrid Brieke und Michael Schröter

Bundesministerium der Finanzen, Referat III, A 7 IT-Verfahren der Zollverwaltung

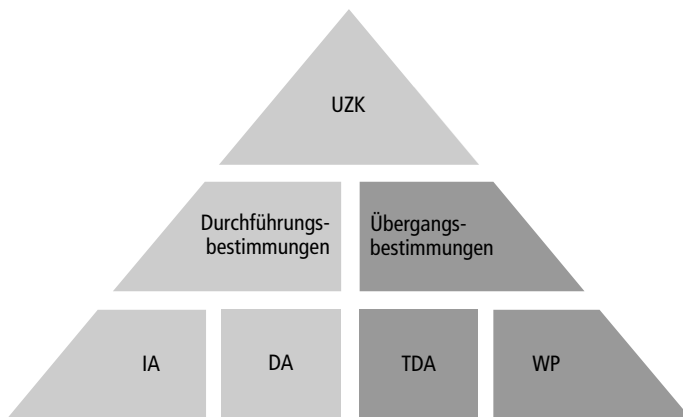
Erwartungen

- Was verlangt der UZK von der IT?
- Was verlangt die IT zur Umsetzung des UZK?
- Welche Auswirkungen hat die IT auf Handel, Zollbehörden und Kommission?
- Wann ist die IT denn (endlich) fertig?
- Wohin geht die Reise der IT?
- Hätte die IT einen UZK gebraucht?

Quellen des Gemeinschaftsrechts ✓

Basisrechtsakt (UZK)

Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK)



Durchführungsrechtsakte (IA/DA)

- ? Durchführungsrechtsakt
- ? Delegierter Rechtsakt

Übergangsbestimmungen (TDA/WP)

- ? Delegierter Rechtsakt mit Übergangsmaßnahmen für die Entwicklung elektronischer Systeme gemäß Art. 278 UZK (Technischer Übergangsrechtsakt – TDA)
- ? Durchführungsbeschluss der EU-KOM vom 29.4.2014 zur Erstellung des Arbeitsprogramms zum UZK (Work Programme – WP)

E-Zoll Entscheidung

Entscheidung Nr. 70/2008/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.1.2008 über ein papierloses Umfeld für Zoll und Handel.

Rechtliche Verpflichtungen

E-Zoll

Einrichtung von sicheren, integrierten u. leicht zugänglichen Systemen für den Austausch von in Zollanmeldungen und begleitenden Unterlagen enthaltenen Daten.

UZK

- elektronische Bearbeitung aller Zoll- und Handelsvorgänge
- Informations- und Kommunikationssysteme der Zollbehörden sollen den Wirtschaftsbeteiligten dieselben Möglichkeiten bieten
- elektronischer Austausch aller Informationen (Zoll-Handel/Zoll-Zoll) auf Grundlage gemeinsamer Datenanforderungen sowie Speicherung der Informationen
- Ausnahmen nur in besonderen Fällen (dauerhaft) oder aufgrund einer besonderen Lage (bestimmter Zeitraum) zulässig. Beschlussvorbehalt der KOM (DA oder IA)
- Verpflichtung zur Zusammenarbeit (KOM u. MS) zur Entwicklung, Wartung und Nutzung elektronischer Systeme
- betriebsfertige Einrichtung aller IT-Systeme bis spätestens 31.12.2020

IA

- Festlegung der Formate und Codes für den Datenaustausch
- Festlegung von Verfügbarkeitsanforderungen an IT-Systeme
- Festlegung fachlicher Anforderungen für den Datenaustausch (Verfahrensregeln) mit Hinweis, dass Details zwischen KOM und MS zu vereinbaren sind

DA

- Festlegung gemeinsamer Datenanforderungen für den Datenaustausch
- Festlegung fachlicher Anforderungen für den Datenaustausch (Verfahrensregeln)

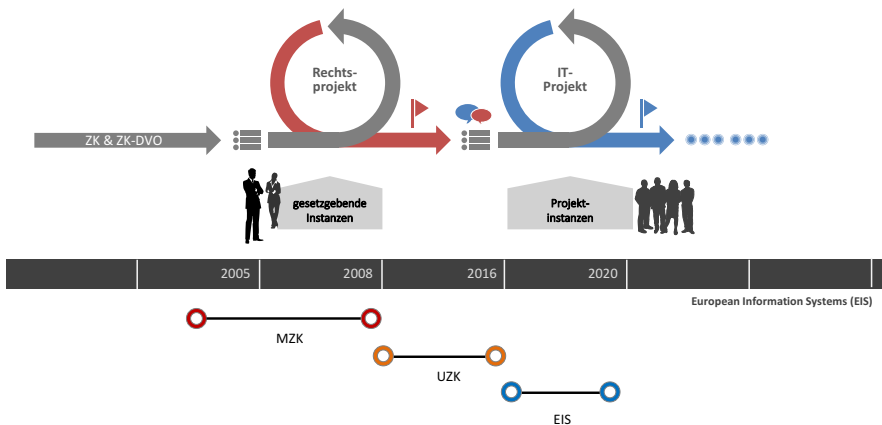
WP

- Verbindliches Arbeitsprogramm zur „Unterstützung“ der Entwicklung in Bezug auf spezifische IT-Systeme
- Reihenfolge und Zeitplanung nach Priorität und nach praktischen Erwägungen des Projektmanagements (Projektfortschritt)
- jährliche Aktualisierung mit dem MASP
- Das Anfangsdatum für die Inbetriebnahme entspricht dem Enddatum des Übergangszeitraums

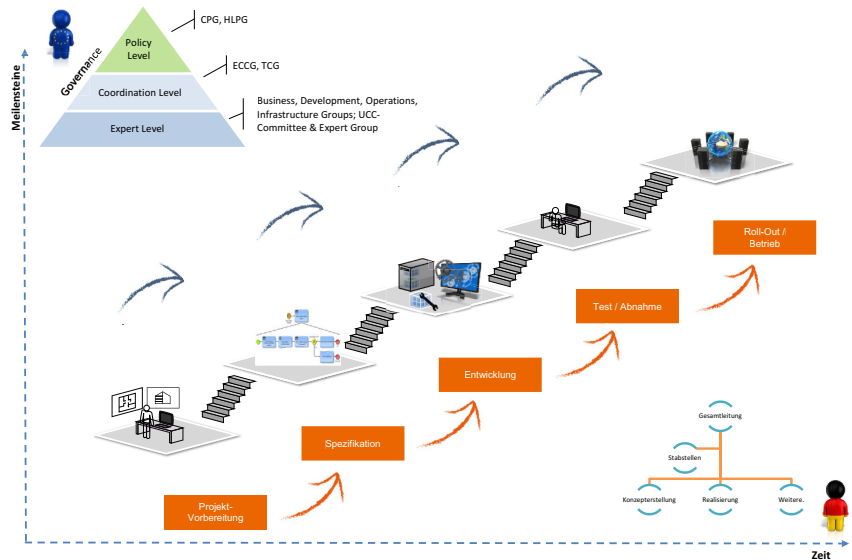
TDA

- Übergangsregelungen bis die technischen Systeme nach dem Arbeitsprogramm betriebsfertig sind
- Konservierung der „alten“ Vorschriften der ZK-DVO

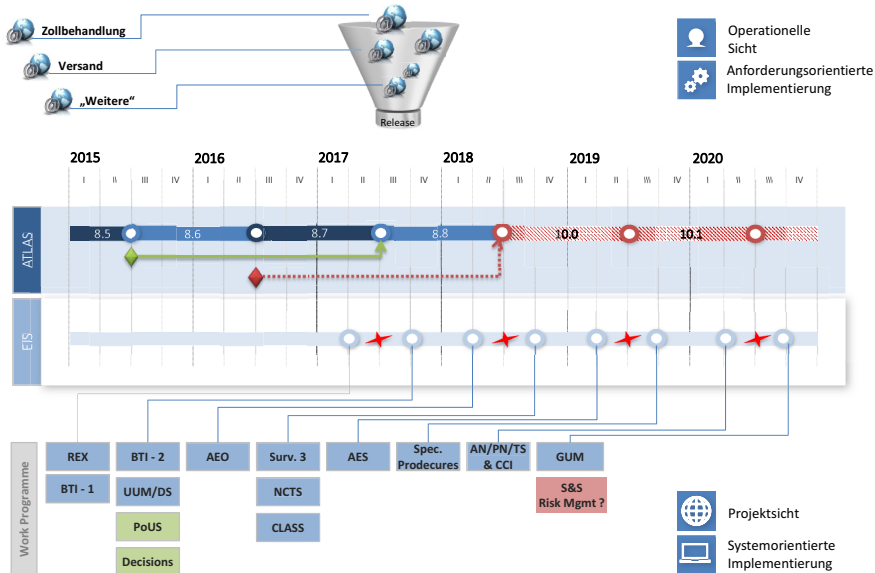
IT-fachliche Umsetzung



Project Life-Cycle



Synchronisation UZK-Arbeitsprogramm/MASP



Integration in Warenwirtschaft und Logistik



520.000
Registrierte Wirtschaftsbeteiligte (EORI)



12.000
ATLAS-Teilnehmer



~ 60.000
Zollrechtliche Bewilligungen

Einkauf	Disposition Wareneingang	Rechnungs- prüfung	Lager	Fakturierung	Verkauf/ Warenausgang
- EZT - ZEUS	- E-SumA - Ü-SumA - Versand - freier Verkehr - aktive Veredelung - Umwandlung	- Zollbehandlung - Nacherhebung/Erstattung/Erlass	Zolllager	ergänzende Zollanmeldung FV/AV/UV/ZL	- Ausfuhr - A-SumA

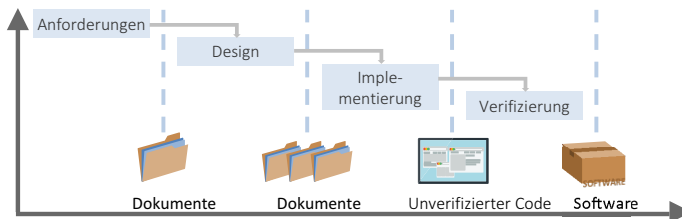
121,3 Mio. Ausfuhrabfertigungen
476,4 Mrd. € Warenwert
(Statistik 2014)

57 Mio. Einfuhrabfertigungen
383,1 Mrd. € Warenwert

7,3 Mio. Versandverfahren
(eingehtend / ausgehtend)

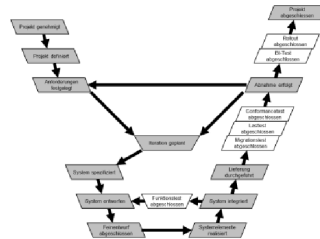
12,5 Mio. summarische Anmeldungen
(Eingang / Ausgang); 60,6 Mio. Positionen

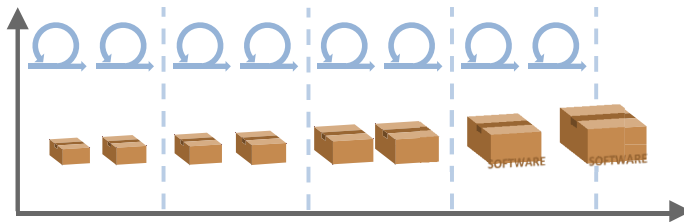
Projektdurchführungsstrategie



WASSERFALL

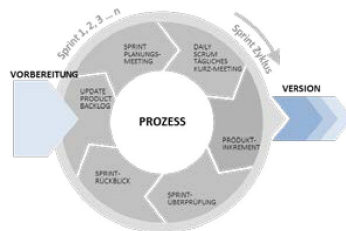
Softwareentwicklungsprozess mit einzelnen sequentiellen Phasen





AGILE METHODIK

Inkrementeller Ansatz mit wiederholenden Schritten



- stabile und durchgängige Kommunikation
- effiziente Leistung von allen Instanzen
- Entwicklungsgeschwindigkeit (time-to-market)
- Schnelle Anpassung an verändernde Umstände
- ...



- Projekte werden in Teams ausgeführt und nicht „outsourced“
- Face-to-face Kommunikation
- ...

Ausblick

IT-Strategie

- Einsatz moderner Architekturen (BPM, BPM/SOA)
- Nutzung zentraler Dienste (EIS)
- Ausrichtung am WZO-Datenmodell bzw. EU-Datenmodell
- IT-fachliche Kooperation

Kriegen wir das hin ... ja, ... aber ...

- keine Stichtagserwartungen
- neuer Realismus

Podiumsdiskussion

Moderation: Michael Lux,
Rechtsanwalt

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

Die Podiumsdiskussion zum Thema „UZK“ wurde von Herrn Michael Lux (Rechtsanwalt) geleitet. Er regte an, zunächst die Fragen zu sammeln und sodann zu beantworten.

Herr Dr. Ulrich Schrömbges (Schrömbges + Partner PG) begann mit den Fragen und wollte wissen, ob es realistisch sei, dass der UZK tatsächlich im Mai 2016 zur Anwendung gelangt. Herr Arne Mielken (Amber Road Inc.) sprach Herrn Prof. Dr. Witte an und stellte ihm die Frage, ob er mit der These einverstanden sei, dass der Europäischen Wirtschaft der Status des AEO aufgedrückt wird.

Frau Corinna Heyder (Bundesfinanzdirektion Nord) präzierte die Ausführungen von Herrn Dr. Schrömbges und wollte wissen, wann der Übergangsrechtsakt (TDA) vorliegen soll und ob er auch so präzise sein wird, dass am 1.5.2016 klar ist, welche Vorschriften anwendbar sind und welche nicht.

Im Hinblick auf die IT fragte Herr Uwe Liebschner (dbh Logistics IT AG) das Auditorium, wie die Datumsangaben im Arbeitsprogramm für die IT zu verstehen seien. Es werde stets von einer „Deadline“ gesprochen, ohne dass diese definiert wird, insbesondere im Hinblick auf eine etwaige weiche Migration.

Herr Volker Frischkorn (NTT DATA Deutschland GmbH) gab zu bedenken, dass es grundsätzlich nachvollziehbar sei, dass es verschiedener Rechtsgrundlagen bedarf. Er wolle jedoch wissen, wie sich die deutsche Zollverwaltung die Publikation bzw. Bekanntmachung all dieser Vorschriften vorstelle.

Nachdem Herr Philip Kermode und Frau Katalin Skrárn (Europäische Kommission TAXUD) die Fragen zur Anwendung des UZK beantworteten, ging Herr Prof. Dr. Peter Witte auf die inhaltlichen Fragen zum UZK ein.

Dabei führte er zunächst aus, dass der UZK zum 1.5.2016 kommen und Vorteile für die Wirtschaftsbeteiligten mit sich bringen wird. Zu diesen Vorteilen gehöre das Zollschuldrecht. Zukünftig sei es nämlich möglich, dass Zolsschulden bei Verfehlungen erlöschen. Das habe die Wirtschaft seit Jahren gefordert. Die vorübergehende Verwahrung werde ferner von 45 Tagen im Seeverkehr auf 90 Tage erweitert. Zudem sei eine verbindliche Zollarifauskunft (vZTA) nur noch 3 Jahre gültig und zwar für beide Seiten. Alle diese Änderungen hängen nicht mit der IT zusammen, sodass von deren Anwendbarkeit auszugehen ist. Auf lange Sicht werde es einen schleichenden Übergang bis hin zur vollständigen IT geben.

Zu der Frage, ob der AEO den Wirtschaftsbeteiligten aufgedrückt wird, führte Herr Prof. Dr. Witte aus, dass es zwar keine Pflicht sei, AEO zu sein, von diesem Status jedoch die Inanspruchnahme von Vereinfachungen abhängt, ohne deren Möglichkeit, dass „Leben immer härter wird“, z.B. im Hinblick auf die Leistung einer reduzierten Gesamtsicherheit für entstandene Zollschulden. Der AEO werde als „Freund der Zollverwaltung angesehen“ und „wer will nicht guter Freund vom Zoll sein“?

Bezüglich der Veröffentlichung der ab Mai 2016 geltenden Gesetze wies er darauf hin, dass eine konsolidierte Fassung des neuen Zollrechts in der Tat eine Herausforderung sei. Genauso verhalte es sich bei der E-VSF. Problematisch sei in der Tat, dass die zukünftig geltenden Gesetze stärker als jetzt miteinander verzahnt werden.

Im Hinblick auf die IT ging Herr Michael Schröter (Bundesministerium der Finanzen) auf die beiden Fragen ein. Er stellte heraus, dass der Inbetriebnahmezeitpunkt nach dem Arbeitsprogramm als Endzeitpunkt für die Übergangsregelung verstanden wird. Daraus folge, dass alle Mitgliedstaaten der EU einschließlich der Wirtschaft bis zu dem im Arbeitsprogramm genannten Stichtag ihre IT umgestellt haben müssen. Um dies zu gewährleisten bedürfe es Vorlaufzeiten. Diese Vorlaufzeiten können derzeit nicht konkret benannt werden. Das Arbeitsprogramm sei jedoch flexibel eingerichtet und könne entsprechend angepasst werden.

Herr Michael Lux bedankte sich bei dem Plenum und wies abschließend daraufhin, dass es noch nie vorgekommen sei, dass ein Termin vorverlegt wurde.

Auslegungen von EU-Sanktionen aus Bankensicht ¹⁾

Dipl.-Kfm. Dr. Thorsten Güldner-Bervoets
Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Wien

Die Sanktionen rund um die Ukraine-Krise stehen in diesen Tagen im Brennpunkt der Berichterstattung. Das Thema ist für Banken aber kein neues. Seit einigen Jahren setzen sie Finanzsanktionen und Embargos im täglichen Bankgeschäft um, etwa gegen Iran, Syrien oder Nordkorea. Der Artikel geht daher über den aktuellen Russland-Fokus hinaus und will generelle Fragen zur Auslegung und Umsetzung von EU-Finanzsanktionen stellen und allgemeingültig beantworten.

Während in den letzten Jahren im Bereich der Finanzsanktionen ²⁾ vor allem „Asset Freeze-Sanktionen“ angewandt und weiterentwickelt wurden, führte die EU im Rahmen der Russland/Ukraine-Sanktionen eine neue Form der partiellen Sanktionierung ein: die „Sektoralen Sanktionen“, deren Interpretation noch viele Fragen offen lässt.

Dieser Klassifikation folgend sollen in diesem Artikel einige grundlegende Fragen erörtert werden.

Asset Freeze-Sanktionen

Hierunter werden finanzielle Restriktionen verstanden, die ein generelles Zurverfügungstellungsverbot und ein Einfriergebot beinhalten, um zu verhindern, dass Sanktionierte Zugriff zu Geldmitteln und wirtschaftlichen Ressourcen erlangen. Wenn man von Altgeschäftsausnahmen und Ausnahmen für Grundbedürfnisse absieht, handelt es sich hier um Totalsanktionen. Nichtsdestotrotz stellen sich auch hier konkrete Umsetzungsfragen, wovon hier einzelne Spezialfälle dargestellt und – soweit möglich – verallgemeinert werden sollen. Hierbei kann auf einen langjährigen Klärungs- und Interpretationsprozess mit der OeNB zurückgegriffen werden, die im Rahmen der Iransanktionen 7 Rundschreiben herausgegeben hat, die für diese Art der Sanktionierung verallgemeinert werden können.

a) Garantien zugunsten sanktionierter Banken

Im Geschäft mit Iran und Syrien, 2 aktuell sanktionierten Ländern, sind indirekte Garantien üblich. Die Garantie der ausländischen Bank zugunsten des Importeurs basiert hier-

1) Der Artikel ist erstmals in Compliance Praxis 1/2015, S. 38ff. erschienen und ist online abrufbar unter www.compliance-praxis.at

2) Andere Sanktionsmaßnahmen wie Güterembargos, Export- und Importbeschränkungen, Investitionsverbote, Reisebeschränkungen etc. sind für den Zweck des Artikels von der Betrachtung ausgeschlossen.

bei auf der Rückgarantie der Auftraggeberbank des Exporteurs. Üblicherweise gibt es in diesen Ländern eine „extend or pay“-Klausel. Widmen wir uns hier nun der Frage, wie diese Garantiestruktur bei Sanktionierung der ausländischen Bank zu behandeln ist.

Neugeschäft im Sinne der Ausstellung von neuen Garantien zugunsten einer sanktionierten Bank ist nicht möglich. Bei Altgeschäft hingegen, also zum Zeitpunkt der Sanktionierung bereits ausgestellter Garantien, steht früher oder später im oben beschriebenen Fall deren Verlängerung am Ende der Laufzeit oder eine Zahlung unter der Garantie an. Wie soll die österreichische Bank auf eine entsprechende „Extend-or-pay“-Forderung unter einer indirekten Garantie, bei der die Rückgarantie der österreichischen Bank ja zugunsten einer sanktionierten iranischen Bank lautet, reagieren? Hier gibt die OeNB in einem Rundschreiben (RS)³⁾ folgende Interpretationshilfe: Eine Verlängerung der Garantie ist möglich, da hier keine Geldmittel zugunsten der sanktionierten Bank fließen und das Vermögen der sanktionierten Bank sich nicht vergrößert; somit liegt für den Fall der Verlängerung kein Verstoß gegen das Zurverfügungstellungsverbot vor.

Was aber ist zu tun, wenn die sanktionierte Bank bzw. der Begünstigte auf Auszahlung des Garantiebetrages besteht? Eine Zahlung zugunsten einer sanktionierten Bank wäre auch unter einer Altgeschäfts-Garantie gemäß Sanktionen nicht möglich. Um hier den zivilrechtlichen Ansprüchen unter der Garantie einerseits und den sanktionsrechtlichen Verboten andererseits gerecht zu werden, wäre eine Zahlung unter der Garantie möglich, wenn diese auf ein sanktioniertes, also eingefrorenes Konto geht. Durch das sofortige Einfrieren würde dem Zurverfügungstellungsverbot Genüge getan.

Die Frage nach dem Umgang mit derartigen Garantieansprüchen stellt sich in anderer Form, wenn das zugrundeliegende Geschäft von den Sanktionen betroffen, z.B. das Produkt sanktioniert ist. Dann darf der europäische Exporteur seine Lieferverpflichtung unter dem Vertrag nicht erfüllen und wäre u.U. einem Anspruch unter einem Performance Bond ausgesetzt. Dies wurde durch die Einführung einer Regelung saniert, wonach Ansprüchen dieser Art nicht nachgekommen werden darf.⁴⁾ Die Frage, ob derartige nicht zu erfüllende Garantieansprüche erloschen oder nur für die Dauer der Geltung der Verordnung ausgesetzt sind und somit eventuell nach Aufhebung der Sanktionen wieder aufleben, wurde unlängst nach Präzisierung der Formulierung bei den Syrien-Sanktionen⁵⁾ durch die OeNB dahingehend interpretiert, dass diese Ansprüche ersatzlos erloschen sind.

3) RS der OeNB vom 6.7.2007.

4) Vgl. z.B. bei Iransanktionen: Art. 38 VO (EU) Nr. 267/2012. Ähnliches findet sich bei den Syrien Sanktionen in Art. 27 VO (EU) Nr. 36/2012.

5) Hierbei geht es um Art. 27 der VO (EU) Nr. 36/2012, der im Dezember 2014 mittels VO (EU) Nr. 323/2014 des Rates präzisiert wurde.

b) Abwicklung von Akkreditiven sanktionierter Banken

Zunächst gilt ganz klar, dass die Neuausstellung von Akkreditiven mit sanktionierten Parteien, Banken und/oder Produkten nicht möglich ist. Akkreditive sind neben Bargeld, Einlagen, Krediten usw. als Gelder definiert, deren Zurverfügungstellung an Sanktionierte verboten ist.

Die interessantere Frage ist wiederum der Umgang mit von sanktionierten Banken eröffneten Akkreditiven bei Altgeschäften. Im RS der OeNB wird als entscheidendes Kriterium definiert, ob die bei der österreichischen Bank eingehenden Gelder als Gelder der sanktionierten Bank zu betrachten sind. Die OeNB-Interpretation sieht ein solches Akkreditiv bzw. die Zahlung an den österreichischen Exporteur unter dem Akkreditiv nicht als Geld der sanktionierten Bank, sondern als Geld des österreichischen Exporteurs, was also die weitere Abwicklung derartiger LC möglich macht, wenn die eröffnende Bank nicht mehr über die Zahlung bzw. den Zahlungsweg verfügen kann und der Auftraggeber (hier der iranische Importeur) nicht sanktioniert ist.⁶⁾

c) Zahlungen von Sanktionierten

Hier geben insbesondere die ersten beiden Rundschreiben der OeNB zu den Iransanktionen Hilfestellung, auch wenn direkter Zahlungsverkehr mit sanktionierten iranischen Banken seit Jahren nicht mehr möglich ist, da diese Banken vom internationalen Zahlungsverkehr ausgeschlossen sind, vor allem durch die Abschaltung ihrer BIC-Codes durch SWIFT. Die Rundschreiben können aber herangezogen werden für die generelle Frage, wie mit Zahlungen von Sanktionierten an Nichtsanktionierte umzugehen ist. Entscheidend ist nämlich nicht die Involvierung des Sanktionierten als Auftraggeber, sondern dass der Sanktionierte keine Kontrolle (mehr) über die Zahlung hat. Das europäische, die Zahlung empfangende Institut darf also keinen weiteren Instruktionen der auftraggebenden, sanktionierten Bank, wie z.B. den Zahlungsweg zu ändern oder gar die Zahlung zu retournieren, nachkommen. Dies ist insofern wichtig, als somit Sanktionierte ihren Zahlungsverpflichtungen unter Altverträgen auch weiterhin nachkommen können, z.B. bei Kreditrückzahlungen und Zahlungen unter Akkreditiven. Die Entgegennahme derartiger Zahlungen stellt keine Zurverfügungstellung von Mitteln an die sanktionierte Bank dar, da diese Gelder als Gelder des nichtsanktionierten Begünstigten zu betrachten sind, solange kein Umgehungsverdacht besteht. Rein abwicklungstechnisch ist der Zahlungsweg so zu wählen, dass die Zahlung nicht über ein sanktioniertes Konto der Bank geht, weil ansonsten zunächst einzufrieren ist und dann wieder bei der zuständigen Behörde eine Freigabe der Mittel zu beantragen wäre.

d) Zahlungen an nichtsanktionierte Kunden sanktionierter Banken

Zahlungen an sanktionierte Banken sind grundsätzlich vom Zurverfügungstellungsverbot erfasst und somit von einer österreichischen Bank nicht durchzuführen. Dies gilt für

6) RS der OeNB vom 6.7.2007.

Zahlungen im Auftrag eigener Kunden genauso wie für die Ausführung von Zahlungen Dritter im Clearing-Geschäft. Davon ist auch eine Zahlung an einen nichtsanktionierten Kunden der sanktionierten Bank betroffen, da die Zahlung im Zahlungsweg zunächst an die sanktionierte Bank gehen würde. Nun gibt es 2 Optionen:

- 1) Einfrieren – dies kann durch Gutschrift auf dem sanktionierten Konto erfolgen, wenn man ein solches mit dieser Bank unterhält, oder auf einem erst zu eröffnenden internen Konto.
- 2) Retournieren – diese Möglichkeit ergibt sich dadurch, dass der Endbegünstigte nicht sanktioniert ist, und wenn gleiches auch für den Auftraggeber gilt. Der nichtsanktionierte Begünstigte hat damit die Chance, ein Konto bei einer nichtsanktionierten Bank zu eröffnen und als neues Empfängerkonto anzugeben. Ein Umgehungsthema entsteht hierbei nicht, da der Endbegünstigte nicht sanktioniert ist.

Sektorale Sanktionen

Seit den Russland/Ukraine-Sanktionen sind die Banken – wie auch die Nichtbanken und zuständigen Behörden – mit einer neuen Art der Sanktionierung konfrontiert. Nicht mehr nur die völlige Sanktionierung von Personen, also Einfrieren von deren Aktiva, Konten und Zahlungen, wird als Finanzsanktionsinstrument angewandt, sondern auch ein punktuell, zielgerichtetes Sanktionieren eingeführt. Das heißt, nur bestimmte Geschäfte mit Sanktionierten werden verboten. In Anlehnung an die US-Diktion werden diese Maßnahmen als „Sektorale Sanktionen“ bezeichnet. Bei deren Interpretation kann man nur die aktuellen Erfahrungen mit den Russland-Sanktionen heranziehen, da die EU bisher nur gegen Russland diese Art der Sanktionierung anwendet und diese mit der Verordnung VO (EU) Nr. 833/2014 ab 1.8.2014 eingeführt und seitdem bereits mehrmals verschärft hat.

Gemäß aktueller Fassung des Art. 5 dieser VO sind Geschäfte mit übertragbaren Wertpapieren und Geldmarktinstrumenten mit über 30 Tagen Laufzeit⁷⁾, begeben von sektoral sanktionierten Parteien, sowie Finanzierungen dieser Sanktionierten über 30 Tage verboten. Im Dezember vergangenen Jahres sind dazu 2 Dokumente herausgekommen, die einige dringend notwendige Klärungen zum Verständnis und zur Umsetzung der sektoralen Sanktionen zum Inhalt hatten. Dies war zum einen das sog. „technical package“, das mittels VO (EU) Nr. 1290/2014 vom 4.12.2014 in Kraft trat, sowie der Leitfaden der EU-Kommission für die Anwendung bestimmter Vorschriften der VO (EU) Nr. 833/2014 („Leitfaden“) vom 16.12.2014, der im Q&A-Format als zusätzliche Hilfestellung zuständigen Behörden und umsetzenden Banken bei der Interpretation der VO zur Verfügung steht.

- 7) Verboten ist es, diese unmittelbar oder mittelbar zu kaufen, zu verkaufen, Wertpapierdienstleistungen oder Hilfsdienste bei der Begebung zu erbringen oder anderweitig damit zu handeln, wenn sie von sektoral sanktionierten Parteien begeben wurden. Für Begebungen zwischen 1.8.2014 und 12.9.2014 gilt eine erlaubte Laufzeit von bis zu 90 Tagen. Vgl. Art. 5 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 833/2014 in der gültigen Fassung.

Aus der Fülle der Fragen und Diskussionen werden hier 2 wichtige herausgenommen, kurz dargelegt und Lösungen aufgezeigt.

a) Akkreditive/Garantien und das Finanzierungsverbot

Garantien und Akkreditive im Zusammenhang mit sektoral Sanktionierten wurden (im Unterschied zu den US-Sanktionen) nicht pauschal in die Definition der sanktionierten Geschäfte aufgenommen. In bilateraler Klärung mit der OeNB konnte nach Inkrafttreten des Finanzierungsverbots im September 2014 festgestellt werden, dass diese Instrumente nicht „Darlehen und Kredite“ im Sinne der VO sind und somit vom Finanzierungsverbot der VO nicht betroffen sind. „Normale“ Garantien und Akkreditive hätten in erster Linie eine Garantie- bzw. Zahlungs-, nicht aber eine Finanzierungsfunktion.⁸⁾ Verboten wären dagegen z.B. Akkreditive mit Finanzierungskomponenten wie Nachfinanzierung oder Vorfinanzierung, wenn damit sektoral Sanktionierte finanziert würden, wie auch Umgehungstransaktionen zur Finanzierung derselben. Im Leitfaden bringt Punkt 10 durch eine unglückliche Fragestellung und deren undifferenzierte Beantwortung auf den ersten Blick wieder Unsicherheit:

„EU-Personen können solche Akkreditive bestätigen oder avisieren und eine Diskontierung oder Anschlussfinanzierung gewähren, sofern es sich bei dem Antragsteller des Akkreditivs (Käufer oder Importeur) nicht um ein den Sanktionen unterliegendes Unternehmen nach Art. 5 handelt und die Laufzeit nicht mehr als 30 Tage beträgt ...“⁹⁾

In Kenntnis des US-Zugangs mag man hier einer Interpretation folgen wollen, nach der alle Akkreditive, egal ob mit (Diskontierung, Nachfinanzierung) oder ohne (Avisierung, Bestätigung) Finanzierung erlaubt sind, solange der Antragsteller nicht sanktioniert ist.¹⁰⁾ Eine derartige Sicht ist aber angesichts des zugrundeliegenden EU-Verordnungstextes in Bezug auf das Finanzierungsverbot nicht zulässig. Stattdessen ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob das Akkreditiv zusätzlich zur Zahlungsfunktion eine Finanzierung einer sektoral sanktionierten Bank oder Unternehmung über mehr als 30 Tage beinhaltet und somit verboten wäre.

b) Zahlungsverkehr mit sektoral sanktionierten Parteien

Die Besonderheit im Vergleich zu den beschriebenen Asset Freeze-Sanktionen besteht darin, dass Zahlungsverkehr mit sektoral sanktionierten Personen weiterhin möglich ist: „... Andere Finanzdienstleistungen ..., wie etwa das Einlagengeschäft, Zahlungsdienste, Versicherungsdienste, ..., fallen nicht unter“ die Kapitalmarkt- und Finanzierungsbe-

8) Anders OFAC: schon bei den ersten Q&A (Frage 371) definiert OFAC Akkreditive als verbotene „debt“: The term debt includes bonds, loans, extensions of credit, loan guarantees, letters of credit, drafts, bankers acceptances, discount notes or bills, or commercial paper.

9) Vgl. Leitfaden, Punkt 10.

10) Vgl. OFAC Q&A Frage 395, wobei hier schon Avisierung und Bestätigung nicht möglich sind, wenn der applicant sektoral sanktioniert ist.

schränkungen der VO (Erwägungsgrund (6) der Verordnung Nr. 833/2014 in der gültigen Fassung).

Spätestens wenn Banken damit konfrontiert werden, dass Zahlungen, die sie z.B. als Clearing Bank für sektoral sanktionierte Banken und Unternehmen durchführen, durch andere im Zahlungsfluss involvierte Banken hinterfragt oder retourniert werden, müssen sie sich der Frage stellen, ob sie nicht selbst deren Zahlungsverkehr prüfen, um eventuell verbotene Zahlungen aus dem Zahlungsverkehr der Sanktionierten herauszufiltern. Im Unterschied zu den Asset Freeze-Sanktionen gilt hier für betroffene Transaktionen kein Einfriergebot und auch keine Meldepflicht gegenüber der zuständigen Behörde. Stattdessen sind solche Zahlungen „lediglich“ nicht durchzuführen und ggf. zurückzuleiten.¹¹⁾

Im Leitfaden interpretiert man Zahlungs- und Abwicklungsdienste im Zusammenhang mit dem Finanzierungsverbot nicht als Mitwirkung, sodass die Durchführung durch die Korrespondenzbank sogar möglich wäre (vgl. Punkt 17).¹²⁾ Bei der Frage der Prüfung des Zahlungsverkehrs auf sektorale Sanktionen muss die Bank aber über die rein rechtliche Beurteilung hinausgehen. Aus Reputationsgründen und aus Gründen der Pflege der Beziehungen zu anderen Korrespondenzbanken (insbesondere US-Banken) erscheint es daher jedenfalls sinnvoll, den Zahlungsverkehr auch sektoral zu prüfen und erkannte sanktionsrelevante Transaktionen nicht durchzuführen und damit auch Erwartungen der anderen Marktteilnehmer zu erfüllen.

Schlussbemerkungen

Die Umsetzung von Sanktionen stellt die Banken vor große Herausforderungen, was die Interpretation der Sanktionsregelungen und in der Folge deren Umsetzung betrifft. Dies tritt gerade wieder bei der aktuellen Umsetzung der Sanktionen im Zusammenhang mit der Ukraine-Krise deutlich zutage. Während bei den Asset Freeze-Sanktionen mit diversen Rundschreiben der OeNB schon detaillierte Interpretationshilfen und auch Erfahrungen gegeben sind, ist der Prozess bei den sektoralen Sanktionen noch nicht abgeschlossen. Auffallend ist hierbei, dass die nationalen zuständigen Behörden zunehmend auf die EU-Ebene und die dortige Abstimmung (Relax-Sanktionsmechanismus) verweisen und dringend notwendige Klärungen konkreter Interpretations- und Umsetzungsfragen nicht mehr zeitnah gegeben werden. Dies bringt die Banken in zunehmende Rechtsunsicherheit und behindert ihr Geschäft. Zusätzlich erhöhen die im Detail international sehr unterschiedlichen Sanktionsmaßnahmen (insbesondere relevant: EU- versus US-Sanktionen) und die Einbeziehung auch nicht gelisteter >50-Prozent-

11) Die wissentliche und vorsätzliche Mitwirkung in Umgehungsgeschäften ist verboten (Art. 12).

12) Bei Zahlungen mit Bezug zu den Produktembargos des Art. 4 sieht man dagegen eine Ablehnungspflicht auch bei der Korrespondenzbank (vgl. Leitfaden, Punkt 2).

Töchter der Sanktionierten in die Sanktionen die Risiken für die Banken. Als Bank ist man hierbei gut beraten, über den strikt rechtlichen Horizont hinaus besondere Vorsicht anzuwenden und mögliche Reputationsrisiken, die in Geschäftsbeziehungen mit sanktionierten Einheiten auch bei vollständiger Einhaltung der Sanktionen entstehen können, in die Risikobetrachtung einzubeziehen.

Ukraine-Sanktionen – Probleme der Umsetzung in österreichischen Banken ¹⁾

Dipl.-Kfm. Dr. Thorsten Güldner-Bervoets
Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Wien

In den letzten Wochen und Monaten dominieren die Sanktionen der USA und der EU aufgrund des Regimewechsels in Kiew, des Anschlusses der Krim an Russland und der weiteren Zuspitzung der Lage in der Ostukraine die Nachrichten. Diese werden von den Banken genau analysiert, hat doch die Umsetzung der Einschränkungen im Kapital- und Zahlungsverkehr direkte Auswirkungen auf ihre Tätigkeit.

Gegenwärtig setzen die europäischen Banken Maßnahmen der zweiten von drei Eskalationsstufen der EU-Sanktionen um. Die erste Stufe umfasste die Suspendierung bilateraler Verhandlungen der EU mit der Russischen Föderation: die Gespräche über Visumfragen und ein neues umfassendes Abkommen, welches das bestehende Abkommen über Partnerschaft und Zusammenarbeit ersetzen sollte, wurden ausgesetzt, das Gipfeltreffen EU-Russland wurde abgesagt. Die zweite Stufe betrifft Sanktionen gegen konkrete natürliche Personen: hierbei wurden zunächst Persönlichkeiten des früheren ukrainischen Regimes sanktioniert, inzwischen sind es auch russische Politiker und Militärs. Eine mögliche dritte Eskalationsstufe beinhaltet wirtschaftliche Sanktionen: diese könnten Branchen der russischen Wirtschaft betreffen, Importverbote für die EU oder das Blacklisting von russischen Unternehmen.

Im Folgenden sollen Spezifika der einzelnen Sanktionen der EU und der USA dargelegt und Probleme und Umsetzungslösungen für österreichische Banken aufgezeigt werden.

Österreichische Sanktionen

Die große Problematik zu Beginn der Ukraine-Sanktionen bestand für europäische Banken darin, dass die EU zwar Sanktionen verkündet und teilweise beschlossen, aber keine Personen benannt hatte, auf die die Sanktionen anzuwenden waren. Die Schlussfolgerungen des EU-Rates vom 20.2.2014 sprachen bereits von zielgerichteten Sanktionen wie Einfrieren von Geldern, Visa-Beschränkungen gegen bestimmte Personen, die für die Menschenrechtsverletzungen und die Gewaltanwendung in der Ukraine verantwortlich waren, aber es brauchte bis zum 5.3.2014, dass die EU konkrete Namen (zunächst 18) benannte.

1) Dieser Artikel ist erstmals in Compliance Praxis 2/2014, S. 4ff. erschienen und ist online abrufbar unter www.compliance-praxis.at.

Der Weg dahin gestaltete sich aus Sicht der die Sanktionen umsetzenden österreichischen Banken sehr ungewöhnlich und schwierig. So wies am 21.3.2014 die österreichische Finanzmarktaufsicht (FMA) mittels Pressemeldung und eines Briefes an die Banken vom 24.3.2014 generell auf verstärkte Sorgfaltspflichten der Banken im Zusammenhang mit ukrainischen politisch exponierten Personen (PEP) hin. Für die Banken war dies insofern ungewöhnlich, als diese Pflichten den Geldwäschebestimmungen des BWG entstammen und die verstärkten Sorgfaltspflichten gemäß § 40b BWG ohnehin bei allen ausländischen PEPs anzuwenden sind. Hier begründete die FMA diese aber mit den angekündigten EU-Sanktionen. Der Mangel des Nichtvorhandenseins einer „Blacklist“ musste nun durch die Banken über die Geldwäschevorschriften behoben werden. Damit wurde das Sanktionsthema mittels Instrumenten der Anti-Geldwäsche-Bestimmungen angegangen und die Identifizierung der von der EU noch nicht benannten betroffenen Personen über das Monitoring von Transaktionen ukrainischer PEPs an die Banken „delegiert“. Ein paar Tage später trat Österreich als erstes und einziges EU-Mitgliedsland mit einer Namensliste in Erscheinung. Die OeNB erließ am 28.2.2014 eine Verordnung (DevG 1/2014) gemäß Devisengesetz 2004 im Zusammenhang mit der aktuellen Lage in der Ukraine. Diese enthielt kapital- und zahlungsverkehrsbeschränkende Maßnahmen gegen insgesamt 18 ukrainische Personen. Die Verordnung trat erst am folgenden Tag, am 1.3.2014, mit Veröffentlichung im Amtsblatt der Wiener Zeitung in Kraft. Die Banken mussten hier mit der Schwierigkeit umgehen, dass am Morgen des 28.2.2014 die Namen der österreichischen Liste bereits in der Presse verbreitet wurden, wegen fehlender Veröffentlichung im Amtsblatt diese Liste aber noch nicht rechtswirksam war. Eine gangbare Lösung für dieses Dilemma bestand darin, zunächst diese 18 Personen zu monitoren und bei Bedarf mit Geldwäschinstrumentarien zu agieren, um ab dem nächsten Tag dann Rechtssicherheit aus sanktionsrechtlicher Sicht zu erlangen und ein etwaiges Stoppen von Transaktionen basierend auf der OeNB-Verordnung tätigen zu können.

Das nur noch selten genutzte Instrument der OeNB-Verordnung unterscheidet sich im Detail inhaltlich von EU-Sanktionsverordnungen. Die umsetzenden Banken hatten zu beachten, dass die Verordnung zwischen verbotenen (Art. 1) und bewilligungspflichtigen (Art. 2) Rechtsgeschäften und Handlungen unterscheidet und bei der Abgrenzung auf die Aufzählung des § 4 Abs. 4 DevG verweist. Gutschriften auf Konten sanktionierter sind ausdrücklich erlaubt (Art. 3). Auf die Meldepflicht der Kredit- und Finanzinstitute in Bezug auf alle vom Verbot und von der Meldepflicht betroffenen Vermögenswerte wird explizit hingewiesen (Art. 4).

Dabei stellte sich die Frage des Umgangs mit Firmen im Eigentum sanktionierter Personen. Die OeNB erwartete – im Unterschied zu bisherigen Interpretationen von EU-Verordnungen – auch die Meldung von Beziehungen mit Firmen im Eigentum sanktionierter Personen, was sich rückblickend als Anfang einer neuen Herangehensweise zu dem Thema darstellt.

Bemerkenswert war, dass zu gleicher Zeit in der Schweiz und Liechtenstein Listen sanktionierter Personen bestanden, die nur in Teilen der österreichischen Liste entsprachen. Als österreichische Bank konnte man die eingeforderten BWG-Geldwäsche-Sorgfaltspflichten auf die zusätzlichen Namen aus der Schweizer und der Liechtensteiner Liste sinnvoll anwenden, während Verfügungen von Personen der österreichischen Liste gemäß der OeNB-Verordnung zu behandeln waren.

EU-Sanktionen

Im letzten Artikel der OeNB-Verordnung (Art. 5) wird die Anwendung dieser bis zum Tag der Veröffentlichung einer EU-Liste, auf der zumindest eine Person der österreichischen Liste in seiner Kapital- oder Zahlungsverkehrsfreiheit eingeschränkt wird, limitiert. Am 5.3.2014 hat der Rat dann einen solchen Beschluss (2014/119/GASP) angenommen, der unter anderem Reisebeschränkungen und das Einfrieren von Geldern und wirtschaftlichen Ressourcen für 18 Personen beinhaltet, der am gleichen Tag mit EU-Verordnung 208/2014 umgesetzt wurde und mit der Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union am nächsten Tag in Kraft trat.

Die EU-Liste war jedoch nicht ident mit der österreichischen Liste: nur 8 Personen fanden sich auf der ersten EU-Liste wieder. Österreichische Banken hatten daher zu entscheiden, wie mit einer solchen Divergenz umzugehen ist. Auch hier war wieder die Anwendung der verstärkten Sorgfaltspflichten für die nicht auf der EU-Liste Genannten anzuraten, während die EU-Sanktionierten nun eindeutig nach EU-Sanktionsrecht zu behandeln sind.

Die EU-Liste sanktionierter Personen wurde seitdem Schritt für Schritt erweitert. Während zunächst der Fokus auf Menschenrechtsverletzungen, dann auf Veruntreuung staatlicher Vermögenswerte der Ukraine lag und damit vor allem Vertreter des alten Regimes und ihre ukrainischen Unterstützer betraf, standen die weiteren Sanktionsschritte im Zusammenhang mit dem Anschluss der Krim an Russland und der Eskalation der Lage in der Ostukraine und richteten sich zunehmend gegen russische Politiker und Militärs.

US-Sanktionen

Die USA haben ihrerseits ebenfalls in verschiedenen Schritten Sanktionen erlassen. Diese sind nicht völlig ident mit jenen der EU. Europäische bzw österreichische Banken, die im USD-Zahlungsverkehr tätig oder am US-Markt vertreten sind oder sonstige Geschäfte mit US-Partnern oder US-Banken betreiben, werden nicht umhin kommen, auch US-Sanktionen zu berücksichtigen. Dies gilt generell, aber eben auch im Zusammenhang mit den Ukraine-Sanktionen. Daher hier auch eine kurze Darstellung der US-Maßnahmen.

Im Unterschied zur EU hat die USA im Rahmen der Ukraine-Sanktionen neben einer Anzahl natürlicher Personen auch juristische Personen auf die offizielle US-Blacklist (die sogenannte SDN-Liste, Specially Designated Nationals List des Office of Foreign Assets Control, OFAC) gesetzt: zunächst die Bank Rossija, später auch die Firma Chernomorneftegaz auf der Krim. Bei den US-Sanktionen ist auf das Spezifikum der „50%-Regel“ zu achten, nach der auch nicht gelistete Töchter von SDN-Einträgen ab einem 50%-Eigentumsanteil der sanktionierten Person von den Sanktionen erfasst sind. Dies betraf z.B. die Sobinbank als 100%-Tochter der Bank Rossija, obwohl Sobinbank zunächst nicht namentlich SDN-gelistet war (mit der US-Sanktionswelle vom 28.4.2014 wurde die Sobinbank auch direkt gelistet). Dieses Prinzip birgt für Banken in der Praxis ein großes Risiko, da hier der Umfang der von den Sanktionen betroffenen Einheiten und Personen de facto von der Rechercheintensität der Banken oder dem Kenntnisstand der zuständigen US-Behörde OFAC über das Firmengeflecht der sanktionierten Firma abhängt. Insbesondere im Zahlungsverkehr mit US-Banken kann selbst die Durchführung von Transaktionen, bei denen Firmen mit sanktionierten Eigentümern unter 50% involviert sind, nicht garantiert werden. Es bleibt die Unsicherheit, dass man keine vollständigen Eigentümerinformationen hat, dass die involvierte US-Clearing-Bank einen anderen Kenntnisstand hat oder die Sanktionen strenger umsetzt, oder dass die US-Behörde eine andere Auslegung handhabt. Österreichische Banken sollten ihre Kunden ggf. auf das erhöhte Risiko bei US-Transaktionen mit solchen Firmen hinweisen, bevor sie derartige Transaktionen für sie durchführen.

OeNB-Auslegung zu Firmen sanktionierter Personen

Die Frage, inwieweit Firmen sanktionierter Personen ebenfalls von den Sanktionen betroffen sind, wird in Österreich zunächst ganz anders geregelt als in den USA. Bisher konnte das Rundschreiben der OeNB vom 3.5.2011 betreffend Auslegungen der Iran-sanktionen der EU herangezogen werden. Darin wurde erklärt, dass angesichts des Wortlauts der Iransanktionsverordnung die Auffassung zwar vertretbar wäre, dass auch Gelder und wirtschaftliche Ressourcen von Tochterunternehmen sanktionierter Personen einzufrieren sind. „Dessen ungeachtet ist jedoch derzeit ... die Rechtsmeinung vorherrschend, dass nur Vermögenswerte von ausdrücklich gelisteten Personen einzufrieren sind ...“. Dabei berief sich die OeNB auf aktuelle Judikatur des Gerichts der Europäischen Union.

Diese Auffassung hat die OeNB im Zusammenhang mit den Ukraine-Sanktionen in einem Brief an österreichische Ministerien, die FMA, die Wirtschaftskammer und die österreichischen Banken vom 2.4.2014 (Auslegung Sanktionsverordnungen bzgl. beherrschte Unternehmen) grundsätzlich geändert. Die Sanktionsmaßnahmen betreffen nach Ansicht der OeNB nun nicht mehr nur gelistete Personen, sondern können auch nicht gelistete Unternehmen einbeziehen, die durch die eine oder andere Art durch sanktionierte Personen beherrscht werden.

Die OeNB stellt hierbei nicht nur auf die sanktionierte Eigentümerschaft (bei mehr als 50%) ab, sondern, in Anlehnung an die „EU Best Practices“, vor allem auf die direkte Kontrolle durch Sanktionierte. Dies wäre dann der Fall, wenn z.B. bei einer AG „die sanktionierte Person im Wege der Kontrolle über diese AG eine direkte Kontrolle über deren Vermögenswerte ausüben kann.“ Als Beispiel wird ein sanktioniertes allein zeichnungsberechtigtes Vorstandsmitglied der AG, das berechtigt wäre, auf die Vermögenswerte der AG direkt Einfluss zu nehmen, angeführt. Gleichzeitig wird wiederum betont, dass eine 100%-Eigentümerschaft durch einen Sanktionierten nicht zwangsläufig zum Einfrieren führen muss, wenn keine Einflussnahme gegeben ist. Eine generelle indirekte Einflussnahme, die bei 100%iger Eigentümerschaft eigentlich nahe liegt, wird hier scheinbar nicht gesehen.

Die kontoführende Bank, die z.B. eine Kapitalgesellschaft als Kunden hat, deren Eigentümer sanktioniert sind, hat also zu prüfen, ob eine direkte Kontrolle der Gelder der Gesellschaft durch den sanktionierten Eigentümer gegeben ist. Rechtlich auszuschließen wäre dies, wenn kein Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand besteht, es keine Stimmrechte gibt oder der sanktionierte Eigentümer keine Geschäftsführerfunktion hat. Da diese Details die Bank üblicherweise nur bei direkter Kundenbeziehung hat, wird es hier zu unterschiedlichen Ergebnissen der Bewertung bei den Banken kommen.

Für die AG wird noch speziell auf den Umgang mit sanktionierten Aktieninhabern eingegangen. Deren Aktienanteile sind einzufrieren, aber auch die Ausübung aller mit den Aktien verbundenen Rechte ist unzulässig (Teilnahme an bzw. Einberufung von Hauptversammlung; Ausübung der Stimmrechte, Recht auf Dividendenbezug, ...). Aus Bankensicht ist hierbei zu überlegen, inwieweit diese Zielsetzung durch Einfrieren der Depotkonten bzw. Ausschluss von der Hauptversammlung, wenn man selbst eine börsennotierte Bank ist, erreicht wird oder welche weiteren Maßnahmen zu treffen sind.

Auch wenn die neue Auslegung detailliert an der Rechtsform der AG dargestellt wird, ist sie insgesamt auf die GmbH übertragbar. Bei Personengesellschaften wird von einem grundsätzlichen Einfrieren von Vermögen solcher Unternehmen ausgegangen, wenn sanktionierte Personen Gesellschafter sind.

Gesondert wird auf den Fall eingegangen, wenn die Bank nach Prüfung einer Firma – trotz gelisteter Eigentümerschaft – zum Schluss kommt, dass diese Firma selbst nicht sanktioniert ist: dann müssen die einzelnen Transaktionen dahingehend geprüft werden, ob sie Vermögensverschiebungen zugunsten der Sanktionierten darstellen. Dies könnte die Bank durch Forderung von Nachweisen (Verträgen, Rechnungen, ...) bei jeder einzelnen Transaktion vor deren Durchführung erreichen. Überweisungen im Rahmen des normalen Firmenbetriebs werden unproblematisch sein, größere Vermögensverschiebungen oder Barzahlungen müssten hingegen plausibilisiert werden. Wegen des enormen zusätzlichen Aufwands einer derartigen Kontobeziehung, der durch die manuelle Transaktionsprüfung jeglicher Kontobewegungen auf Sanktionskonformität anhand von Dokumenten entstände, und auch wegen der Frage, ob die Bank das Risiko, Sanktionsumgehungen über die Firmenkonten nicht zu erkennen und zu verhindern,

tragen kann und möchte, steht die Geschäftsbeziehung zu derartigen Firmen dann generell zur Disposition.

Bei der Zurverfügungstellung von Vermögenswerten betont die OeNB, dass sanktionsrechtlich auch die mittelbare Zurverfügungstellung verboten ist. Wenn eine Bank zum Ergebnis kommt, dass ein Unternehmen auch ohne direkte Listung von den Sanktionen betroffen ist, darf sie diesem auch keine Mittel zur Verfügung stellen, da dies zumindest eine mittelbare Zurverfügungstellung an die sanktionierte Person sei.

Zusammenfassung und Aussichten

Die Umsetzung von Sanktionen ist für Banken eine zeitsensible, aufwändige und hoch-riskante Fragestellung, die im Geschäftsalltag zu bewältigen ist. Die Vielfalt der zu beachtenden unterschiedlichen Sanktionsregelungen macht es für international agierende Banken extrem schwierig, alle Bestimmungen zu beobachten und allen gerecht zu werden. Die Ukraine-Sanktionen der EU (inkl. der diesbezügliche Vorstoß Österreichs) wie auch der USA haben die Banken vor neue Herausforderungen gestellt und teilweise zu neuen Herangehensweisen geführt. Der enge Zusammenhang zwischen Geldwäschepräventions- und Sanktionsmaßnahmen ist von den Aufsichtsbehörden klar dargestellt und eingefordert worden und von den Banken verstärkt zu berücksichtigen. Im Rahmen der Ukraine-Sanktionen, die inzwischen zu Russland-Sanktionen geworden sind, wurde der Umgang mit Firmen sanktionierter Personen durch die OeNB neu interpretiert, der im Ergebnis zu unterschiedlichen Erkenntnissen bei den einzelnen Banken und auch der Behörde führen kann, wer nun von den Sanktionen erfasst ist. Der Umgang mit dieser Rechtsunsicherheit wirft neue Fragen und Probleme auf, die noch zu klären sind.

Etwaige Auswirkungen weiterer Ukraine-/Russland-Sanktionen auf die österreichische Wirtschaft im Allgemeinen bzw. konkret auf österreichische Banken in einer dritten Eskalationsstufe sind momentan schwer abzuschätzen. Diese hängen von der Entwicklung in der Ukraine ab und der konkreten Gestaltung möglicher wirtschaftlicher Sanktionen der EU – wie auch von Art und Umfang möglicher russischer Gegenmaßnahmen.

Hinweis: Redaktionsschluss des Artikels war der 30.4.2014, sodass mögliche aktuellere Sanktionen der EU oder der USA gegen Russland nicht mehr einfließen konnten.

Infractions – Sanctions et Harmonisation

Michele Petitgenet
ODASCE, Frankreich

La proposition de directive – une belle initiative oui, mais ...

L'ODASCE remercie l'EFA de lui donner la parole. L'office fait du lobbying depuis 1995 pour prôner l'harmonisation des dispositions répressives en Europe, et cela au travers de ses différents colloques douaniers et autres réunions. Nous saluons très vivement ce projet de directive qui pose au niveau communautaire la notion d'harmonisation des infractions et sanctions associées.

Je vous propose de partager avec vous des idées « à la française » à la lecture du projet.

Le grand marché unique de 1993 avec son code des douanes communautaire a marqué d'une avancée positive la construction européenne, mais il est toujours incompréhensible que le traitement des dispositions répressives de cette réglementation fasse encore l'objet de mesures strictement nationales depuis 22 ans.

L'adoption en octobre 2013 du Code des douanes de l'Union et la réécriture commune des actes délégués et d'exécution en cours, ainsi que la proposition de projet en décembre 2013 d'un cadre relatif aux infractions est un pas en avant vers plus d'harmonisation entre les 28 États Membres de l'Union.

La situation actuelle entraîne une insécurité juridique pour les entreprises et des éventuelles distorsions de concurrence dans le marché intérieur. Cela remet en cause l'uniformité de l'union douanière.

A qui s'adresse cette future directive sur les infractions et sanctions?

A la personne physique et plus particulièrement à l'entreprise, personne morale qui emploie des salariés pour gérer les échanges et les opérations douanières au passage de la frontière.

Les salariés, responsables des opérations de leurs entreprises importatrices et exportatrices, n'ont pas tous forcément une formation de base juridique, mais plutôt économique ou logistique. Cette directive doit être simple et compréhensible par l'ensemble des opérateurs. De plus, la matière douanière est large et complexe d'application, et en perpétuel mouvement.

Article 8 du projet de directive stipule la responsabilité des personnes morales. Les personnes exercent « un contrôle au sein de la personne morale ». De quel contrôle s'agit-il? Et quel est l'acteur concerné? Le rôle est à définir. L'article doit-il être plus explicite?

Il y a deux types d'entreprises morales:

Celles qui possèdent le statut d'opérateur économique agréé simplifications douanières (OEAC) et qui dans le cadre de l'audit douanier ont démontré leur compétences douanières. Et celles qui ne sont qu'opérateurs économiques dans le cadre de leurs activités couvertes par la législation douanière.

La formation sur la législation douanière et son application dans le privé ou l'éducation nationale est peu ou pas développée dans les 28 États Membres de l'Union sauf dans les cas d'exceptions

La proposition de directive de décembre 2013 ne tient pas compte du caractère pénal des infractions douanières utilisés par les droits nationaux pour un certain nombre d'entre elles ou pour leur totalité.

Si le texte devait être adopté dans son état actuel, on peut imaginer les questions qui ne manqueraient pas de surgir pour les autorités nationales chargées d'en effectuer la transposition dans leur droit national.

C'est le cas en droit français: des principes fondamentaux qui régissent le droit pénal, telle la présomption d'innocence ou la légalité des délits et des peines. Les sanctions les plus graves relèvent en principe du droit pénal, mais cette hiérarchie n'est pas absolue: des amendes administratives prévues en matière fiscale, douanière peuvent atteindre des montants nettement supérieurs à ceux des amendes pénales les plus courantes

Seuls peuvent être punis les faits pour lesquels il est établi qu'ils ont été commis intentionnellement, ce qui exclut la possibilité de consécration des « infractions douanières indépendamment de tout élément de faute » visées par l'article 3 de la proposition.

Faire une proposition de directive sans tenir compte de cette particularité des grands principes fondamentaux, c'est vouer à l'échec toute tentative d'harmonisation.

Après les remarques sur le fond, des remarques sur la forme et l'expression:

A la lecture du texte on est étonné par un certain nombre d'expressions maladroites au niveau de la « traduction », comme par exemples ci dessous:

- L'article 3 – j énonce « l'opérateur économique chargé de marchandises non Union en dépôt temporaire ». Qu'est ce qu'un opérateur « chargé de marchandises »? Cela est – il à définir?

En France, sur le site <http://douane.gouv.fr> nous avons les définitions suivantes associées au mot opérateur: Opérateur économique agréé (OEA), Opérateur enregistré (O.E.) et Opérateur non enregistré (ONE).

Le terme opérateur chargé de marchandises non Union devra faire l'objet d'une définition uniforme et harmonisée pour la compréhension de lecture de la directive.

- L'article 4 – b semble imposer aux opérateurs économiques une « obligation de fournir aux autorités douanières toute l'assistance nécessaire à l'accomplissement des formalités ou des contrôles douaniers ».

On comprend mal le sens de cette formule, qui laisse entendre, d'une part, que l'accomplissement des formalités incombe aux autorités douanières, et d'autre part, qu'elles doivent être « assistées » par les opérateurs économiques, ce qui est illogique, évidemment. L'article 15 – 1 du code (CDU) parle plus de communication de documents à fournir aux autorités. Cet article demande des précisions.

- L'article 8 – 1 cite toute personne occupant au sein d'une personne morale une « position de pouvoir », une notion qui n'est pas éclaircie par celle, que l'on trouve un peu plus loin, de personne disposant d'une autorité « pour exercer un contrôle au sein de la personne morale ». De qui parle t'on – du gérant d'entreprise, des salariés de l'entreprise morale avec une délégation de pouvoir ou une procuration douanière? Cela est – il à définir?

L'harmonisation des définitions est un point de départ, mais il reste d'autres conditions à peaufiner.

Comment avancer, quelles pistes, quelles suggestions?

Suite à ces différentes remarques, nous ne voyons aucune autre possibilité de parvenir à l'harmonisation des infractions et des sanctions douanières sur le territoire de l'Union que de commencer par dépénaliser les violations les moins graves.

La distinction entre les violations frauduleuses et les autres permettra d'atteindre aisément l'objectif poursuivi par la proposition de directive, à savoir assurer l'efficacité des règles de l'Union.

Nous proposons de mentionner les « violations des règles douanières de l'Union » et de supprimer dans le titre le mot « infractions » des articles 3, 4 et 5 et de le remplacer les mots « liste de comportement » – de responsabilité stricte – par négligence – commises intentionnellement (voir la définition aux points 6, 7, 8 du présent projet de directive).

Nous proposons de présenter les trois articles selon une ventilation de compétence de juridiction:

- Pour les violations les moins graves aux règles douanières de l'Union selon la liste de comportement enfreignant de législation douanières de responsabilité stricte et

la liste de comportement enfreignant la législation douanière commis par négligence (articles 3 et 4): des amendes appliquées par l'Administration des Douanes sous le contrôle du juge civil

- Pour les violations frauduleuses des règles douanières de l'Union selon la liste de comportement enfreignant la législation douanière commis intentionnellement (article 5): des sanctions pénales appliquées par l'Administration des Douanes infligées par le juge pénal

L'objectif de cette facilitation de lecture est le côté pratique d'application pour l'opérateur. En lisant la directive sur les sanctions, l'opérateur comprend rapidement les règles du jeu:

- Article 3: liste de comportement enfreignant la législation douanière de responsabilité stricte (rappel de la définition aux points 6-7)
 - Les États membres veillent à ce que les actes ou omissions mentionnés ci-après constituent des infractions douanières indépendamment de tout élément de faute.
 - check-list détaillée des comportements
- Article 4: liste de comportement enfreignant la législation douanière commises par négligence (rappel de la définition aux points 6-8)
 - Les États membres veillent à ce que les actes ou omissions mentionnés ci-après constituent des infractions douanières lorsqu'ils sont commis par négligence.
 - check-list détaillée des comportements
- Article 5: liste de comportement enfreignant la législation douanière commises intentionnellement (rappel de la définition aux points 6-8)
 - Les États membres veillent à ce que les actes ou omissions mentionnés ci-après constituent des infractions douanières lorsqu'ils sont commis intentionnellement.
 - check-list détaillée des comportements

Les violations les moins graves aux règles douanières de l'Union sont des amendes appliquées par l'Administration sous le contrôle du juge civil.

Toute violation aux règles douanières de l'Union doit être sanctionnée (article 9).

- les sanctions proposées:
 - amende maximale de 5% de la dette douanière pour un opérateur avec un statut d'OEAC ou F;
 - amende maximale de 5% de la valeur marchandises pour un NON OEA

Les autorités douanières des Etats membres sont compétentes pour appliquer et transiger sur ces amendes, mais sous le contrôle du juge civil compétent sur la contestation de la dette douanière et selon les mêmes règles de forme et de fond;

- ou une amende forfaitaire maximale de 300 EUR pour un OEAC ou F; une amende forfaitaire maximale XXX (à définir) EUR pour un NON OEA en cas d'absence de dette douanière

Le principe de plafonnement pourrait être mis en œuvre en raison par exemple de péril économique de l'opérateur.

Les violations frauduleuses des règles douanières de l'Union sont des sanctions pénales infligées par le juge pénal:

Les violations frauduleuses sont sanctionnées pénalement.

Il faudrait définir précisément l'élément d'intention frauduleuse. Voici une proposition de texte:

«quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement aux règles douanières de l'Union, soit qu'il ait volontairement omis de produire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement commis des inexactitudes ou omissions dans une déclaration ou un acte, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement des droits et taxes, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse »;

Les sanctions pourraient être celles proposées à l'article 11 mais l'amende maximale devrait être:

- de 30% sur la dette douanière et non sur la valeur marchandises pour un OEAC ou F;
- d'un montant pouvant aller jusqu'à 30 % de la valeur des marchandises pour un NON OEAC ou F;

De plus, il faut mettre la charge de la preuve de l'intention frauduleuse sur l'administration des douanes.

Article 13 – prescription – et Article 14 – suspension des poursuites: réflexions

Ces articles 13 et 14 méritent quelques réflexions. Ils sont écrit de façon plus instructive pour l'opérateur (rappel que l'opérateur n'est peut être pas juriste à la, mais plus souvent d'origine logistique et économique):

- limiter la durée de la prescription des poursuites répressives (administratives et pénales) à 5 ans (article 13.1 de la proposition);

- supprimer la référence aux « infractions répétées » comme étant interruptives de la prescription, la référence à la « répétition » exigeant sa définition, qui n'est pas aisée (quel degré d'identité? quel intervalle?) (article 13.2 de la proposition);
- supprimer le délai de forclusion des poursuites répressives (administratives et pénales) (article 13.3 de la proposition);
- définir l'acte interruptif de prescription comme étant l'acte de notification par l'autorité compétente à l'opérateur de la violation de la réglementation (article 13.3 de la proposition);
- supprimer les cas de suspension des poursuites pouvant être définis par les Etats (article 13.6 de la proposition);
- supprimer les cas de suspension des poursuites listés à l'article 14 de la proposition qui n'ont pas de sens, les violations des règles douanières ne pouvant pas être poursuivies à la fois administrativement et pénalement.

En conclusion

Le droit douanier n'opère pas de distinction entre des situations différentes: la moindre irrégularité commise par un opérateur économique constitue une infraction, alors même qu'elle peut être commise sans mauvaise foi et relève ainsi d'un traitement par des sanctions fiscales ou pénales.

Le droit douanier rejoint dans son fondement même la matière pénale.

Le projet de directive «vise à dresser une liste d'infractions douanières communes à tous les États membres et à poser les bases de sanctions efficaces, dissuasives et proportionnées que devront imposer les États membres pour assurer une mise en œuvre efficace de la législation douanière harmonisée, nécessaire au bon fonctionnement de l'union douanière. »

Mais la directive ne tient pas compte de l'investissement des entreprises ayant le statut OEAC ou F en terme de recrutement de salariés avec des compétences douanières et des formations de leur dit personnels.

La directive doit être écrite de façon compréhensible pour tous les acteurs du commerce qui ne sont pas tous issus du monde juridique afin qu'il puissent la mettre en application.

Die außenwirtschaftliche Offenlegung („Selbstanzeige“)

Reinhart Rüsken

Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a.D., Berlin ¹⁾

Das Stichwort „Selbstanzeige“ verspricht gespannte Aufmerksamkeit zu erregen, seit durch einen prominenten Einzelfall einer gescheiterten Selbstanzeige und den diesbezüglichen bislang ungesühnten Bruch des Steuergeheimnisses sowie die schamlose mediale Ausnutzung dieses Geheimnisverrats, durch die merkliche Steigerung der Anzeigebereitschaft infolge der Bereitschaft der Finanzverwaltung, gestohlene Daten auszunutzen, durch zumindest missverständliche höchstrichterliche Erkenntnisse („Reinen-Tisch-Machen“) und durch all dies ausgelöste gesetzgeberische Nachteile die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige steuerlicher Delikte ins Gerede gekommen ist. Das strahlt auf das Außenwirtschaftsrecht aus, für das im AWG eine Selbstanzeigemöglichkeit zum 1.9.2013 geschaffen worden ist, mit der sich bereits zahlreiche Autoren im Fachschrifttum, mitunter kritisch, auseinandergesetzt haben.

Vorbild oder zumindest Inspirationsquelle der in § 22 Abs. 4 AWG normierten Selbstanzeige scheinen die §§ 371 und 378 Abs. 3 AO, aber auch § 31 d) Abs. 1 Satz 2 PartG sowie das US-amerikanische Außenwirtschaftsrecht gewesen zu sein, das ein vergleichbares Rechtsinstitut kennt. Allerdings sind die Unterschiede in der rechtlichen Ausgestaltung der außenwirtschaftlichen Selbstanzeige und in den Motiven des Gesetzgebers für ihre Einführung beträchtlich. In den amtlichen Unterlagen heißt es zu Letzterem freilich nur knapp, Unternehmen sollten stärker als bisher motiviert werden, ihre interne Überwachung zu verbessern und Arbeitsfehler dem Zoll oder dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle zu melden (BT-Drs. 17/11127, S. 13), wobei freilich etwas dunkel bleibt, was eine solche Meldung namentlich dem Bundesamt nützen und was sie dort auslösen soll.

Man hört ferner, man habe sich durch den sog. nemo-tenetur-Grundsatz zu der Vorschrift gedrängt gesehen, ²⁾ also durch das Verbot, einen Bürger dazu zu zwingen, sich selbst anzuklagen. Sollte das stimmen, wird man freilich allenfalls einen assoziativen Zusammenhang zugestehen können: Denn jenes Verbot verlangt nach der Möglichkeit einer steuerlichen Selbstanzeige, weil der Steuerpflichtige seine steuerlichen Belange offenlegen muss (und sich damit ggf. der Steuerhinterziehung oder -verkürzung selbst anklagen würde, etwa wenn aus seiner Erklärung in früheren Veranlagungszeiträumen

1) Dieser Vortrag beruht auf der Ausarbeitung von Rechtsanwalt Dr. Roland Stein LL. M. aus der Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer, der verhindert war, seinen Vortrag auf dem Zollrechtstag 2015 selbst zu halten und für den Reinhart Rüsken diese Aufgabe übernommen hat.

2) Vgl. Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

verschwiegenes Vermögen mit seinen Erträgen erkennbar wird). Die steuerliche Selbstanzeige ist also so gesehen keineswegs Ausdruck gesetzgeberischer Milde und Großzügigkeit, sondern im Kern vom Verfassungsrecht geboten. In eine vergleichbare Lage kann der Außenwirtschaftsteilnehmer schwerlich geraten. Und dass der nemo-tenetur-Grundsatz verlangt, dass der Außenwirtschaftsteilnehmer nachteilige Auswirkungen außenwirtschaftsrechtlicher Gesetzesverstöße etwa auf seinen AEO-Status durch eine Selbstanzeige abwenden können muss, wird man kaum behaupten können.

Dass dies im Gesetzgebungsverfahren wahrscheinlich nicht bis zu Ende durchdacht worden ist, würde nicht wunder nehmen, ist doch § 22 Abs. 4 AWG gleichsam in letzter Minute auf Initiative erst des BT-Ausschusses für Wirtschaft und Technologie³⁾ in die anstehende Novelle des AWG eingefügt worden. Einen ganz neuen Umgang mit außenwirtschaftsrechtlichen Verstößen ermöglicht die neue Vorschrift nicht. Lag doch schon bisher die Verfolgung der von der Vorschrift erfassten (Ordnungs-)Verstöße im Ermessen der Behörde, die gemäß § 47 OWiG das Verfahren jederzeit einstellen konnte und nach wie vor aufgrund dieser Vorschrift einstellen kann. Aber mit dieser – ungesicherten – Aussicht sollte sich der Wirtschaftsbeteiligte wohl nicht länger begnügen müssen, sondern ein Stück Rechtssicherheit erhalten, wann er ein Absehen von einer solchen Verfolgung von Rechts wegen verlangen kann.

Das Lob und die Anerkennung, die der Gesetzgeber deshalb an sich für die Schaffung einer vor Ahndung schützenden Selbstanzeige verdient und auch vielfach erhalten hat, sowie der angestrebte Gewinn an Rechtssicherheit werden freilich merklich dadurch beeinträchtigt, dass die Fassung der Vorschrift eine Reihe von Unklarheiten und Auslegungsproblemen aufweist.

Die Vorschrift lautet:

„Die Verfolgung als Ordnungswidrigkeit unterbleibt in den Fällen der fahrlässigen Begehung eines Verstoßes im Sinne des § 19 Abs. 2 bis 5, wenn der Verstoß im Wege der Eigenkontrolle aufgedeckt und der zuständigen Behörde angezeigt wurde sowie angemessene Maßnahmen zur Verhinderung eines Verstoßes aus gleichem Grund getroffen werden.

Eine Anzeige nach Satz 1 gilt als freiwillig, wenn die zuständige Behörde hinsichtlich des Verstoßes noch keine Ermittlungen aufgenommen hat.

Im Übrigen bleibt § 47 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten unberührt.“

Die Vorschrift macht die vor ordnungswidrigkeitenrechtlicher Verfolgung schützende Wirkung der Selbstanzeige also ausdrücklich von folgenden 5 Tatbestandsmerkmalen abhängig, die es sogleich näher zu untersuchen gilt:

- einen Verstoß gegen eine der Vorschriften, die in den Abs. 2-5 des § 19 AWG in Bezug genommen werden
- Fahrlässigkeit des Verstoßes

3) BT-Drs. 17/12101.

- Aufdeckung des Verstoßes im Wege der Eigenkontrolle
- Anzeige bei der zuständigen Behörde
- angemessene Maßnahmen zur Verhinderung eines Verstoßes aus gleichem Grund

Ferner wird allseits das Erfordernis der Freiwilligkeit der Anzeige in die Vorschrift hineingelesen und es wird die von der Vorschrift nicht eindeutig beantwortete Frage nach den (ggf. auch interpersonalen) Wirkungen der Anzeige aufgeworfen.

Damit ist die Gliederung meiner folgenden Bemerkungen vorgegeben:

1) Verstöße gegen die in § 19 Abs. 3 bis 5 AWG in Bezug genommenen Verhaltensgebote kommen mitunter durch Vertippen, Verschreiben und dergleichen vor. Es handelt sich vornehmlich um typische Arbeitsfehler, die auch in ordnungsgemäß organisierten Unternehmen nicht völlig vermieden werden können, insbesondere nicht im Massengeschäft, um das es sich beim Außenwirtschaftsverkehr vielfach handelt.⁴⁾ In Betracht kommen auch Softwarefehler, die sich ebenfalls niemals ganz von vornherein ausschließen lassen. Ihre Anzeige unter den in § 22 Abs. 4 AWG genannten weiteren Voraussetzungen sperrt die Verfolgung, wobei ein Verstoß gegen § 19 Abs. 2 in Verbindung mit § 8 Abs. 5 AWG (unrichtige oder unvollständige Angaben in einem Genehmigungsantrag) kaum fahrlässig begangen werden kann, die Anführung auch des Abs. 2 also sinnwidrig ist und ins Leere geht.

Unterläuft aber einem Unternehmen etwa bei einer Ausfuhranmeldung ein Fehler derart, dass z.B. auf eine ihm erteilt allgemeine Genehmigung Bezug genommen wird, welche infolge einer zwischenzeitlichen Preisanpassung bei Abgabe der Anmeldung jedoch nicht mehr einschlägig ist, während die dem Unternehmen tatsächlich ebenfalls erteilte richtige allgemeine Genehmigung nicht in Bezug genommen wird, weil die Software auf die Berücksichtigung eines solchen Vorgangs nicht eingerichtet ist, kann eine Sanktion durch Selbstanzeige abgewendet werden. Ebenso etwa bei einem Gestellungsfehler im Sinne des § 19 Abs. 3 AWG. Hingegen kann nach § 22 Abs. 4 AWG durch eine Selbstanzeige nicht die Ahndung einer ungenehmigten Ausfuhr von Rüstungsgütern abgewendet werden, selbst wenn die Ausfuhr an sich genehmigungsfähig war, z.B. weil es sich um für europäische Rüstungsprojekte bestimmte Güter handelte. Ein solcher Verstoß ist kein Anwendungsfall des § 22 Abs. 4 AWG, weil es sich (bei Fahrlässigkeit) um einen Verstoß gegen § 19 Abs. 1 AWG handelte.⁵⁾

Warum der Gesetzgeber Verstöße dieser Art, also insbesondere Verstöße gegen das Gebot vorheriger Einholung einer Genehmigung für genehmigungsbedürftige Ausfuhren, nicht in den Regelungsbereich der Selbstanzeige einbezogen hat, ist schwer nachvoll-

4) Zur Anwendung des § 22 Abs. 4 AWG auch auf Verstöße, die keine bloßen Fehler bei der Anwendung von Form- und Verfahrensvorschriften darstellen, vgl. *Niestedt/Trennt* BB 2013, 2115; vgl. ferner *Klengel/Raschke* ZWH 2014, S. 369.

5) Beispiel entnommen *Ahmad/Hundebeck*, „Zuwiderhandlungen gegen Außenwirtschaftsrecht – Eine Analyse von Sanktionsfällen in der Praxis“, in: *Ehlers/Wolffgang* (Hrsg.), *Recht der Exportkontrolle, Bestandsaufnahme und Perspektiven*, 2015, S. 147.

ziehbar.⁶⁾ Solche Verstöße dürften mindestens ebenso häufig sein wie die vorgenannten Bearbeitungsfehler.⁷⁾ Sie dürften oftmals auf ebenso wenig vollständig vermeidbaren, auch einem dem Recht verpflichteten Unternehmen, welches für dessen Beachtung in der Praxis alle erdenklichen Vorkehrungen getroffen hat, unterlaufenden „Bearbeitungsfehlern“ beruhen. Sie richten auch nicht mehr Schaden an als die sog. Formverstöße. Sie nicht „anzeigefähig“ zu machen birgt zudem die Gefahr, dass in der Verwaltungspraxis der Anwendung des § 47 OWiG – der je ungeachtet des § 22 Abs. 4 AWG das Absehen von einer Ahndung ermöglicht und schon immer ermöglichte – aus § 22 Abs. 4 AWG der Umkehrschluss hergeleitet wird, eine Anzeige eines Verstoßes gegen Genehmigungspflichten könne nicht zugunsten einer Einstellung des Verfahrens zu Buche schlagen.⁸⁾ Das engagierte Plädoyer von Möllenhoff⁹⁾ für die Einbeziehung – fahrlässiger (!) – Verstöße gegen die oftmals hoch komplexen Genehmigungsvorbehalte oder Embargovorschriften in die Selbstanzeige sollte deshalb Beachtung finden; demgegenüber selbstgenügsam auf die Politik zu verweisen, die diese Ausdehnung der Selbstanzeige nicht wolle, missachtete die Rationalitätsanforderungen, denen sich auch die Rechtspolitik stellen sollte.

2) Anders verhält es sich mit der Beschränkung der Selbstanzeige auf fahrlässige Taten. Die Selbstanzeige soll, wie erwähnt, die Bereitschaft zu wirkungsvollen internen Kontrollen stärken. Wer indes vorsätzlich gegen die Gebote des Außenwirtschaftsrechts verstößt, lässt es nicht an dieser Bereitschaft fehlen, sondern an der Bereitschaft zur Respektierung der Gesetze. Eine vor Ahndung schützende Selbstanzeige wäre deshalb bei jenen fehl am Platz, weil sie die erhoffte Wirkung auf die Verbesserung der Selbstkontrolle des Unternehmens nicht erzielen könnte.

Aber wann ist die Schwelle von der Fahrlässigkeit zum (Eventual-)Vorsatz überschritten? Jeder, der sich einmal mit dem Strafrecht beschäftigt hat, weiß, wie heikel diese Unterscheidung ist¹⁰⁾. Der Fahrlässigkeits- wie der Vorsatztäter weiß um die Möglichkeit der Gesetzeswidrigkeit seines Tuns – hier in der Gestalt, dass er mit der Existenz von seinen Geschäften oder der Art von deren Abwicklung entgegenstehenden außenwirtschaftsrechtlichen Bestimmungen rechnet; beide unterscheiden sich nur darin, dass der Fahrlässige darauf vertraut, sein Verhalten sei nicht gesetzwidrig, während der Vorsatz-täter sich gesagt hat: „und wenn schon ...“.¹¹⁾ Welcher Außenwirtschaftsbeteiligte wird sich sicher sein, diese feinsinnige Unterscheidung im konkreten Fall richtig vorgenom-

6) Mit Recht kritisch vor allem Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

7) Vgl. näher Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

8) Dazu mit Recht kritisch Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

9) Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

10) Hierzu Klengel/Raschke, ZWH 2014, 369; Pelz/Hofschneider wistra 2014, S. 1.

11) Vgl. z.B. OLG Koblenz, Urteil vom 11.5.2009, 3 StE 1/09-4: „Der Angeklagte hielt es zumindest für möglich, dass er an eine iranische Rüstungsorganisation lieferte, deren Belieferung nach den Embargovorschriften verboten war und nahm dies billigend in Kauf. Dies reicht zur Begründung eines Eventualvorsatzes aus.“

men zu haben?¹²⁾ Seine Entscheidung für eine Selbstanzeige steht also auf wankenden Füßen. Und schlimmer noch: er wird im Allgemeinen damit rechnen müssen, dass auch die Behörde diese Unterscheidung nicht definitiv wird treffen wollen, ohne die Sache in einem Ermittlungsverfahren¹³⁾ gründlich geprüft zu haben. Gerade die davon ausgehenden Beeinträchtigungen wird er aber durch seine Selbstanzeige vermeiden wollen – und dann möglicherweise doch nicht vermeiden können. Die Selbstanzeige schützt im Übrigen ebenso wenig vor einer Verfallsanordnung. Der Hinweis auf § 47 OWiG dürfte insofern nur ein schwacher Trost sein; sich mit ihm zu begnügen gesteht Rechtssicherheit und Berechenbarkeit des Sanktionsrechts jedenfalls zu Unrecht keinen besonders hohen Stellenwert zu.¹⁴⁾

3) Die Aufdeckung des Verstoßes im Wege der „Eigenkontrolle“ ist die dritte Voraussetzung für die ahndungsbefreiende Wirkung der Offenlegung. Wer seinen Verstoß gar nicht bemerkt, wird ihn ja auch schwerlich der Behörde anzeigen können; deckt das HZA den Verstoß auf, kann er geahndet werden, auch wenn der Betroffene ihn sogleich eingesteht („anzeigt“) und Besserung gelobt. Insofern sagt das Gesetz mit dem Verlangen nach einer Eigenkontrolle etwas, was sich beinahe von selbst versteht.

Oder soll durch das Verlangen der Aufdeckung im Wege der Eigenkontrolle – wozu gewiss auch die Aufdeckung durch mit einer Überprüfung der Ausfuhren vom Unternehmen Beauftragte wie dessen Steuerberater gehört – einer Selbstanzeige die Wirkung versagt werden, wenn sie auf Zufallserkenntnissen (also keiner „Kontrolle“, keiner tauglichen „Compliance-Architektur“, keiner internen Revision oder dergleichen) oder sogar nur Hinweisen fremder Dritter¹⁵⁾ wie etwa der Spedition eines Abnehmers (also auf keiner „eigenen“ Erkenntnis) beruht? Einen rechtfertigenden Grund für eine solche Einschränkung kann man schwerlich erkennen. Man wird deshalb den Begriff „Eigenkontrolle“ für unglücklich gewählt halten und auch in den eben genannten Fällen eine Selbstanzeige zulassen müssen.

4) Sodann wird die Anzeige bei der zuständigen Behörde verlangt. Das ist das HZA, nicht das ZFA. Das BAFA ist, anders als die Gesetzesbegründung vermuten lassen könnte, ebenfalls kaum als eine für die Ahndung einer Ordnungswidrigkeit zuständige Behörde und deshalb nicht als tauglicher Adressat der Selbstanzeige anzusehen.¹⁶⁾ Es wird aber ggf. eine bei ihm erstattete Anzeige an das HZA weiterleiten müssen und der Anzeige damit Wirkung verschaffen.

12) Kritisch auch *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151.

13) Vgl. dazu *Krause/Prieß*, NStZ 2013, S. 688.

14) Vgl. *Möllenhoff*, AW-Prax 2015, S. 201.

15) Keine Wirkung der Selbstanzeige nach *Niestedt/Trennt*, BB 2013, 2115; *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151; ebenso offenbar *Nestler*, WjJ 2015, S. 1; a.A. *Pelz/Hofschneider*, wistra 2014, 1; unentschieden *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, S. 173.

16) A.A. Offenbar *Nestler*, WjJ 2015, S. 1.

Irgendwelche inhaltlichen oder formalen Anforderungen an die Anzeige formuliert das Gesetz nicht; es setzt insbesondere keine Frist und verlangt keine unverzügliche Anzeige. Aber eine substantiierte Darstellung des Verstoßes, wohl auch seiner Ursachen wird man aufgrund des Zweckes der Anzeige verlangen müssen.

5) Was sind – als fünftes Tatbestandsmerkmal – „angemessene Maßnahmen zur Verhinderung eines Verstoßes aus gleichem Grund“?

§ 22 AWG soll, wie erwähnt, einen zusätzlichen Anreiz schaffen, ein zuverlässiges Compliance-System in dem Unternehmen zu installieren bzw. das bestehende System zu perfektionieren. Was das von dem Unternehmen verlangt, ist in letzter Zeit im Kontext des Vergaberechts, aber auch des Instituts des AEO vielfach erörtert worden. Darauf wird bei der Anwendung des § 22 Abs. 4 AWG zurückgegriffen werden können.

Nach den dort entwickelten Grundsätzen müssen am Außenwirtschaftsverkehr beteiligte Unternehmen in Deutschland einen Ausfuhrverantwortlichen benennen, der die Einhaltung der außenwirtschaftsrechtlichen Vorschriften zu gewährleisten hat. Diesen treffen dann bestimmte Auswahl-, Weiterbildungs-, Organisations- und Überwachungspflichten. Hierfür hat sich ein Maßnahmenkatalog und ein Organisationsstandard herausgebildet, der in Großunternehmen als angemessene Gewährleistung für ein rechtskonformes Verhalten gilt. Dieser könnte auch bei Anwendung des § 22 Abs. 4 AWG hilfreich sein.

Kernstück der von der Vorschrift geforderten Compliance-Maßnahmen ist es demnach, die unternehmensinterne Exportkontrolle zu organisieren. Dies umfasst die „gelebte“ Verortung der Eigenkontrolle im Organigramm des Unternehmens (Aufbauorganisation) und die Organisation der Arbeitsabläufe, welche so zu gestalten ist, dass Verstöße gegen das Außenwirtschaftsrecht grundsätzlich ausgeschlossen sind (Ablauforganisation).

Für die konkrete Ausgestaltung der Organisation besitzen die Unternehmen allerdings grundsätzlich Gestaltungsfreiheit, solange die Unabhängigkeit und Wirksamkeit der Kontrolle gewahrt bleibt. Neben der übergeordneten Untergliederung in Aufbau- und Ablauforganisation liegt der Schwerpunkt im Rahmen der Ablauforganisation bei der Überwachung. Hierbei kommen stichprobenartige Kontrollen, aber auch interne Revisionen in Betracht. Die notwendige Häufigkeit der Kontrollen hängt nach ständiger Rechtsprechung zum Ordnungswidrigkeitenrecht von den jeweiligen Einzelfallumständen ab, insbesondere von der Größe des Betriebes, der Anzahl der Beschäftigten, deren Sachkunde und Sorgfalt, der innerbetrieblichen Organisation, den realen Überwachungsmöglichkeiten und der Art der auszuführenden Arbeiten sowie der Bedeutung der einzuhaltenden Vorschriften. Der weitgehenden Auffassung, wonach ständig ein Drittel der Vorgänge durch Stichproben abzudecken sei, ist jedoch nicht zu folgen. Unabhängig von der bisherigen Kontrolldichte ist allerdings nach Erstattung der Selbstanzeige zumindest für einen bestimmten Zeitraum eine intensivere Kontrolle geboten; diese sollte gegenüber der Behörde auch angezeigt werden.

Die „angemessenen Maßnahmen“ müssen im Übrigen nicht nur angekündigt, sondern „ergriffen“ werden, worunter sich der Gesetzgeber wohl vorstellt, dass im Zeitpunkt

der Abgabe der Selbstanzeige – oder später, mit heilender Wirkung – alles eingeleitet sein muss, was erforderlich ist, um diese Maßnahmen zu verwirklichen. Daraus folgt, dass die tatsächliche Umsetzung der „ergriffenen“ Maßnahmen nicht bereits abgeschlossen sein muss.¹⁷⁾ Die befreiende Wirkung der Selbstanzeige muss man sich dann aber gleichsam unter die auflösende Bedingung gestellt vorstellen, dass die Umsetzung der betreffenden Maßnahmen nicht vollzogen wird.

Was aber wird von dem Anzeigenden in den Fällen verlangt, in denen das Compliance-System an sich perfekt ausgestaltet ist, es aber gleichwohl zu einem Verstoß nach § 19 Abs. 3, 4 oder 5 AWG gekommen ist? Soll er dann etwa die grundsätzlich als ausreichend erscheinenden Sicherungsvorkehrungen noch weiter steigern müssen? Das wird man wohl kaum verlangen wollen und vielmehr das Gesetz korrigierend dahin auslegen, dass dann dieses Tatbestandsmerkmal gegenstandslos ist.¹⁸⁾

Und was soll eigentlich ein nachgeordneter Mitarbeiter tun, der sich wegen eines Verstoßes anzeigen will, aber angemessene Maßnahmen zur Verhinderung der betreffenden Verstöße in dem Unternehmen zu ergreifen gar nicht in der Lage ist? Auch in dieser Hinsicht scheint der Gesetzgeber nicht bis zum Ende gedacht zu haben.¹⁹⁾

Vor allem aber nimmt § 22 Abs. 4 AWG eine nicht nur wenig glückliche, sondern rechtsstaatlich nicht unbedenkliche Verknüpfung von Ahndung und künftigem Wohlverhalten vor.²⁰⁾ Was genau zur Erlangung der Ahndungsfreiheit zu tun ist, kann der Täter, dem Verfolgung droht, nicht sicher wissen. Es hilft wenig ihn auf die Zusammenarbeit mit der Behörde zu verweisen, welche sich erst entwickeln kann, wenn die Entscheidung für oder gegen eine ahndungsbefreiende Selbstanzeige schon gefallen ist.

Unsicherheiten bleiben allemal für den Anzeigenden. Denn was ist „angemessen“ bzw. eine „taugliches, zuverlässiges“ Compliance-System? Darüber wird man im Einzelfall oft unterschiedlicher Meinung sein. Compliance muss aber jedenfalls nicht auf Kosten einer wirtschaftlichen Unternehmensführung betrieben werden. Verlangt werden kann auch nicht, dass stets die besten und kostenintensivsten Maßnahmen ergriffen werden, wohl aber dass solche ergriffen werden, die den Fehler effektiv und nachhaltig abzustellen versprechen.

Der Anzeigende muss in diesem Zusammenhang mit erheblicher Unsicherheit leben. Die Behörde wird die Dinge möglicherweise anders bewerten als er selbst. Wenn man das Gesetz beim Wort nähme, wäre dann ggf. die ahndungsbefreiende Wirkung der Selbstanzeige dahin: Der Anzeigende muss bei Erstattung der Anzeige die „angemessenen Maßnahmen“ zwar nicht schon umgesetzt, aber doch schon (von sich aus) „ergriffen“ haben. Ihm diese Wirkung indes zu versagen, wenn er dies erst später, jedoch unverzüg-

17) Vgl. auch Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

18) Im Ergebnis ebenso Möllenhoff, AW-Prax 2015, S. 201.

19) Vgl. dazu Pelz/Hofschneider, wistra 2014, S. 1.

20) Im Ergebnis ebenso Pelz/Hofschneider, AW-Prax 2013, S. 173.

lich auf ein betreffendes Verlangen der Behörde tut, wäre aber widersinnig.²¹⁾ Man wird deshalb auch insofern das Gesetz korrigierend auslegen müssen, kann dies aber kaum dahin tun, dass nicht ausreichende Maßnahmen die Wirkung der Selbstanzeige von vornherein nicht beeinträchtigen.²²⁾

6) Der Aspekt der Freiwilligkeit der Anzeige hat zu manchen Diskussion und einiger Begriffsverwirrung geführt. Hier offenbart sich die ganze Nachlässigkeit, mit der § 22 Abs. 4 AWG gefasst ist.

Nach Satz 2 ist keine Freiwilligkeit gegeben, sobald die Behörde den Verstoß entdeckt hat. Das ist vielfach als Fiktion²³⁾ bezeichnet oder als eine Legaldefinition²⁴⁾ gedeutet worden, treffender vielleicht als unwiderlegliche Vermutung zu charakterisieren; wenn der Verstoß entdeckt ist, wird es ja vielfach an der „Freiwilligkeit“ tatsächlich fehlen, also gar kein Raum und Bedürfnis für eine Fiktion sein.

Dies soll indes auf sich beruhen. Nicht auf sich beruhen kann der schwerwiegende Mangel der Gesetzesfassung, dass Satz 2 etwas definiert, vermutet oder fingiert, was gar nicht als Tatbestandsmerkmal der ahndungsbefreienden Selbstanzeige benannt ist.²⁵⁾ Satz 2 hängt mit anderen Worten in der Luft²⁶⁾ und scheint sich in die Vorschrift schlicht verirrt zu haben.²⁷⁾ Man kann und muss ihm aber durch interpolierende Auslegung den erforderlichen Bezugspunkt verschaffen,²⁸⁾ indem man in Satz 1 das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal hineinliest, dass die Selbstanzeige freiwillig erstattet worden sein muss.²⁹⁾ Dem begegnet, dass Freiwilligkeit sinngemäß auch in § 371 AO, einem Vorbild des § 22 Abs. 4 AWG, verlangt wird.

Tut man das, ist aber zugleich die im Schrifttum mit Recht immer wieder aufgeworfene Frage beantwortet, ob nach Entdeckung der Tat durch die Behörde mangels Freiwilligkeit auch dann keine ahndungsbefreiende Selbstanzeige mehr erstattet werden kann, wenn der Betreffende von den Erkenntnisse bzw. Ermittlungsmaßnahmen der Behörde

21) Im Ergebnis ebenso *Klengel/Raschke*, ZWH 2014, S. 369.

22) So indes *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151.

23) So u.a. *Nestler*, WiJ 2015, S. 1.

24) *Niestedt/Trennt*, BB 2013, S. 2115

25) Freiwilligkeit kann auch nicht als ein unausgesprochenes Element der verlangten Eigenkontrolle angesehen werden: Die Eigeninitiative wird mit dem Begriff „Eigenkontrolle“ im Hinblick auf die Aufdeckung des Verstoßes gefordert, für die Eigeninitiative bei der Anzeige folgt daraus nichts.

26) Das kann man auch nicht, wie *Pelz/Hofschneider*, wistra 2014, S. 1 es aber tun, dadurch kaschieren, dass man § 22 Abs. 4 AWG einfach falsch zitiert!

27) Man kann hören, der Satz 2 stamme von einem anderen Autor als der Satz 1, man habe also 2 Gesetzesvorschläge zusammengeschmissen, die nicht zusammenpassen.

28) Anders *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, S. 173, bei deren Gesetzesverständnis freilich der Regelungsgehalt des Satzes 2 rätselhaft bleibt.

29) An einer solchen Interpolation fehlt es auch bei *Nestler*, WiJ 2015, 1 nicht, wenn sie auch meint, in einem zweiten Schritt dem Freiwilligkeitsbegriff eine besondere Bedeutung beilegen zu können und zu müssen; dazu sogleich.

nichts weiß und mit ihnen auch nicht rechnet.³⁰⁾ Wer aus eigenem Antrieb eine Selbstanzeige erstattet, ohne zu wissen oder auch nur damit konkret zu rechnen, dass seine Tat bereits von der Behörde entdeckt ist, handelt nicht unfreiwillig! Etwas anderes anzunehmen, würde dem Begriff der Freiwilligkeit – jenem interpolierten Tatbestandsmerkmal des Satzes 1 – Gewalt antun. Darüber hilft m.E. auch nicht die Überlegung von Nestler³¹⁾ hinweg, es stehe dem Gesetzgeber frei, die Wirkung der Selbstanzeige von einem Freiwilligkeitsbegriff abhängig zu machen, der von „psychologischen Gesichtspunkten“ abgelöst eine rein objektive Voraussetzung (noch keine Ermittlungen der Behörde) aufstellt. Denn freilich steht es dem Gesetzgeber frei, Begriffe zu definieren; wenn er aber einen klar und eindeutig auf die innere Motivation des Täters zielenden Begriff wie den der Freiwilligkeit verwendet, ist es einigermaßen willkürlich, ohne eine hinreichend deutliche, den allgemeinen Sprachgebrauch verlassende Definition zu unterstellen und zu behaupten, der Gesetzgeber meine mit Freiwilligkeit nicht die Motivation des Täters, sondern einen rein objektiven Umstand seines Handelns.

Überdies ist es nicht logisch, aus der Fiktion der Freiwilligkeit in § 22 Abs. 4 Satz 2 AWG gleichsam im Umkehrschluss³²⁾ eine Fiktion der Unfreiwilligkeit abzuleiten, aus § 22 Abs. 4 Satz 2 AWG also zu entnehmen, eine Selbstanzeige nach Aufnahme behördlicher Ermittlungen gelte als unfreiwillig. Dass man das anzunehmen hätte, fingiert Satz 2 weder noch vermutet er solches, wie das allerdings ganz überwiegende Schrifttum behauptet. Es ist indes schlicht ein Verstoß gegen die Regeln der Rechtslogik, aus der Anordnung des Gesetzes, dass bis zur Entdeckung der Tat durch die Behörde von der Freiwilligkeit der Selbstanzeige auszugehen ist, zu folgern, dass nach der Entdeckung bzw. der Aufnahme behördlicher Ermittlungen von der Unfreiwilligkeit auszugehen sei. Satz 2 besagt nur, dass bis zur Aufnahme behördlicher Ermittlungen die Selbstanzeige unter dem Gesichtspunkt der Freiwilligkeit nicht zu prüfen ist; unter welchen Voraussetzungen nach der Aufnahme behördlicher Ermittlungen Freiwilligkeit zu bejahen oder zu verneinen ist, sagt § 22 Abs. 4 AWG nicht, es beantwortet sich vielmehr nach den allgemeinen, in anderem rechtlichen Zusammenhang, insbesondere zu § 371 AO, aus dem Begriff der Freiwilligkeit abgeleiteten Kriterien.³³⁾ Danach ist unzweifelhaft, dass die internen Erkenntnisse und Maßnahmen der Behörde für die Beurteilung der Freiwilligkeit als solche nicht von Bedeutung sind.

7) Zu klären bleiben schließlich noch die Rechtsfolgen einer nach den vorgenannten Überlegungen wirksamen Selbstanzeige. Handelt es sich dabei lediglich um einen per-

30) So u.a. *Klengel/Raschke*, ZWH 2014, S. 369; *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, S. 173; *wistra* 2014, S. 1; a.A. mit Recht *Krause/Prieb*, NSTZ 2013, S. 688; *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151, die sich dafür freilich wenig überzeugend u.a. auf einen „Systemvergleich“ mit § 378 Abs. 3 AO berufen.

31) *WiJ* 2015, S. 1.

32) Dass es sich um einen solchen Umkehrschluss handeln würde, erkennen immerhin richtig *Klengel/Raschke* ZWH 2014, S. 369, allerdings offenbar nicht, dass dieser Schluss nicht logisch korrekt ist.

33) Ein Handeln ist freiwillig, wenn es von autonomen Beweggründen getragen wird, Angst vor Entdeckung hindert die Freiwilligkeit nicht, solange dem Täter noch eine Abwägungsmöglichkeit verbleibt; vgl. § 24 StGB.

sönlichen Ahndungsaufhebungsgrund³⁴⁾ oder schlechthin um ein Verfahrenshindernis³⁵⁾, sodass eine Ahndung der Tat auch denjenigen gegenüber nicht erfolgen kann, die selbst keine Selbstanzeige erstattet haben, obwohl sie an der Tat beteiligt waren.³⁶⁾

Die Frage ist streitig.³⁷⁾ Meines Erachtens liegt der Vorschrift das Modell einer Anzeige durch die Unternehmensleitung zugrunde, die ja i.d.R. auch nur die verlangten angemessenen Maßnahmen zur Verhinderung weiterer Verstöße treffen kann. Dann aber liegt es nahe, die Wirkungen der Anzeige auf alle auszudehnen, die an der Tat beteiligt waren, deren Wiederholung mutmaßlich verhindert wird.³⁸⁾ Das wäre sicher aus der Sicht des Zweckes des § 371 AO unangemessen; § 24 Abs. 4 AWG hat aber eben einen ganz anderen (Haupt-)Zweck und eben nicht in erster Linie die Bußfertigkeit der Täter im Auge.

Freilich ist das – wie so vieles an der Vorschrift – unsicher. Es kann deshalb nur dringend geraten werden, dass alle Beteiligten persönlich Anzeige erstatten (oder sich dabei durch ihr Unternehmen offen vertreten lassen).³⁹⁾

Dann ist jedenfalls sichergestellt, dass gegen niemanden eine Verfolgung wegen Verstößen nach § 22 Abs. 4 in Verbindung mit § 19 Abs. 3-5 AWG stattfinden kann. Aber wie verhält es sich mit einer Verfolgung von zugleich begangenen Verstößen nach §§ 30, 130 OWiG, also wegen Organisations- und Aufsichtsmängeln? Das sind ja andere Taten⁴⁰⁾ und die eben genannten Vorschriften fordern zumindest nicht ausdrücklich, dass diese nur geahndet werden dürfen, wenn ihre Begehung sich dahin ausgewirkt hat, dass anderweitig unter Verfolgung stehende Taten begangen worden sind. Sie fordern nicht, dass eine „Anknüpfungstat“ vorliegt bzw. dass diese nicht Gegenstand einer ahndungsausschließenden Selbstanzeige geworden ist.⁴¹⁾ Das allerdings ist im Ergebnis die Ansicht des BMF⁴²⁾; es will bei wirksamer Selbstanzeige §§ 30, 130 OWiG nicht anwenden,⁴³⁾ womit die Praxis einstweilen zufrieden sein mag.

34) *Krause/Prieß*, NStZ 2013, 688; *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151.

35) So *Niestedt/Trennt*, BB 2013, 2115; *Pelz/Hofschneider*, wistra 2014, S. 1.

36) So im Ergebnis *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, S. 172; *Helck/Petry*, ZfZ 2015, S. 151; die aber offenbar verlangen wollen, dass jene Dritten in der Anzeige namentlich benannt werden; a.A. *Klengel/Raschke*, ZWH 2014, S. 369.

37) Ganz weitgehend, aber nicht überzeugend, *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, nach denen ahndungsbefreiend für alle Beteiligten sogar eine Anzeige unbeteiligter Dritter wirken soll.

38) Anders *Nestler*, WiJ 2015, S. 1, wo insofern ein Auftrag/eine Vollmacht für den Anzeigerstatter verlangt wird.

39) *Krause/Prieß*, NStZ 2013, S. 688, S. 691; *Klengel/Raschke*, ZWH 10/2014, S. 369, S. 372.

40) Vgl. hierzu *Nestler*, WiJ 2015, S. 1.

41) So *Krause/Prieß*, NStZ 2013, S. 688; gegen dieses Argument *Pelz/Hofschneider*, AW-Prax 2013, S. 173, im Ergebnis jedoch unentschieden und anscheinend in § 47 OWiG eine befriedigende Lösung suchend.

42) Zweifelnd *Niestedt/Trennt*, BB 2013, S. 2115; wie das BMF jedoch *Klengel/Raschke*, ZWH 2014, S. 369.

43) BMF-Erlass III B 3 – A 0303/11/10003 vom 12.2.2014.

All dies zusammengekommen, kann hinsichtlich der Einführung der außenwirtschaftlichen Selbstanzeige zwar eine insgesamt positive Bilanz gezogen werden. Der eben erwähnte Erlass des BMF hat ihre positiven Wirkungen in einer jedenfalls für die Praxis ausreichenden Weise zusätzlich gestärkt. Die bestehenden Unsicherheiten in der Auslegung der Vorschrift mögen in der Zukunft durch die Verwaltungspraxis und die Auseinandersetzung im Schrifttum halbwegs zu bändigen sein. Gleichwohl ist aber einstweilen wegen der zahlreichen Ungenauigkeiten und Ungereimtheiten der Vorschrift zur Vorsicht zu raten. Insbesondere sollten die ergriffenen „angemessenen Maßnahmen“ in der Selbstanzeige möglichst ebenso präzise und umfassend dargestellt werden wie der Verstoß gegen die Vorschriften und seine Ursachen, obwohl sich das Gesetz auch zu den diesbezüglichen Anforderungen ausschweigt.

Podiumsdiskussion

**Moderation: Dr. Lothar Harings
Graf von Westphalen Rechtsanwälte**

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

Die Podiumsdiskussion zum Thema „Außenwirtschaftsrechtliche Sanktionen“ wurde von Herrn Dr. Lothar Harings (Graf von Westphalen Rechtsanwälte) moderiert. Zunächst rief Herr Dr. Lothar Harings das Plenum auf, Fragen zu stellen.

Da keine Wortmeldungen aus dem Plenum kamen, richtete sich Herr Dr. Harings selbst an Herrn Bernhard Schmidt (VTB-Bank Austria) und berichtete ihm, dass in Deutschland das mittelbare Bereitstellungsverbot Kopfschmerzen bereite, d.h. das Zahlungen an nicht gelistete Personen geleistet werden, die aber von dort möglicherweise an gelistete weitergeleitet werden oder Zahlungen an nicht gelistete Personen, die von gelisteten Personen beherrscht werden. Von Herrn Schmidt wolle er wissen, wie Banken mit dieser Unsicherheit umgehen.

Herrn Bernhard Schmidt (VTB-Bank Austria) führte dazu aus, dass Banken grundsätzlich verpflichtet sind, vor dem Eingehen einer Geschäftsbeziehung den wirtschaftlichen Eigentümer zu identifizieren, dazu gehöre auch der „Finanzsanktionsscheck“. Um möglich indirekte Finanzierungen auszuschließen, werde die Sorgfaltspflicht der Bank erfüllt, indem bestimmte Sanktionsklauseln in den Vertrag aufgenommen werden und den Kreditnehmer verpflichten, die Finanzierung nicht an sanktionierte Personen weiterzugeben.

Herr Dr. Harings bedankte sich für diese Antwort und gab das Wort an Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang (Universität Münster) weiter.

Herr Prof. Dr. Wolfgang merkte zunächst zu dem Vortrag von Herrn Rüsken an, dass der Grund dafür, dass die Selbstanzeige nicht für vorsätzliche Taten gedacht sei, darin liege, dass dies politisch nicht gewollt gewesen sei. Alle Parteien seien sich einig gewesen, dass ein vorsätzlicher oder auch fahrlässiger Verstoß gegen Genehmigungspflichten nicht unter einen Strafvorbehalt gestellt werden soll.

Zudem sei die „Selbstanzeige“ im Zusammenhang mit dem AEO zu sehen. Dieser sei verpflichtet, etwaige Verstöße zu melden. Dies sei ihm nur möglich, wenn er dafür keine Sanktionen erleiden muss. Vergleichbar sei dies mit den Strukturen in einer Familie, in der die Eltern dem Kind sagen, dass wenn es mal „Mist gebaut hat“, dies kein Problem sei, solange das Kind dies daheim beichte. Dies müsse auch dem AEO so ergehen. Es könne nicht sein, dass der AEO einen Fehler gemacht hat, zum Hauptzollamt geht

und der AEO-Sachbearbeiter sagt „Gut, dass du gekommen bist. Jetzt gebe ich die Sache mal an die Bußgeldstelle weiter.“

Zu diesen Ausführungen bezog Herr Reinhart Rüsken Stellung. Er führte aus, dass er nicht der Einzige sei, der das Ausklammern von vorsätzlichen oder fahrlässigen Verstößen gegen exportkontrollrechtliche Beschränkungen kritisiere. Dass eine Vorsatztat nicht durch eine strafbefreiende Selbstanzeige aus der Welt geschaffen werden soll, sei unstreitig. Das habe er auch nicht in Zweifel gezogen. Es gehe lediglich um die Frage, ob die Beschränkung auf reine Formalverstöße und die Ausklammerung fahrlässiger Verstöße gegen Genehmigungspflichten gerechtfertigt ist. Dies sei seine Kritik an dem System des § 22 Abs. 4 AWG.

Im Übrigen habe er gar nicht in Zweifel gezogen, dass durch die „Selbstanzeige“ ein gewisses Plus an Rechtssicherheit angestrebt werde. Er sehe jedoch die Gefahr, dass daraus im Umkehrschluss gefolgert wird, dass bei fahrlässigen Verstößen gegen Ausfuhrverbote oder Genehmigungspflichten ein intendiertes Ermessen dahingehend besteht, von der Verfolgung nicht abzusehen.

Herr Dr. Harings bedankte sich für die lebhafte Diskussion und entließ die Teilnehmer in die Kaffeepause.#

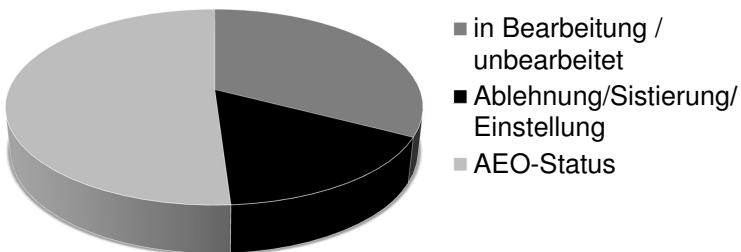
Monitoringprozess beim AEO – Sichtweise der Zollverwaltungen

Fabian Tschirky
Eidgenössische Zollverwaltung, Bern

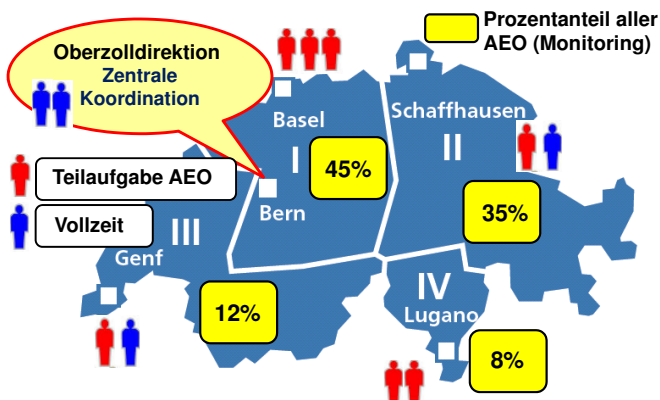
Aktueller Stand in der Schweiz (CH/FL)

- 147 AEO-Gesuche (davon 75 zertifiziert → Monitoring)
- 75 Unternehmenshauptstandorte (gegen 400 Niederlassungen)
- jährliche Verschiebung von ca. 20-25 AEO → Monitoringphase

AEO-Anträge Schweiz (Mai 2015)

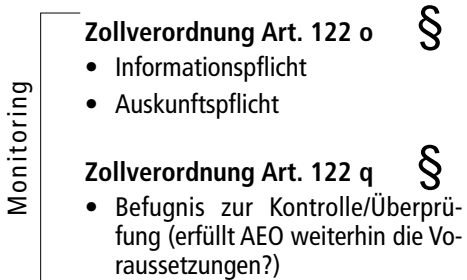


Organisation AEO Schweiz



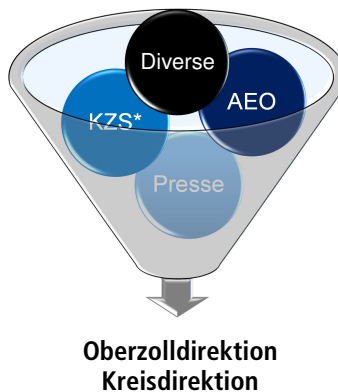
Gesetzesartikel Monitoring AEO

Das AEO-Program basiert auf den gesetzlichen Grundlagen: Zollgesetz Art. 42a, Zollverordnung Art. 112ff, Abkommen mit EU über Zollerleichterungen und Zollsicherheit (ZESA Anh.II)



Informationsquelle

*KZS =
Kontrollzollstelle



Monitoring: Pressemeldungen ...



Informationsbeschaffung

Fragebogen AEO

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Zollverwaltung EZV
Oberzolldirektion

Fragebogen AEO: Periodische Nachkontrolle

Jährlich ...

Firmenname _____

Ihre AEO-Nummer _____

Verantwortlicher AEO _____

E-Mail Adresse _____

Telefonnummer _____

Fragebogen Zollstelle

2014

Nachfolgeprozess Zertifizierung – Monitoring

AEO ☐

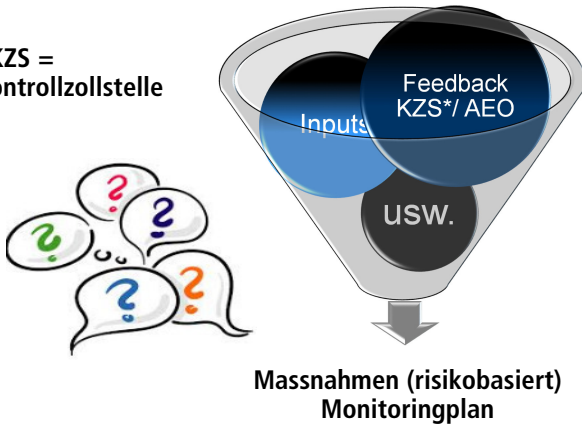
Standort(e) ☐

☐ ZE ☐ ZV ☐ OZL ☐ Infrastrukturbetreiber

Kontrollzollstelle **bitte auswählen**

Auswertung

*KZS =
Kontrollzollstelle



Erfahrungen/Herausforderungen

- personelle Ressourcen
- Ausbildung intern/extern
- Sprachenvielfalt (D/F/I)
- Gleichbehandlung in allen Zollkreisen
- AEO-Ansprechpartner verlässt Unternehmen
- AEO wird in anderes/neues Unternehmen eingegliedert
- Meldung/Information an Behörde erfolgt zu spät
- spätestens nach 3 Jahren aktives Monitoring

Monitoringprozess beim AEO

Wolfgang Kahlert

Kontaktstelle AEO, Hauptzollamt Nürnberg

Erlauben Sie mir zunächst ein paar Worte zur bisherigen Entwicklung des AEO zu sagen und einen kurzen Ausblick auf die Bedeutung des AEO unter dem UZK zu geben, bevor ich auf das derzeitige Monitoring konkreter eingehe.

Im Jahr 2012 habe ich beim 24. Europäischen Zollrechtstag in Erfurt bereits einen Vortrag zum AEO gehalten, wo unter anderem die Frage gestellt wurde, ob das Konzept des AEO eine Eintagsfliege sei oder ob ich davon ausgehe, dass sich der AEO mittel- und langfristig durchsetzen werde.

Dies war wohl eine eher rhetorische Frage und bereits damals war absehbar, dass der AEO an Bedeutung (sowohl als AEO C als auch als AEO S bzw. AEO F) gewinnen wird. Derzeit gibt es in Deutschland bereits ca. 6500 AEOs (2/3 davon sind AEO C) – in der EU sind ca. 14.000 AEOs zertifiziert (davon die Hälfte AEO C).

Prof. Dr. Witte schreibt in der diesjährigen April Ausgabe der AW-Prax jedoch sehr anschaulich vom „anonymen AEO“, wonach alleine in Deutschland, und sicher auch zutreffend für die gesamte EU, weitere tausende Unternehmen die Kriterien des AEO C gegenüber dem Zoll bereits heute nachgewiesen haben und diese auch fortlaufend erfüllen müssen, ohne ein AEO-Zertifikat zu besitzen. In erster Linie reden wir hier über Wirtschaftsbeteiligte mit der Bewilligung des Zugelassenen Ausführers und Inhabern sonstiger vereinfachter Verfahren.

Durch den UZK wird die Bedeutung des AEO, sowohl des zertifizierten als auch des „anonymen AEO“, weiter gestärkt. Hier sind die Punkte der Reduzierung der Gesamtsicherheit, der zentralen Zollabwicklung und weitere zu nennen.

Der AEO dient insoweit auch der EU-weiten konsequenten gemeinsamen Ausrichtung der zollrechtlichen Vereinfachungen und Bewilligungen. Zu beachten ist hier natürlich, dass z.B. die schweizerischen Kollegen diesen Ansatz des AEO-Konzepts bei sich so nicht umgesetzt haben.

In der hiesigen Diskussion wäre es aber zu kurz gedacht beim AEO nur an das Thema Safety and Security, also Sicherheit, zu denken. Zumindest in der EU umfasst das Monitoring eben auch den AEO C und zumindest in Deutschland ist dies sogar die Mehrzahl der zertifizierten Unternehmen.

Das Konzept des AEO sieht ähnlich wie verwandte Themen des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle oder des Luftfahrtbundesamts eine Stärkung der Eigenverantwortung der Beteiligten vor. Durch interne Kontrollsysteme und prozessbasierte Ar-

beits- und Organisationsanweisungen sinkt die Fehlerwahrscheinlichkeit und steigt entsprechend die vertrauensvolle Zusammenarbeit.

Für das Monitoring ist besonders wichtig, dass AEOs in der Lage sind, Fehler oder Beeinträchtigungen weitestgehend zu vermeiden bzw. diese frühzeitig zu erkennen und entsprechende Gegenmaßnahmen einzuleiten.

Als Mittel hierzu dienen interne Kontrollsysteme, von einfachen Dingen wie einem Vier-Augen-Prinzip oder einer nachträglichen (stichprobenweisen) Kontrolle bis hin zu IT-gestützten Abfertigungssystemen mit Plausibilitätsprüfungen. Hierzu gehören auch schriftliche Arbeits- und Organisationsanweisungen mit klaren Zuständigkeits- und Vertretungsregelungen. Und schließlich sind regelmäßige Validierungsprozesse in Form von Selbstaudits und/oder Qualitätszirkeln zu nennen.

Gerade beim AEO S und AEO F soll und muss daher auch von Zeit zu Zeit eine Eigenbegehung des Betriebs erfolgen. Zumindest offenkundige Schwachstellen der Sicherheits-hülle können so selbst erkannt und abgestellt werden. Denken Sie z.B. an die immer wieder zu findenden kleinen Holzkeile an Notausgangstüren mit dem gefüllten Aschenbecher vor der Tür oder etwa den vom Gabelstapler beschädigten Zaun.

In diesem Zusammenhang sei auch nochmals auf die Verpflichtung des AEO hingewiesen Veränderungen im Unternehmen, die sich auf die Aufrechterhaltung des Zertifikats auswirken könnten, selbst anzuzeigen. Dies scheint in der Praxis ein Punkt zu sein, der schwierig mit Leben zu füllen ist, da er gesetzlich nur sehr vage formuliert ist. Aufgrund der Vielzahl der möglichen relevanten Meldungen kann auch die Zollverwaltung hier keine abschließende Liste anbieten. Eine beispielhafte Aufzählung kann den Leitlinien der EU entnommen werden. Hierzu zählen demnach Änderungen der Buchführungssysteme, neue bzw. geschlossene Standorte, Sicherheitszwischenfälle, Veränderungen der Finanzlage und weitere. Mindestens ebenso schwierig wie zu entscheiden welche Meldung relevant sein könnte, dürfte für ein zertifiziertes Unternehmen aber das organisatorische Problem sein, die Informationen an die zuständige AEO-Kontaktperson im Unternehmen weiterzuleiten. Die AEO-Kontaktperson des Unternehmens ist häufig in der Zollabteilung angesiedelt und hatte daher bisher meist keinen frühzeitigen Einblick in die Standortpolitik, die Finanzlage oder die Sicherheitslage eines Wirtschaftsbeteiligten. Dies gilt umso weniger, wenn wir über größere Unternehmen mit mehreren Standorten sprechen. Hier kommen also wieder die schriftlich fixierten Meldewege und Zuständigkeiten zum Tragen, die in allen Bereichen gelebt werden müssen, um den Informationsfluss im Unternehmen im Sinne des AEO zu gewährleisten. Ein AEO-Beauftragter, nicht nur für den Zertifizierungsprozess, sondern auch für den fortlaufenden Monitoringprozess, wird in vielen Fällen hilfreich, wenn nicht unumgänglich sein.

Schließlich darf nicht vergessen werden, dass auch Schulungen und Fortbildungsmaßnahmen ein wichtiger Punkt bei der Zuverlässigkeit im Sinne eines AEO sind. Spätestens bei erheblichen Rechtsänderungen wie dem UZK wird wohl jeder einsehen, dass hier Fortbildungsmaßnahmen in verschiedenen Bereichen erforderlich sein werden. Gerade

für den AEO gilt es aber auch kleinere rechtliche oder organisatorische Veränderungen zu erkennen und darauf zu reagieren. Als Beispiel mögen die sich immer wieder ändernden Vorschriften im Ursprungsrecht oder im besonders sensiblen Bereich des Außenwirtschaftsrechts dienen bzw. veränderte Warensortimente und Abnehmerländer.

Aufgrund der breiten Aufstellung des AEO-Konzepts kann man sich aber auch nicht nur auf zollrechtliche Veränderungen beschränken. Denken Sie beispielsweise an Themen wie die IT-Sicherheit.

Ich habe jetzt schon so einige Punkte aufgezählt bei denen der AEO zum Handeln aufgefordert ist. Was macht nun die Zollverwaltung im Rahmen des Monitorings?

Die deutsche Zollverwaltung hat im Jahr 2014 ihr eigenes Monitoring der AEOs evaluiert und gleichzeitig an die neu formulierten Vorgaben der EU-Leitlinien angepasst.

Es bleibt grundsätzlich dabei, dass das Monitoring auf 2 Säulen aufbaut. Zum einen, das aus Sicht des AEO-Sachbearbeiters in der Verwaltung passive Monitoring. Gemeint ist hier, dass Informationen dem Sachbearbeiter zugeleitet werden. Hierunter fallen z.B. Erkenntnisse aus der täglichen Zollabfertigung, aus dem Prüfungsdienst sowie aus der gesetzlichen Verpflichtung des AEO Veränderungen selbst anzuzeigen, welche ich bereits zuvor erwähnt habe.

Zum anderen, das individuell risikoorientierte aktive Monitoring, bei dem der AEO-Sachbearbeiter selbst tätig wird. Hier können z.B. Informationen bei anderen Stellen, zollintern wie der Vollstreckungsstelle oder dem Abfertigungsdienst aber auch extern wie dem Luftfahrtbundesamt oder dem Finanzamt, erbeten werden. Auch der AEO wird direkt um Auskunft gebeten, insbesondere wenn er seinerseits seit längerem keine Veränderungen selbstständig angezeigt hat. Es werden verschiedene Datenbanken abgefragt (z.B. Handelsregister, Datenbank INZOLL über zollrechtliche Verstöße) und es wird frei im Internet recherchiert. Alleine die Firmenhomepage enthält oft nützliche Informationen über Standorte und Ähnliches.

Schließlich werden auch Folgeaudits im Unternehmen durchgeführt – i.d.R. angekündigt und in Abstimmung mit dem Unternehmen, im Bedarfsfall aber auch ohne vorherige Ankündigung.

Während das passive Monitoring fortlaufend stattfindet, wird das aktive Monitoring in gewissen, vom individuellen Risiko abhängigen Zeitabständen durchgeführt. Der Zeitrahmen innerhalb dessen spätestens wiederkehrende aktive Monitoringmaßnahmen zu erfolgen haben beträgt dabei 3 Jahre. Für jeden AEO wird zollintern entsprechend der erkannten Restrisiken ein eigener Monitoringplan erstellt und nach jeder Überwachungsmaßnahme fortgeschrieben. Vorgabe ist auch, dass spätestens alle 3 Jahre der AEO vom Zoll vor Ort aufgesucht wird.

Beim AEO S und AEO F sind die Sicherheitskriterien von speziell dafür geschulten Beamten erneut zu prüfen, beim AEO C kann die Überwachung vor Ort auch im Rahmen anderweitiger Aufsichtsmaßnahmen mit erledigt werden.

Die Kollegen der amerikanischen Zollverwaltung haben eine schöne Redewendung, die die Zusammenarbeit zwischen Wirtschaft und Verwaltung diesbezüglich beschreibt. Sie nennen dies „trust but verify“.

Und tatsächlich gibt es keine partnerschaftliche Zusammenarbeit ohne Vertrauen. Dennoch haben die Zollverwaltungen die Verantwortung, nicht zuletzt auch wenn es um das Thema Sicherheit geht, nur tatsächlich geprüften Unternehmen entsprechende Vereinfachungen zu gewähren.

Einfuhrumsatzsteuerrechtliche Vereinfachungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr („42er“-Verfahren) und Alternativen aus österreichischer Sicht

Prof. Dr. Walter Summersberger

Kammer Zoll- und Außenwirtschaftsrecht am Bundesfinanzgericht (BFG),
Johannes Kepler Universität Linz (JKU)

1. Einleitung

Wenn die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit im innergemeinschaftlichen Warenverkehr dargestellt werden soll, ist es zunächst erforderlich, auf die Bedeutung und die wesentlichsten Streitpunkte in Wirtschaft, Verwaltung und Rechtsprechung einzugehen; erst danach kann über Alternativen nachgedacht werden. Tatsächlich beschäftigt uns das Verfahren 42 in Österreich schon seit dem EU-Beitritt in einem deutlich überdurchschnittlichen Ausmaß.¹⁾ Gerade in den letzten Jahren ist ein deutlicher Anstieg von Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, nunmehr Bundesfinanzgericht, zu verzeichnen.²⁾ Bis zum 31.12.1992 war es noch möglich, eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr vorzunehmen; danach wurde im internen Versandverfahren T2 der Gegenstand zum Bestimmungsland verbracht und erst dort in den steuerlich freien Verkehr überführt. Zunächst auf Art. 28 c Teil D der 6. MwStRL, danach auf Art. 143 Abs. 1 lit d MwStSystRL gestützt, werden Nichtgemeinschaftswaren steuerbefreit in den freien Verkehr überführt, weil schon zum Einfuhrzeitpunkt feststeht, dass sie für einen anderen Unionsstaat bestimmt sind. Der Einfuhrvorgang bleibt deswegen von der EUSt befreit, weil die Ware Gegenstand einer anschließenden innergemeinschaftlichen (ig) Lieferung wird und im Bestimmungsstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Wurde mit dem Beitritt Österreichs 1995 der Einfuhrtatbestand (§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG) im Verhältnis zu den anderen Mitgliedstaaten durch einen ig Erwerb (Art. 1 UStG)³⁾ und die steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG) durch eine steuerfreie ig Lieferung (Art. 7 UStG) ersetzt, wird nun im Verhältnis zu Drittstaaten die Einfuhrbesteuerung im Einfuhrstaat durch eine Erwerbsbesteuerung in einem anderen Unionsstaat substituiert. Müller-Eiselt spricht von einem geradezu „typischen Binnenmarktszenario“.⁴⁾ Die Bezeichnung „42“ ist dem

- 1) Ursprünglich war von einem „toten Recht“ die Rede; *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz 1994 (1995) Art 6 UStG Rz 20.
- 2) Der BFH hat sich – soweit ersichtlich – mit dem Verfahren 42 nur ein einziges Mal auseinandergesetzt; siehe BFH 26.1.2012, VII R 77/10.
- 3) *Rief*, Die zeitlichen Aspekte des innergemeinschaftlichen Erwerbs, SWK 1995, S. 335.
- 4) *Müller-Eiselt in Reiß/Kraeusel/Langer*, Umsatzsteuergesetz (32) (Juni 2001) § 5 UStG Rz 7 und 175.

Umstand geschuldet, dass dies die korrekte Codierung für die Zollanmeldung ist, um Gegenstände steuerfrei im Einfuhrstaat einzuführen. Sinngemäß gelten die folgenden Ausführungen auch für das Verfahren „63“, d.h. der Wiedereinfuhr nach erfolgter passiver Veredelung in einem Drittstaat oder wenn Waren vorübergehend ausgeführt werden, im Drittstaat vorübergehend verwendet und anschließend unverändert wieder eingeführt werden; diese Variante ist aber ausgesprochen selten.⁵⁾

Von zentraler Bedeutung ist dieses Verfahren für Österreich aus mehrfacher Hinsicht: Zunächst deswegen, weil Österreich hinsichtlich Einfuhren aus dem asiatischen Raum ein logistisches Verteilerzentrum für andere Unionsstaaten ist.⁶⁾ Besonders in den Jahren 2010 bis 2012 gab es eine deutliche Steigerung im Verfahren 42, was sich in der Anzahl der Anmeldepositionen und statistischen Werte niedergeschlagen hat, etwa ein Sechstel aller Einfuhren werden im Verfahren 42 abgewickelt. Die Steigerung in den letzten Jahren ist vor allem auf Einfuhren aus den Staaten Vietnam und China sowie dem selbstständigen Zollgebiet Hongkong zurückzuführen; wenig überraschend vor allem Mobiltelefone, aber auch alkoholfreie Getränke und Computer.⁷⁾

Als zweiter Grund kann ein einfacher Zugang zu diesem Verfahren genannt werden, es gibt keine Zulassungs- oder Bewilligungsvoraussetzungen; die Rechtsfolgen bei Scheitern der anschließenden ig Lieferung unterscheiden sich im Vergleich etwa zu Deutschland jedoch beträchtlich.

Auch außerhalb der Fachöffentlichkeit wurde dieses Verfahren wahrgenommen: So bezeichnete die Zeitschrift „Trend“ im Juni 2012 unter dem Titel „Steuertricks beim E-Shopping“ Österreich als den Unionsstaat mit den meisten Betrugsfällen in Europa⁸⁾; vor allem heimische Klein- und Mittelbetriebe nehmen durch steuerschonende Einfuhren wirtschaftlichen Schaden. Die österreichische Verwaltung beurteilt das Verfahren 42 als extrem risikobefangen, ebenso wie die Gerichte: Der UFS geht in seiner ständigen Rechtssprechung (stRsp) davon aus, dass gewisse Gegenstände wie KFZ-Teile, Mobiltelefone, Schrotthandel und Handel mit Computerteilen ein erstes Anzeichen für das Bestehen von Umsatzsteuerbetrug sind⁹⁾, das gilt auch für das Verfahren 42. Ausgehend von einem Bericht des ERH, der 7 Unionsstaaten geprüft und einen Steuerausfall von

5) *Summersberger*, Ausgewählte Praxisfragen im Zusammenhang mit dem Verfahren 42, ZfZ 2011, 309 (314).

6) *Breinbauer, Edlmair, Fürst*, Die wirtschaftliche Bedeutung Österreichs als Abfertigungsstandort – Auswirkungen von gesetzlichen Veränderungen im Einfuhrumsatzsteuerverfahren bei der Einfuhr innergemeinschaftlichen Lieferungen. Studie im Auftrag der WKO, Wien 2011; siehe auch *Herzig*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Verfahrens 42 in *Summersberger* (Hrsg) Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 13.

7) *Heller*, Betrug und Missbrauchsabwehr im Verfahren 42 – ein umsatzsteuerlicher Sonderfall? in *Summersberger* 27 (29).

8) *Groll*, Steuertricks beim E-Shopping, Trend Juni 2012, 37. Auch fachspezifische Printmedien wie die LOGEASTICS oder die Österreichische Verkehrszeitung berichten regelmäßig; siehe z.B. LOGEASTICS 16/2012, 8, ÖVZ 25/2012, 4 und ÖVZ 51/2012, 12.

9) *Laudacher*, UFS und Umsatzsteuerkarussell, UFSjournal 2013, 200 mwN.

2,2 Mrd. EUR errechnet hat¹⁰⁾, geht man in Österreich von einem Steuerausfall von ca 360 Mio. EUR aus; selbst im Nationalrat hat man sich mit diesem Verfahren befasst.¹¹⁾ Der gesamte Mehrwertsteuerausfall in der Union, der insbesondere auch ig Lieferungen betrifft, beträgt nach einer Studie aus dem Jahr 2013 insgesamt 193 Mrd. EUR; nach dieser Untersuchung ist Österreich in einer Situation ähnlich wie Deutschland, geringe Lücken gibt es in den Niederlanden, hohe Ausfälle z.B. in Rumänien.¹²⁾ Aus diesem Grund ist die Betrugsbekämpfung in den Unionsstaaten von zentraler Bedeutung. Repräsentiert durch eine gemeinsame Abteilung für Betrugsbekämpfung im BMF gibt es in Österreich eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuer und Zoll. Im Gegensatz zu anderen Unionsstaaten gibt es gemeinsame Kommunikationskanäle, Schwerpunkte und Zielvereinbarungen.¹³⁾

Das Verfahren 42 in Österreich ist in einer vereinfachten Variante von einer besonderen Verwaltungspraxis beherrscht, einer Verwaltungsübung, die zwar einen sehr einfachen Zugang zum Verfahren erlaubt, andererseits aber zu Nachteilen für den redlichen Wirtschaftsbeteiligten führen kann. Es wird jeder Spediteur zwingend Steuerschuldner ohne dass darauf abzustellen wäre, ob er gut- oder bösgläubig ist; dieser Umstand hat in der Vergangenheit zu Kritik geführt.¹⁴⁾

2. Grundsätzliches zu Art. 6 Abs. 3 UStG (Binnenmarktregelung – BMR)

2.1 Normtext

„Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buch-

10) ERH, Lässt sich MwSt-Hinterziehung durch die Kontrolle des Zollverfahrens 42 verhindern und aufdecken? Sonderbericht 13/2011.

11) Heller in Summersberger, 33; Schriftliche Anfrage der Abgeordneten Ernest Windholz, Kolleginnen und Kollegen vom 24.2.2012, 1040 J 24.GP an die Bundesministerin für Finanzen betreffend Verdacht von Unregelmäßigkeiten und Betrug bei Anwendung des Zollverfahrens 42xx; die Fragesteller gehen von einem Schaden von 600 Mio aus, das dürfte aber zu hoch gegriffen sein; siehe Beantwortung des BMF 23.4.2012, BMF-310205/0054-I/4/2012; 10595/AB 24. GP.

12) EC, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU 27 Member States, Juli 2013, 10; durchgeführt vom Center for Social and Economic Research (Project leader) und CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis; zur Übersicht siehe S. 29.

13) Der Leiter der Abteilung Betrugsbekämpfung Steuer und Zoll nennt den Fall, dass es im Rahmen von Ficalis-Zoll-2013 eine Tagung in Österreich gab, wo sich Betrugsbekämpfer von Steuer- und Zollverwaltungen anderer Unionsstaaten in Österreich erstmals getroffen haben; siehe Heller in Summersberger, S. 28.

14) So zuletzt Lux/Schrömbges, Zoll und Mehrwertsteuer (2014) 124 ff mwN; siehe auch Schrömbges, Vertrauensschutz für den Spediteur im VC 42, SWK 2014, 108; ders, Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung im Verfahrenscode 42, ZfZ 2013, 1; ders, Zum Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht, AW-Prax 2012, S. 421 und 2013, S. 8.

mäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c genannten Nachweis erbringt:

- a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;*
- b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;*
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden.“*

In Deutschland ist eine vergleichbare Befreiung in § 5 Abs. 1 Nr. 3 dUStG geregelt, in den NL in Art. 21 Buchstabe d) in Verbindung mit Tabelle II a-6) des nUStG („Belasting over de Toegevoegde Waarde, Omzetbelasting“).¹⁵⁾

2.2 Anmelder oder Schuldner?

Die BMR des österreichischen UStG folgt im Wesentlichen dem § 5 Abs. 1 Nr. 3 dUStG, mit dem Unterschied, dass es nach dem deutschen UStG der Steuerschuldner ist, der die Gegenstände zur Ausführung einer ig Lieferung verwendet und nicht – wie in Österreich – der Zollanmelder.¹⁶⁾

Die Befreiung in Anspruch nehmen kann sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer im anderen Unionsstaat. Eine direkte Vertretung ist nach Art. 5 Abs. 2 erster Unterabsatz ZK in Verbindung mit § 38 ZollR-DG (Art. 18 UZK) zulässig, da der Vertretene Anmelder ist und den Gegenstand für sein Unternehmen einführt. Wenn der Lieferer Schuldner der EUSt ist, verlagert sich nach § 3 Abs. 9 UStG der Lieferort nach Österreich¹⁷⁾; die Lieferung ist steuerbar in Österreich.¹⁸⁾ Die Steuerbarkeit einer Lieferung im Einfuhrland ist freilich Grundvoraussetzung dafür, dass ein Verfahren 42 genützt werden kann.¹⁹⁾

15) Gesetz vom 28.6.1968, Staatsblatt 329.

16) *Bieber* spricht von einem zollrechtlichen „Relikt“; *Bieber*, Die Steuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 lit b MwStSystRL in Summersberger, 3 (4).

17) *Achatz*, Lieferungen von ausländischen Unternehmern aus dem Drittland nach und in Österreich in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich (2008) 99 (100); *Ruppe/Achatz*, § 3 Rz 170 ff.

18) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel*, UStG (2) (2015) Art. 6 Rz 35.

19) Deswegen ist es m.E. verfehlt, wenn vertreten wird, dass die Grundsätze der umsatzsteuerlichen Reihengeschäfte im Verfahren 42 nicht zu beachten seien, weil es auf die physische Warenbewegung ankomme.

In den Fällen, in denen der Spediteur für ein drittländisches Unternehmen einschreitet, ist – nach allgemeinen zollrechtlichen Grundsätzen – nur eine indirekte Vertretung möglich (Art. 64 Abs. 2 Buchstabe b) ZK; Art. 170 Abs. 2, 3 UZK), es sei denn, ein bilaterales Abkommen lässt nach Art. 64 Abs. 3 ZK (Art. 170 Abs. 2 Buchstabe c) UZK) Ausnahmen zu, wie z.B. im Verhältnis zur Schweiz.²⁰⁾ Eine bloß wörtliche Auslegung des Art. 6 Abs. 3 UStG lässt eine indirekte Vertretung nicht zu,²¹⁾ weil der Spediteur Zollanmelder ist, aber kein solcher, der im eigenen Namen und eigene Rechnung die Gegenstände zur Ausführung einer ig Lieferung verwendet, er handelt bloß als verlängerter Arm für den Vertretenen. Da in der MwStSystRL die Befreiung jedoch nicht eingeschränkt ist, lassen die Materialien²²⁾ und die hL eine indirekte Vertretung auch im Verfahren 42 zu.²³⁾ Der VwGH bejaht in unionsrechtskonformer Auslegung die Aktivlegitimation in indirekter Vertretung, weil damit die Steuerschuldnerschaft als Importeur für den Drittlandsunternehmer zwingend verbunden ist.²⁴⁾ Tatsächlich ist für Österreich zu vertreten, dass die Steuerbefreiung für denjenigen greifen soll, der den Gegenstand für sein Unternehmen einführt und der Schuldner ist.²⁵⁾ Ein richtlinienkonformer Art. 6 Abs. 3 UStG würde aber m.E. den Begriff eines Steuerschuldners verlangen.²⁶⁾

In der Praxis wird der Spediteur i.d.R. aber ohnehin nicht als Vertreter eines drittländischen Unternehmers, sondern als Vertreter des Abnehmers in der Union tätig; Befreiung in Gestalt des ig Verbringens (Art. 3 UStG): Wenn der Abnehmer den Gegenstand zu seiner Verfügung verbringt, sofern er den Gegenstand einführt, sind die Voraussetzungen

me; *Lux/Schrömbges*, 130; überzeugend: *Nieskens*, Ausgewählte Rechtsfragen im Verfahren 42 in Deutschland in *Summersberger*, 39 (44 ff).

20) BGBl. 1965/10 i.d.F. BGBl. I 2/2010.

21) *Tumpel* spricht von einem „Widerspruch zum Gesetzestext“; *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel* (2) Art. 6 Rz 32; *Achatz* erkennt ebenfalls einen Widerspruch zum Gesetz; um den Sinn und Zweck der Regelung aber nicht zu gefährden, bejaht er die Zulässigkeit einer indirekten Vertretung; *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer 99 (113); siehe auch *Müller-Eiselt* in *Reiß/Kräusel/Langer* (32) § 5 Rz 10 zur deutschen Novellierung des UStG, in der der Begriff des Zollanmelders durch den Schuldner ersetzt wurde.

22) ErläutRV 396 BlgNR 20.GP, 18.

23) So schon *Mairinger*, Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in *AW-Prax* 1995, 65 (66); zust *Schellmann*, Die Befreiungsvorschriften im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 89 (103); *Ruppe/Achatz* Art. 6 Rz 19/1; *Kofler*, Art. 6 Abs. 3 UStG aus zollrechtlicher Sicht, *SWK* 2002, S. 648.

24) VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.

25) *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz (4). (2011) Art 6 Rz 19/1.

26) *Jatzke* in *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz (73) § 5 Rz 37; *Bieber* in *Summersberger* (3) (4). Der Begriff des Anmelders ist in 64 ZK eindeutig definiert; der nationale Gesetzgeber beabsichtigte nach den Materialien mit BGBl 1994/663, dass nur dem Anmelder das Recht zustehen sollte, eine Steuerbefreiung zu erwirken; ErläutRV 1715 BlgNR 18.GP 77: am Willen des Gesetzgebers besteht folglich kein Zweifel, auch wenn er später relativiert; ErläutRV 396 BlgNR 20.GP, 18. Eine unionsrechtskonforme Auslegung contra legem ist nach österreichischer Auffassung problematisch; siehe *Bydlinksi*, Richtlinienkonforme „gesetzesübersteigende“ Rechtsfindung und ihre Grenzen – eine methodische Vergewisserung anlässlich 20 Jahre EU-Mitgliedschaft, *JB* 2015, 2 (5 ff).

erfüllt, um das Verfahren 42 beantragen zu können (Art. 7 Abs. 2 in Verbindung mit 3 Abs. 1 Z 1 UStG).²⁷⁾

3. Strittige Rechtsfragen in Österreich

3.1 Grundsätzliches

Die Rechtsfragen, die i.d.R. in fast jedem Verfahren strittig sind, betreffen den

- Steuerschuldentstehungsbestand,
- den Vertrauensschutz und
- das Vertretungsrecht des Spediteurs.

Nach welchem Tatbestand entsteht die EUSt, wenn ein Nachweis über eine auszuführende ig Lieferung fehlschlägt oder wenn schon zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung sich die Angaben als ungeeignet oder unzutreffend erweisen, anschließend eine steuerfreie ig Lieferung zu tätigen?

Ist Vertrauensschutz für den Spediteur zu gewähren und wenn ja, nach Zoll-, EUSt-Recht oder der BMR?

Besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Vertretungsart?

Welches Recht ist anzuwenden? Wie hält es die Verwaltung und Rechtsprechung mit dem Verhältnis zwischen Zoll- und EUSt-Recht sowie der Binnenmarktregelung? Diese Frage stellt sich im Verfahren 42 in herausragender Weise.²⁸⁾ Zwar wurde – nicht nur in jüngster Zeit – immer wieder das Verhältnis zwischen Zoll- und EUSt-Recht geschärft und zuweilen auch kontrovers diskutiert.²⁹⁾ So hat sich – soweit ersichtlich – der BFH erstmals 1959 näher damit befasst;³⁰⁾ Brisanz gewinnt diese Frage durch den Verweis auf die sinngemäße Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften (§ 26 Abs. 1 UStG).

27) So schon *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 433. Dies erschließt sich auch aus der jüngsten Jud des VwGH zum Verfahren 42; siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; dazu Anm. *Bieber/Summersberger*, Art. 6 Abs. 3 UStG im Lichte der jüngsten VwGH-Rechtsprechung, *taxlex* 2014, 348 (350); siehe auch *Summersberger/Bieber*, Verfahren 42: Entstehung der EUSt-Schuld nach Art. 204 ZK, *AW-Prax* 2014, 393 (394); aM *Rief*, UStG 1994: Steuerfreie Einfuhr bei innergemeinschaftlicher Durchfuhr, *RdW* 1996, 91.

28) Was sich im System einer „doppelten Kontrolle“ verwirklicht; *Summersberger*, Vorwort in *SummersbergerV* ff.

29) *Summersberger*, Die Einfuhrumsatzsteuer – Bedeutung und Wesen in *Achatz/Summersberger/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2014) 21 (29 ff) mwN; ders, Gibt es eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht? in *Festschrift für Michael Tanzer* (2014) 279 (297 ff).

30) BFH 18.2.1959, VII 91/58, *ZfZ* 1960, 191, 211 und 306; 14.5.1969, VII R 47/66, *ZfZ* 1970, 48; siehe auch FG Hamburg, 13.9.1966, IV 195/66 H, *ZfZ* 1967 und 23.9.1966, IV 224/66 SH, *ZfZ* 1967, 22; FG Baden Württemberg, Außensenate Freiburg, 21.3.1967, II 993-998/66 Z, *ZfZ* 1967, 175; FG München, 10.12.1969, FG III 376/66-Z 2a, *ZfZ* 1970, 182; zur jüngsten Diskussion im Schrifttum siehe FN 29 und *Summersberger*, Die Beendigung eines Nichterhebungsverfahrens und die Entstehung der EUSt – Ende der Debatte? *taxlex* 2015, 45.

Der VwGH spricht von der EUST als einer Abgabe, die „mit dem Zoll durch den Zoll, wie ein Zoll“³¹⁾ erhoben wird als einem Grundsatz.³²⁾ Diese enge Verbindung ist wohl weniger grundsätzlichen dogmatischen Gründen, sondern eher der Einfachheit des logistischen Vorgangs, der Einfachheit eine Abgabe zu erheben, zuzuschreiben³³⁾, was aber deswegen noch nicht zwingend als systemwidrig erkannt werden müsste, wenn der Gesetzgeber den Besonderheiten einer Umsatzbesteuerung aufgrund einer Einfuhr Rechnung trägt.³⁴⁾

Dies ändert freilich nichts daran, dass § 26 Abs. 1 UStG lediglich „sinngemäß“ und dynamisch verweist; in Österreich vom UStG auf das Unionsrecht und wieder zurück auf das ZollR-DG;³⁵⁾ die Breite des Unionszollrechts greift auch für die EUST. Diese umfassende Verweisung lässt sich auch für das deutsche Recht vertreten (§ 21 Abs. 2 dUStG).³⁶⁾ Dieses Verhältnis bedarf einer Einzelfallprüfung, „ob und inwieweit eine Vorschrift des Zollrechts im Einklang mit Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer als Teil der Mehrwertsteuer steht“.³⁷⁾

Dieses Nebeneinander zwischen Zoll, EUST und Binnenmarkt verlangt eine dogmatische Auseinandersetzung, um die steuerliche Zweckbestimmung der zutreffenden Materie zuzuordnen; nur daraus erschließt sich der Steuerentstehungstatbestand und ein ggf. zu gewährender Vertrauensschutz. Die einzelnen Elemente dieser 3 Rechtsgebiete, deren „Tragweite und Einschränkung“, sind sohin aus dem Zusammenhang und dem Zweck

31) VwSlg 6580 F/1991 unter Verweis auf VwSlg 5656/F.

32) VwSlg 6580 F/1991.

33) Diese Erkenntnis dürfte der VwGH im Sinn gehabt haben, wenn er betont: „Bei der Auslegung des Begriffes „Einfuhr“ darf nämlich nicht außer Betracht bleiben, dass die besondere Stellung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuer, die durch den Klammerzusatz [...] (Einfuhrumsatzsteuer)“ hervorgehoben und durch die sinngemäße Geltung der einzelnen Zollvorschriften [...] verdeutlicht wird, im Ergebnis zu Abweichungen oder Unstimmigkeiten mit der inneren Umsatzsteuer führen kann. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Unterschiede zwischen der Einfuhrumsatzsteuer und der inneren Umsatzsteuer bestehen und nimmt sie wegen der Vorteile, welche die Verknüpfung mit dem Zollrecht für Wirtschaft und Verwaltung hat, in Kauf“; VwSlg 6272 F/1987.

34) Der VwGH spricht folglich nicht ohne Grund davon, dass „sinngemäße“ Anwendung bedeutet, dass die „Rechtsvorschriften des Zollgesetzes auf die Einfuhrumsatzsteuer insoweit angewendet werden dürfen, als dies dem Sinn und Zweck des Umsatzsteuergesetzes, nämlich seinen Vorschriften über die Einfuhrumsatzsteuer, entspricht. Da der Gesetzgeber den Kreis der Ausnahmen eng gefasst und ausdrücklich festgelegt hat, kann davon ausgegangen werden, dass er die sinngemäße Geltung der Zollvorschriften zum Grundsatz erheben wollte“; VwSlg 6580 F/1991.

35) Ob diese weite dynamische Verweisung auch zu einer fehlenden Determinierung von eustrechtlichen Vorschriften führen könnte, kann freilich nicht mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden; es kommt auf den Sinn und Zweck einer Besteuerung an.

36) Die sinngemäße Anwendbarkeit fand Eingang in das deutsche Recht durch das UStG vom 29.5.1967, BGBl. I S 545; Hahnfeld, Die Einfuhrumsatzsteuer im neuen Mehrwertsteuersystem, ZfZ 1967, 225. Hahnfeld verweist auf § 28 UStG 1951, der eine Ermächtigung aussprach, in Rechtsverordnungen auch für die umsatzsteuerliche Einfuhr verwendeten Begriffe näher auszuführen; es dürfte sich aber um ein Redaktionsfehler handeln; gemeint ist § 18 Abs 1 UStG 1951.

37) BFH 13.11.2001, VII R 88/00.

des Gesetzes zu prüfen und zu begrenzen.³⁸⁾ Die Rechtsfolgen sollen freilich nicht nur in Österreich, sondern in der Union insgesamt vergleichbar eintreten, weil es sich um weitgehend harmonisierte Rechtsbereiche handelt oder zumindest handeln sollte. Eine Steuerbefreiung muss sich des Weiteren am Maßstab einer Durchführbarkeit orientieren; es muss vermieden werden, dass das Verfahren 42 „totes Recht“ wird, etwa durch verdichtete formale Hürden;³⁹⁾ sie darf nicht so verstanden werden, dass sie jeglichen Anwendungsbereich verliert, d.h. zu einer Regelung ohne jegliche Bedeutung wird.⁴⁰⁾

3.2 Steuerschuldentstehung

Nicht nur die Verwaltungspraxis, sondern auch die Rechtsprechung des UFS war nicht durchgehend konsistent; auf die Umstände des Einzelfalls heruntergebrochen wurde entweder Art. 201 oder 204 ZK vertreten, wenn die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht nachgewiesen wurden. Bei der Subsumtion ist zunächst der gedankliche juristische Zwischenschritt zu setzen, d.h. welche Pflichten zu erfüllen sind; zu welchem Zeitpunkt durch welches Handeln Zoll-, EUST-Recht oder die BMR vollzogen wird.⁴¹⁾ Im UFS hat sich zuletzt die Auffassung durchgesetzt, dass die Steuerschuld nach Art. 201 ZK entsteht.⁴²⁾ Der VwGH hat mit 28.3.2014, 2012/16/0009 die Steuerentstehung hingegen auf Art. 204 ZK gestützt, wenn für die der Zollabfertigung nachfolgenden ig Lieferung der Nachweis nicht gelingt.⁴³⁾ Damit hat sich die Rsp des VwGH im Hinblick auf Art. 204 ZK verfestigt.⁴⁴⁾ In der Literatur wird vertreten, dass die Diskussion um Art. 201 ZK trotzdem noch nicht endgültig beendet sein dürfte; und zwar wenn der steuerschuldauslösende Fehler nicht dem Überlassen folgt, sondern in der Zollanmeldung selbst wurzelt.⁴⁵⁾ Der Bundesfinanzhof hingegen hat – soweit ersichtlich – im bislang einzigen Urteil zum Verfahren 42 einen Steuerentstehungstatbestand Art. 201 in Verbindung mit 220 ZK bejaht;⁴⁶⁾ ein bedeutender Unterschied zwischen Deutschland und Österreich.

38) Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1975) 247.

39) Siehe FN 1.

40) Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff², 444, 480.

41) Zur Abgrenzung zwischen Zoll-, EUST-Recht und BMR; Summersberger, Unregelmäßigkeiten im Verfahren 42: Der Versuch einer Grenzziehung zwischen Zoll- und Umsatzsteuerrecht in Summersberger 49 ff.

42) UFS 5.12.2011, ZRV/0130-ZZU/10.

43) Zust Mairinger, Unregelmäßigkeiten und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer in Achatz et al., Umsatzsteuer, 122; aM Summersberger in Summersberger 50 ff.

44) Siehe schon zuvor VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F; VwGH 8.10.2007, 2006/16/0108, VwSlg 8.278/F.

45) „Eine Entstehung nach Art. 201 ZK ist uE weiterhin möglich, und zwar dann, wenn der Grund der Steuerschuldentstehung die Zollanmeldung selbst betrifft und nicht den nachfolgenden Verlust der Verfügungsmacht über die Ware“; Bieber/Summersberger, taxlex 2014, 351. Zur Sichtweise aus dem Blickwinkel des Zollrechts siehe Koffer, SWK 2002, S. 648.

46) BFH 26.1.2012, VII R 77/10; zuvor: FG Baden-Württemberg 26.10.2010, 11 K 47/07. Für Österreich siehe § 71a ZollR-DG, auf den sich der VwGH beruft, VwHG 28.3.2014, 2012/16/0009.

Der Spediteur ist obendrein, um die wirtschaftliche Dimension des Verfahrens 42 deutlich zu machen, nicht berechtigt, eine wegen einer Unregelmäßigkeit entstandene EUST als Vorsteuer abzuziehen, weil der Gegenstand nicht für das Unternehmen des Speditors und für Zwecke seiner besteuerten Umsätze eingeführt wird.⁴⁷⁾ Das gilt freilich auch für den Lieferer und Abnehmer nach der Rsp des EuGH, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.⁴⁸⁾

3.3 Nachweisführung

3.3.1 Grundsätzliches

Das Erfordernis, einen Nachweis über die ig Lieferung zu erbringen darf nicht isoliert betrachtet werden; es muss der vorgelagerte zollbehördliche Akt mit berücksichtigt werden, weil dieses Anbringen einen wesentlicher Schritt für die Erreichung oder Versagung einer Steuerfreiheit bleibt. Dadurch verwirklicht sich das steuerliche Wollen des Unternehmers, einen Gegenstand in einem anderen Unionsstaat in einen Verbrauch zu überführen.⁴⁹⁾ Deswegen hat der Unionsrechtsetzer die Steuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 lit d MwStSystRL auch dem Kapitel 5, nämlich den Steuerbefreiungen „bei der Einfuhr“ untergeordnet. Zunächst hat er es zwar ausschließlich den Unionsstaaten überlassen, Bestimmungen zur Vermeidung von Missbräuchen zu treffen, vergleichbar mit Maßnahmen zur Verhütung von Missbrauch bei ig Lieferungen.⁵⁰⁾ Mithin war die Überwachung darauf reduziert, ob ein tauglicher Nachweis über die ausgeführte ig Lieferung nach na-

47) EuGH 25.6.2014 C-182/14, DSV Road, ECLI:EU:C:2015:421; VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238; siehe zuvor schon UFS 5.7.2013, RV/1311-L/11; *Krumenacker*, Vorsteuerabzugsberechtigung aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenats in *Summersberger*, 167 ff; siehe aber auch *Killmann*, Die unionsrechtlichen Grundsätze einer Vorsteuerabzugsberechtigung in *Summersberger*, 135 ff der im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz eine Berechtigung einräumt; ähnlich *Kuhr*, Vorsteuerabzug aus Sicht eines Finanzrichters oder das Ringen um den Neutralitätsgrundsatz in *Summersberger*, 157 ff. Für Deutschland hatte das FG Hamburg den Vorsteuerabzug bejaht; siehe FG Hamburg 19.12.2012, 5 K 302/09; das Urteil wurde aber aufgehoben (gleichwohl wegen anderer Gründe); BFH 13.2.2014, V R 8/13. In der deutschen Lehre wird hingegen überwiegend die Ansicht vertreten, dass ein Vorsteuerabzug nicht zustehe; siehe *Widmann* in *Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz § 15, Rz 220 f; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz (155) (Juli 2013), § 15 dUStG Rz 782-784; siehe auch FG Schleswig-Holstein, 9.10.2014, 4 K 67/13, das sich der Rechtsauffassung des UFS angeschlossen hat und eine Verfügungsmacht für den Vorsteuerabzug voraussetzt; bestätigt durch BFH 11.11.2015, VR 68/14.

48) So schon EuGH 7.6.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel*, ECLI:EU:C:2006:446; siehe auch VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172; jüngst auch EuGH 18.12.2014, C-131/13, *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455 zum kumulativen Wegfall des Rechts auf Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung; siehe auch BFG 16.1.2015, RV/4100002/2012. Der österreichische Gesetzgeber hat diesen unionsrechtlichen Grundsatz durch das Steuerreformgesetz 2015/16 in das UStG (§ 12 Abs. 14 UStG und Art. 7 UStG) aufgenommen und versagt aus diesem Grund einen Vorsteuerabzug; ErläutRV 129 BgNR 25.GP 27.

49) Vgl. *Summersberger*, Keine Berichtigungsmöglichkeit bei Einfuhr und anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung? UFSjournal 2010, 231.

50) Art. 131, 138 und 242 MwStSystRL.

tionalem Recht (im Einklang mit der Rsp des EuGH) geführt werden kann. Der Nachweis über die auszuführende ig Lieferung selbst richtet sich in Österreich nach V 1996/401⁵¹⁾.

3.3.2 Einheitliche Nachweiserfordernisse

Das Funktionieren des Verfahrens 42 hängt davon ab, ob *„taugliche Kontrollmechanismen zur Überwachung zu Verfügung stehen“*;⁵²⁾ und zwar zur Überwachung der Voraussetzung der EUSt-Freiheit.

Nach Ansicht der Kommission hat die Überwachung und Missbrauchsbekämpfung durch die Mitgliedstaaten aber nicht funktioniert und zu Verzerrungen geführt, weil die *„nationalen Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände zu umgehen.“* Und weiter: *„Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden, ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen.“*⁵³⁾ Das Ziel der Missbrauchsbekämpfung werde, so die Kommission, auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht erreicht. Sie stütze sich sohin auf das Subsidiaritätsprinzip nach Art. 5 Abs. 3 EUV und stelle Mindeststandards auf. Der Unionsrechtsetzer hat dieses Recht der Unionsstaaten zur Missbrauchsbekämpfung nunmehr – im Gegensatz zur Steuerfreiheit einer ig Lieferung – für das Verfahren 42 hinreichend determiniert vorgegeben (RL 2009/69/EG)⁵⁴⁾, ohne freilich das Recht der Unionsstaaten zu beschneiden, den Missbrauch hinsichtlich der Binnenmarktregelung weiterhin nach nationalem Recht zu bekämpfen. An den Mindeststandards bzgl. der EUSt-Freiheit ändert das freilich nichts. Überdies hat der Rechtsetzer dieses Verfahren in die ZK-DVO aufgenommen und die steuerliche Auflage mit einer zollrechtlichen Codierung verknüpft.⁵⁵⁾

Einem Bericht der Kommission an den Rat aus dem Jahr 2014⁵⁶⁾ lässt sich entnehmen, dass die Mitgliedstaaten – in Ausführung der Nachweiserfordernisse zum Zeitpunkt der

51) Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 1996/401.

52) Müller-Eiselt in Reiß/Kräusel/Langer (32) § 5 Rz 175.

53) Präambel 3-5, ABL L 2009/175, 12.

54) Präambel 5, ABL L 2009/175, 12; siehe auch Bieber in Summersberger, 3 (8).

55) Anhang 38 ZK-DVO zum Feld 37; DVO 2012/756/EU der Kommission vom 20.8.2012 zur Änderung der VO 93/2454/EWG mit Durchführungsvorschriften zu der VO 92/2913/EWG des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABL L 2012/223, 8. In der Präambel 4 ist – unter Hinweis auf die MwStSystRL – ausgeführt, dass es eine Bedingungen für die Steuerbefreiung ist, dass der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats bestimmte Angaben zukommen lässt; siehe Bericht des Haushaltskontrollausschusses über den Sonderbericht Nr. 13/2011 des Rechnungshofs mit dem Titel „Lässt sich MwSt-Hinterziehung durch die Kontrolle des Zollverfahrens 42 verhindern und aufdecken?“ (C7-0019/2012 – 2012/2010(DEC), Punkt 21, in dem von einem zwingenden Erfordernis die Rede ist.

56) EK, Siebenter Bericht gemäß Art. 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, 12.12.2014, COM(2014) 69 final.

Einfuhr – ein System eingerichtet haben, um die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern zum Zeitpunkt der Einfuhr zu kontrollieren. Offenbar überprüft aber eine erhebliche Anzahl von Mitgliedstaaten weder die Gültigkeit von Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern⁵⁷⁾, noch tauscht sie Informationen über die steuerfreien Einfuhren im Verfahren 42 mit der Steuerverwaltung aus⁵⁸⁾. Eine weitere Reihe von Mitgliedstaaten verabsäumen es gleichfalls, das Verfahren 42 als Risiko zu kennzeichnen und leiten die Informationen auch nicht an Eurofisc weiter, obwohl die Ergebnisse dieser Risikoanalysen über den Arbeitsbereich 3 auszutauschen sind.⁵⁹⁾

3.3.3 Nachweis und Zollanmeldung

Wegen der unionsweiten gleichen Voraussetzung beim konkreten Einfuhrakt kann demzufolge das Verfahren 42 vom konkreten Akt der Abgabe einer Zollanmeldung nicht getrennt, gelöst werden, um diesen Vorgang nicht neuerlich ausschließlich der nationalen Missbrauchsbekämpfung zu unterwerfen, (rück)zuführen und – entgegen der RL 2009/69/EG – wieder auf die vorangegangene Rechtslage zu reduzieren. Die Kommission hat zwar die unterschiedlichen Anforderungen für die Steuerfreiheit der EUSt hinsichtlich der dem Einfuhrakt folgenden Nachweisführung über die steuerbefreite ig Lieferung nicht verworfen. Sie hat aber eine zusätzliche Nachweisführung auf den Einfuhrakt soweit vorverlagert, wie ein Nachweis über eine folgende anschließende ig Lieferung überhaupt möglich ist. Sihin werden alle steuerlichen Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser EUSt-Befreiung festgelegt; sie dürfen nach der zollrechtlichen Überlassung (Art. 73 ZK; Art 194 UZK) nicht wieder verworfen werden.

Auch der VwGH hat mithin in unionsrechtskonformer Weise diese Kohärenz, diese juristische Ablaufkette zwischen Abgabe der Zollanmeldung und Anschlusslieferung in klarer Weise bejaht, in dem er vertreten hat, dass sich aus der Abgabe der Zollanmeldung heraus eine steuerliche Bedingung⁶⁰⁾ manifestiert, weil dies der juristische Zeitpunkt ist, für den über das Bestehen oder Nichtbestehen einer EUSt-Schuld abzusprechen ist. Natürlich hätte man dies auch im Zusammenhang mit Art. 201 ZK vertreten können, es geht hier aber lediglich um den inneren Konnex zwischen beiden Akten. Diese innere Rechtfertigung einer EUSt-Freiheit ist schlussendlich zwar in der folgenden Erwerbsbesteuerung zu finden und darf auch von dieser nicht gelöst werden. Wer aber eine Nichtgemeinschaftsware vorschriftswidrig verbringt oder entzieht und daran anschließend eine ig Lieferung anschließt, wird eine EUSt-Freiheit nicht erwirken können und zwar selbst dann nicht, wenn ihm ein Nachweis über eine ig Anschlusslieferung danach gelingen mag: Der Gesetzgeber spricht zwar in Art. 6 Abs. 3 UStG nicht von einer Überfüh-

57) BE, BG, HU, IE, LU, NL, PT und UK; siehe COM(2014) 69 final, 8.

58) EL, IT, NL, PL und SK; COM(2014) 69 final, 9.

59) VO (EG) 2010/904 des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 2010/268, 1 (8). WF 3 betrifft das Verfahren 4200.

60) Um nicht den zollrechtlichen Begriff der Pflicht zu verwenden.

rung in den freien Verkehr, sondern nur ganz allgemein von einer Einfuhr, was eine EUST-Freiheit im Zuge einer vorschriftswidrigen Verbringung noch nicht ausschließen würde, weil auch eine Unregelmäßigkeit zu einer steuerlichen Einfuhr führt. Artikel 6 Abs. 3 UStG setzt aber die tatsächliche Existenz einer Zollanmeldung zum Zeitpunkt der Einfuhr zwingend voraus; gerade daran fehlt es aber i.d.R. bei einer Unregelmäßigkeit.⁶¹⁾ Überdies lässt sich der Rsp des EuGH entnehmen, dass nur der redliche Unternehmer in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen soll.⁶²⁾ Ferner ist die Beweiskraft einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bei der Einfuhr (UID-Nr.) und im Zuge des Nachweises einer Anschlusslieferung nicht deckungsgleich.⁶³⁾ Das Verfahren 42 ist folglich keine bloße Variation, keine bloße Unterart einer ig Lieferung.

Diese Unterschiede im Verfahrensablauf müssen in der gesamten Beurteilung eines Einfuhraktes ihre Entsprechung finden. Entschieden ist aber vom VwGH zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht, ob durch einen späteren Nachweis dieser materiellrechtlichen Mangel zum Zeitpunkt der Überführung trotz des vorgenannten Kausalzusammenhangs nicht doch geheilt werden kann. Der bloße Wortlaut des § 143 Abs. 2 MwStSystRL spricht m.E. dagegen, weil sonst das Ziel der RL 2009/69/EG, einheitliche Befreiungsvoraussetzungen für die EUST-Freiheit zu schaffen, wieder zunichte gemacht würde.⁶⁴⁾ Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat eine EUST-Freiheit mit Erkenntnis vom 18.4.2015, RV/5200003/2012 sohin versagt, weil die erforderlichen Mindestangaben zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht bekannt gegeben wurden. Es sollen die Ziele, die die Kommission mit der RL 2009/69/EG verfolgt, nicht gefährdet werden. Das BFG hat in diesem Erkenntnis nicht einmal mehr geprüft, ob der Nachweis über die anschließende ig Lieferung den Voraussetzungen der V 1996/401 entsprach. Die EUST-Freiheit ist nach

61) Vgl. FG München 28.6.2012, 14 K 298/11 zur Steuerfreiheit bei einer Einfuhr; siehe auch *Summersberger* in *Summersberger* 49 (53). § 87 Abs. 4 ZollR-DG greift nicht, weil eine Abgabe einer Zollanmeldung durch eine andere Art der Willensäußerung nach Art. 233 ZK-DVO als Antrag auf Feststellung einer Abgabefreiheit nur gilt, die zwingend anzugebenden Angaben in einer Zollanmeldung aber nicht beinhaltet; es bedarf folglich einer förmlichen schriftlichen oder elektronischen Abgabe einer Zollanmeldung, um die Steuerfreiheit zu erhalten.

62) FN 47; *Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2015, 427 (428).

63) „Nach Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL in Verbindung mit 6 Abs. 3 UStG ist die Angabe der UID-Nr in der Zollanmeldung – im Gegensatz zu Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL – eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit. Ist folglich der Wirtschaftsbeteiligte zum Zeitpunkt der Einfuhr, d.h. zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung nicht in der Lage, die UID-Nr des Empfängers anzugeben, oder ist sie falsch, wird eine Steuerbefreiung von der Zollbehörde nicht gewährt werden, da die materiellrechtliche Voraussetzung, den Abnehmer mit seiner UID-Nr zum Zeitpunkt der Zollabfertigung offenzulegen, verletzt wird.“; *Summersberger* in *Summersberger*, 64. Diese Frage gleichsam ansprechend siehe *Bieber* in *Summersberger*, 9; im Gegensatz dazu: EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, ECLI:EU:C:2012:547; 27.9.2012, C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rowdewisch (VSTR)*, ECLI:EU:C:2012:592

64) *Kofler* erkennt in der Codierung 42 ein materiellrechtliches Erfordernis, eine EUST-Freiheit zu erwirken; *Kofler*, SWK 2001, 648 (650). Diese Auffassung deckt sich mit der deutschen Verwaltungspraxis; siehe *Fischer/Slotty-Harms*, Logistikbranche: Umsatzsteuerliche und zollrechtliche Aspekte, UVR 2009, 171 (175). Zur vorherigen Rechtslage siehe VwGH 29.4.2014, 2012/16/0172.

Ansicht des BFG auch nicht im Erstattungswege nach Art. 236 ZK zu gewähren (BFG 27.5.2014, RV/5200019/2013). In diesem zweiten Fall hat der Beschwerdeführer umfangreiche Abliefernachweise vorgelegt; das BFG hat aus denselben Erwägungen heraus auf die Würdigung der Nachweise verzichtet; beide Erkenntnisse sind rechtskräftig. Allerdings muss bemerkt werden, dass der Anmelder in beiden Fällen das Verfahren 40 codiert hat, also die Überführung in den freien Verkehr ohne steuerbefreiende Wirkung und diesem Antrag durch die Annahme der Zollanmeldung stattgegeben wurde. Eine Berichtigung der Zollanmeldung von 40 auf 42 ist nach Art. 65 Buchstabe c) ZK nicht möglich, wenn die Waren bereits überlassen wurden.

Wurde das Verfahren 42 hingegen bei der Überführung beantragt, erweisen sich die Mindestangaben bzw Nachweise aber als unvollständig oder fehlerhaft (z.B. falsche UID-Nr.) und werden nachträglich sowohl ein Nachweis über die getätigte ig Lieferung als auch die richtigen sonstigen Angaben bekannt gegeben (UID-Nr.) ist fraglich, ob die Steuerfreiheit gewährt werden kann. Ausgeschlossen werden darf das m.E. nicht, wenn – alle – unionsrechtlich geforderten Nachweise erbracht werden und sei es auch nur nachträglich.⁶⁵⁾

Problematisch könnte allenfalls sein, dass die körperliche Beschau, die Kontrolle der Ware (Nämlichkeitsnachweis) zu keinem Zeitpunkt möglich war, weil der Gegenstand bereits in einen anderen Unionsstaat geliefert wurde. Hier wird es m.E. auf die Umstände des Einzelfalls ankommen, ob eine Steuerfreiheit gewährt werden kann oder nicht. Eine formelhafte Abwehr der Steuerfreiheit durch die Verwaltung wird tatsächlich ungleich schwieriger zu vertreten sein, als bei der Anwendung des Verfahrenscodes 40; unbeschadet davon, ob es sich dabei nur um ein Versehen des Anmelders gehandelt hat oder nicht. Beide Verfahren unterscheiden sich nämlich aus Sicht der Behörde darin, dass nur die Codierung 42 auf eine Risikoeinfuhr aufmerksam macht, nicht aber 40; folglich die Wahl dieser Kürzel auch darüber bestimmt, ob die Zollbehörde eine Kontrolle voraussichtlich ausüben wird oder nicht.⁶⁶⁾

3.4 Vertrauensschutz

Von zentraler Bedeutung war in den letzten Jahren die Frage, ob Vertrauensschutz für den Spediteur auf nationales Umsatzsteuerrecht gestützt werden kann; in Österreich Art. 7 Abs. 4 UStG.⁶⁷⁾ Der UFS hat das nicht apodiktisch abgelehnt, sondern zurückhaltend beurteilt und erst zuletzt erkennen lassen, dass er die Anwendung ablehnt.⁶⁸⁾ Der VwGH hat eine Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG iErg mit dem – schlüssigen – Hin-

65) BFH 31.8.2015, RV/12000/69/2015.

66) Zu den Risikoidikatoren siehe ZK 4200-Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, 10-26 ff.

67) *Schrömbges*, SWK 2014, 108; ders in *Summersberger*, Vertrauensschutz im Spannungsfeld von Zollrecht und Umsatzsteuerrecht, 67 ff.

68) UFS 5.12.2011, ZRV/0130-Z2L/10.

weis verworfen, dass der Spediteur umsatzsteuerlich kein Lieferer sei.⁶⁹⁾ Eine Erkenntnis, die vorhersehbar war, wenn man sich auf eine unmittelbare Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG berufen möchte; Rief sprach nicht ohne Grund schon 1996 von einer bloß „fiktiven“ Lieferung durch einen Spediteur, der eigentlich nur eine Beförderungsleistung erbringe.⁷⁰⁾ Dem ersten Anschein nach bleibt die tatsächliche Rechtsfrage durch den VwGH unbeantwortet, nämlich ob Art. 7 Abs. 4 UStG analog anwendbar ist⁷¹⁾, d.h. ob das Fehlen einer Vertrauensschutznorm für den Spediteur im nationalen Recht eine planwidrige Lücke ist, die mittels Analogie zu schließen wäre. Bei einer fehlgeschlagenen ig Lieferung ist es aber nicht der Spediteur, der eine steuerpflichtige Lieferung tätigt, sondern der Vertretene wird Steuerschuldner⁷²⁾; den Spediteur treffen zwar wirtschaftliche Folgen aber eben nur mittelbar über die EUSt, was freilich ebenfalls Rechtsfolgen auslösen könnte.⁷³⁾ Es darf jedenfalls angenommen werden, dass der VwGH auch die analoge Anwendung geprüft hat, weil der UFS zwar die Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG ebenfalls verneint hat, allerdings mit einer gänzlich anderen Begründung. Der UFS hat jedoch erkennbar und bestimmt auch die analoge Anwendung abgelehnt.⁷⁴⁾ Meines Erachtens gibt es aber – der Rsp des UFS folgend, dass die zollrechtlichen Vertrauensschutzvorschriften greifen⁷⁵⁾ – gute Gründe, diesen Rechtsgrundsatz auf Unionsrecht zu stützen, und zwar auf Art. 239 ZK; der Gerichtshof und das Gericht haben immer wieder betont, dass „die Berücksichtigung von Vertrauensschutz ein spezifisch ausgeformter Grundsatz des Art. 239 ZK ist“. ⁷⁶⁾ So gesehen könnte eine mittelbare Berücksichtigung des Vertrauensschutzes bejaht werden, sofern sich ein Sachverhalt, der dem des Art. 7 Abs. 4 UStG entspricht, als besonderer Umstand darstellt, der sich bei der Einfuhr verwirklicht.⁷⁷⁾ Führt hingegen ein Unternehmer für sein Unternehmen ein, kann er sich nach hL auf den Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG berufen.⁷⁸⁾

69) VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; 18.10.2007, 2006/16/0108, VwSlg 8.278/F; 18.12.2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F.

70) Rief, RdW 1996, 91.

71) *Schrömbges* in *Summersberger*, 85; siehe auch *Lux/Schrömbges*, 195 ff.

72) *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (2) (1991) 473; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre (3) (1995) 194.

73) Zust *Mayr/Ungericht*, Umsatzsteuergesetz 1994 (2014) Art. 6 1105.

74) UFS 14.11.2011, ZRV/0126-Z3K/09.

75) Siehe auch *Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2014, 993 (995).

76) *Summersberger*, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278 (284 ff); siehe aber § 83 ZollR-DG.

77) So schon *Summersberger*, Der zollrechtliche Alternativnachweis im innergemeinschaftlichen Handel, taxlex 2013, 351 (358); ders, SWI 2014, 278 (279); ders, Verfahren 42: Die Karawane zieht weiter, AW-Prax 2014, 384 (385); aM *Schrömbges/Lux*, die eine sinngemäße Anwendbarkeit des Art. 239 ZK für die Steuerfreiheit in der Einfuhr im Verfahren 42 überhaupt ablehnen, weil die nationale (Billigkeitsvorschrift) des § 236 BAO greife; *Schrömbges/Lux*, aaO 217. Als problematisch könnte sich aber § 83 ZollR-DG erweisen.

78) *Ruppe/Achatz*, Art. 6 Rz 21/1. Nach *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, scheidet der Vertrauensschutz im Verbringungsfall aus, da eine Personenidentität zwischen Lieferer und Abnehmer vorliegt; *Scheiner/Kolacny/Ca-*

3.5 Ergänzendes

Ergänzend müsste freilich näher untersucht werden, welchen Begriffsinhalt der Terminus „Steuervertreter, der Steuer schuldet“ in Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a) MwStSystRL hat; eine Wendung, die im ursprünglichen Vorschlag der Kommission noch nicht enthalten war⁷⁹⁾ und erst später eingefügt wurde. Die Interpretationsvarianten dieser Bestimmungen unterscheiden sich jedenfalls nach einer ersten groben Durchsicht beträchtlich.⁸⁰⁾ Es darf hier angenommen werden, dass ein Fiskalvertreter nach nationalem Recht gemeint ist. Da aber diese Wortfolge in Art. 6 Abs. 3 UStG ohnehin nicht übernommen und auch nicht an anderer Stelle im UStG umgesetzt wurde, entsteht – zumindest auf den ersten Blick – kein Nachteil für den Wirtschaftsbeteiligten.⁸¹⁾ Darauf möchte ich an anderer Stelle weiter eingehen.

4. Vereinfachung in Österreich – zur Rechtsfrage des Vertretungsrechts

4.1 Grundsätzliches

Um sich mit der Frage des Vertretungsrechts zu befassen sind zunächst die Rahmenbedingungen der Vereinfachung zu erläutern; daraus könnte sich die Antwort erschließen, ob der derzeitige Ablauf des Verfahrens 42 in Österreich rechtskonform ist oder nicht. Zunächst bleibt fest zu halten, dass ein ausländischer Unternehmer auch im Zusammenhang mit dem Verfahren 42 für Umsatzsteuerzwecke beim Finanzamt Graz-Stadt zu registrieren ist. Für die Geltendmachung der EUSt-Freiheit benötigt er eine UID-Nr., die ihm auf schriftlichen und begründeten Antrag vom Finanzamt Graz-Stadt erteilt wird (Art. 28 UStG, UStR 2000 Rz 4340). Dem ausländischen Unternehmer obliegen Pflichten wie z.B. Aufzeichnungspflicht (§ 18, Art. 18 öUStG), die Abgabe vom Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 21, Art. 21 öUStG) sowie die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung („ZM“; Art. 21 Abs. 3 UStG). Sofern der ausländische Unternehmer das Verfahren 42 in Österreich nützen möchte, ist er wegen Art. 6

ganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer (31) (Juli 2011) Art. 6 Rz 24/2; dieser Ansicht folgte auch der UFS in der bereits zitierten Entscheidung vom 5.12.2011, ZRV/0130-Z2L/10.

79) KOM(2008) 805 endgültig.

80) Näheres siehe *Reiche* in *Summersberger*, Zur Vertretungsbefugnis im Zoll- und Steuerrecht im Verfahrenscode 42 – einige Bemerkungen aus deutscher Sicht in *Summersberger*, 109 (127 ff) sowie *Haunold*, Der Steuervertreter im österreichischen Recht in *Summersberger*, 93 (95 ff). Es gibt eine Reihe weiterer Publikationen, die sich mit dem Steuervertreter beschäftigen; stellvertretend für die deutsche Literatur; siehe *Hiedien*, Umsatzsteuerliche Fiskalvertretung: Steuerpflicht im Übermaß, RIW 1997, 401; *Widmann*, Brauchen wir einen umsatzsteuerlichen Fiskalvertreter für ausländische Unternehmer? UR 1995, 49; für Österreich: *Ritz*, Fiskalvertreter, ÖStZ 1994, 420; ergiebig im Hinblick auf die unterschiedlichen Bestimmungen in der Union siehe *Zorn*, Rechtswidrigkeit der Fiskalvertreterregelung, SWK 1995, 977.

81) Allenfalls könnte aber die Ausfallhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO als Umsetzung verstanden werden; zur unmittelbaren Wirkung wenn RL nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden siehe *Schaumburg*, Das Normative Mehrebenensystem in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht

Abs. 3 Unterabsatz 2 UStG folglich gezwungen, auch seine UID-Nr. zu erklären und zwar unabhängig von der zollrechtlichen Vertretungsart. Hat der ausländische Unternehmer hingegen kein Interesse, sich in Österreich registrieren zu lassen, gibt es eine Vereinfachung, die es erlaubt, das Verfahren 42 trotzdem zu nützen. Es wird in der Folge zu untersuchen sein, wie diese Vereinfachung in Österreich geregelt ist und ob es Alternativen zur derzeitigen Praxis gibt.

Da in den beteiligten Verkehrskreisen regelmäßig die Fiskalvertreterregelung in Deutschland als vorbildhaft bezeichnet wird, soll auch ein Vergleich mit derselben angestellt werden.

4.2 Fiskalvertretung in Deutschland

In Deutschland wurde zum 1.1.1997 mit dem Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (dUStÄndG) in §§ 22a-22e ein Fiskalvertreter in das deutsche Umsatzsteuerrecht aufgenommen, mit dessen Hilfe ein Verfahren 42 abgewickelt werden kann.⁸²⁾ Neben anderen Berufsgruppen sind nach § 4 Nr. 9 Buchstabe StBerG auch Speditionsunternehmen als Fiskalvertreter zugelassen. Ihnen ist auf Antrag eine gesonderte Steuernummer und eine gesonderte USt-IdNr. zu erteilen (§22d dUStG). Der Fiskalvertreter verfügt sohin über jeweils 2 Steuernummern und 2 USt-IdNr. und benötigt für weitere Fiskalvertretungen keine weiteren Nummern. Die Aufträge und Vollmachten der Vertretenen sind im Zuge der Antragstellung nicht nachzuweisen. Der Fiskalvertreter hat dabei die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des Vertretenen als eigene Pflichten wahrzunehmen; diese sind losgelöst von der zollrechtlichen Vertretung zu betrachten.⁸³⁾ Er ist verpflichtet, alle Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, eine Jahressteuererklärung und eine Zusammenfassende Meldung abzugeben und Beleg- sowie Buchnachweise zu führen.⁸⁴⁾ Bei Pflichtverletzungen oder Ordnungswidrigkeiten kann ihm die Stellung als Fiskalvertreter entzogen werden (§ 22e dUStG), was dem Entzug der Berechtigung, ein Verfahren 42 abzuwickeln, gleichkommt. Bei Verstößen gegen die Erklärungspflicht kann gegen den Fiskalvertreter ein Zwangs- oder Bußgeld verhängt werden (§§ 328 ff AO, § 26a dUStG). Nach Erlass des dBMF vom 1.5.1999 ist der Fiskalvertreter überdies Haftender, allerdings nicht nach der AO, sondern nach „allgemeinen“, d.h. zivilrechtlichen Vor-

(2015) 53 (83); ders, Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts in *Schaumburg/Englisch* 37 (43); Näheres in Zusammenhang mit Art. 6 Abs. 3 UStG siehe *Haunold in Summersberger*, 100.

82) Siehe schon *Widmann*, Brauchen wir einen umsatzsteuerlichen Fiskalvertreter für ausländische Unternehmen? UR 1995, 49 (50), der auf die österreichische Regelung verweist; *Möller*, Fiskalvertretung, AW-Prax 1998, 45; *ders*, Fiskalvertretung für Einfuhren aus Drittstaaten, UStB 2008, 46; *ders*, Vereinfachung bei den Mehrwertsteuerpflichten, AW-Prax 2001, 262; siehe auch *Nieskens in Rau/Dürrwächter*, UStG8, Vor §§ 22 a-e.

83) VSF Z 81 01 Abs. 74 (Fassung vom 9.12.2010); siehe auch *Möller*, Neue Dienstvorschrift für die Einfuhrumsatzsteuer, AW-Prax 2009, 81 (83); *ders*, Neue Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuerrecht des BMF, UStB 2009, 136 (138 ff); *ders*, Neues zum Fiskalvertreterrecht im Umsatzsteuerrecht, AW-Prax 1999, 366.

84) *Sterzinger in Birkenfeld/Wäger*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch (66), § 227 Fiskalvertretung §§ 22a-e UStG; Art. 204 f MwStSystRL Rz 103 ff.

schriften.⁸⁵⁾ Die deutsche Regelung ist nach hA schon deswegen nicht unionsrechtskonform, weil sie nur für steuerfreie Umsätze greift⁸⁶⁾; diese Unionsrechtswidrigkeit ist m.E. auch für das Verfahren 42 zu vertreten, weil Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a) MwStSystRL zumindest eine Haftung des Steuervertreeters verlangt und im deutschen Recht eine solche ausnahmslos fehlt.⁸⁷⁾

4.3 Vereinfachung in Österreich

4.3.1 Grundsätzliches

Im Gegensatz zu Deutschland ist das vereinfachte Verfahren 42 in Österreich weder durch Gesetz noch durch V vorherbestimmt, sondern durch Arbeitsrichtlinien der Verwaltung, der „Umsatzsteuerrichtlinie 2000“ (Rz 3953 – 3960)⁸⁸⁾ und der „ZK-4200, der Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994“.⁸⁹⁾ Der Spediteur erhält auf Antrag eine Sonder-UID mit der er eine Trennung der eigenen Umsätze von den ig Lieferungen sicherstellen kann; er wird aus „*technischen Gründen*“ als gesondertes Steuersubjekt behandelt. Damit ersetzt er bei der der Einfuhr nachfolgenden ig Lieferung den „*Fiskalvertreter des Kunden, für den er die Abfertigung vornimmt und für den er die Sonder-UID verwendet*“.⁹⁰⁾ Es besteht darüber hinaus weder für den Spediteur noch für den Lieferer irgendeine umsatzsteuerliche Erklärungspflicht, keine Voranmeldung, keine Jahreserklärung; selbst die Abgabe einer ZM ist nicht erforderlich; diese wird mittels Zollanmeldung automatisch in das System eingespeist. Besondere Zulassungsvorschriften, Bußgelder, Strafen oder der Entzug der Sonder-UID bei Pflichtverletzungen sind im Gegensatz zu Deutschland nicht vorgesehen.⁹¹⁾ Wegen dieser völligen Freistellung von umsatzsteuerlichen Pflichten muss sich der Spediteur aber zur Abgabe einer Zollanmeldung in indirekter Vertretung verpflichten, um die Erhebung einer in eventu entstehenden EUST zu garantieren. Für eine an die Einfuhr anschließende Steuerpflicht falls ein Nachweis über eine steuerbefreite ig Lieferung fehlschlägt, haftet er nur eingeschränkt nach allgemeinen Prinzipien der Bundesabgabenordnung (BAO), die aber die Stellung als Fiskalvertreter voraussetzt.⁹²⁾

85) Erlass vom 11.5.1999 – IV D 2 – S 7395 – 2/99; BStBl 1999, Teil I, S 515; *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuer (12) § 22b Rz 8, betonen, dass nach dem Wortlaut des § 22a Abs. 1 der Fiskalvertreter ohnehin nur für steuerfreie Umsätze ausländischer Unternehmen in Betracht gezogen werden kann, es sich folglich um keinen Vertreter im Sinne der AO handelt.

86) *Nieskens in Rau/Dürrwächter* (161), Vor § 22a-e Rz 13.

87) Nach m.A. aber nicht für die EUST, sondern für die steuerpflichtige Lieferung, wenn kein Nachweis erbracht werden kann; siehe *Haunold in Summersberger*, 97 ff.

88) BMF 14.11.2014, BMF-010219/0495-VI/4/2014 (Stand: 11. Fassung seit 14.11.2014).

89) BMF 25.4.2012, BMF-010313/0333-IV/6/2012 (Stand: 3. Fassung seit 25.4.2012).

90) Zuvor hat der VwGH in einem Verfahren 42 die Fiskalvertretereigenschaft bejaht; siehe VwSlg 8187 F/2006.

91) Sonder-UID für Spediteure, FJ 2005, 291.

92) BGBl. 1961/194 idgF; siehe § 9 Abs. 1 BAO.

Diese besonders weite Vereinfachung in Österreich wird in der Literatur ambivalent beurteilt. Einerseits wird sie als „*praktikable*“⁹³⁾ oder „*pragmatische*“⁹⁴⁾ Lösung bezeichnet, weil sie den Wirtschaftsstandort Österreich stärkt, andererseits hat sie aber auch heftige Kritik hervorgerufen: Die Verpflichtung, beim vereinfachten Verfahren 42 indirekt zu vertreten, wurde gerügt, weil eine – wie betont wurde – Fiskalvertretung nicht beschränkt werden dürfe.⁹⁵⁾

Wird eine Zollanmeldung in indirekter Vertretung abgegeben und deswegen vom elektronischen System angenommen, geht das BFG davon aus, dass dies vom Beteiligten so gewollt ist, weil jegliche Rechtsquelle fehlt, die eine Wahlfreiheit einschränkt. Ein Rechtsschutz ist sohin nur über den Umweg einer Nichtannahme der Zollanmeldung wegen einer direkten Vertretung möglich, sofern nicht anschließend dieselbe Sendung mittels indirekter Vertretung in ein Verfahren überführt wird.⁹⁶⁾

4.3.2 Spediteur mit Sonder-UID

Die Fiskalvertretung und die Frage der zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Vertretung sind voneinander zu trennen. Der Fiskalvertreter gibt keine Zollanmeldung ab, er ist zollrechtlich dem Grunde nach ohne Bedeutung. Er kann folglich in seiner Funktion als Fiskalvertreter bei der Abgabe der Zollanmeldung auch nicht beschränkt sein. Demgemäß soll hier untersucht werden, ob einem Spediteur als zoll- und eustretlicher Vertreter das Recht aberkannt werden kann, eine Zollanmeldung in direkter Vertretung abzugeben und ob es verfahrens- oder umsatzsteuerliche Sonderregeln gibt, die eine Differenzierung zulassen. Anders gefragt: Ist es gerechtfertigt, auf die Erfüllung von umsatzsteuerlichen Pflichten in Vertretung des ausländischen Unternehmers zu verzichten, wenn die Steuerschuldnerschaft hinsichtlich der EUST gesichert ist?

Eine Vermeidung der Steuerpflicht kann für den Spediteur über das UStG (§ 26 Abs. 5 lit e) m.E. nicht erreicht werden. In diesem Fall wird der Spediteur bei der indirekten Vertretung zwar nicht Steuerschuldner, wenn er über einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung der E/V Regelung nach § 26 Abs. 3 UStG verfügt und obendrein weder wusste noch wissen musste, dass die Angaben in der Zollanmeldung unrichtig sind. Dieser Schutz für den Spediteur greift nur dann, wenn nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG die Finanzämter zuständig sind. Für Abfertigungen, bei denen eine Befreiung beantragt und strit-

93) Haunold, Steuerfreie Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung, SWK 1999, 309 (313).

94) Schellmann in Achatz, Praxisfragen, 104.

95) Reiche in Summersberger 109 ff; Schrömbges/Lux, Zoll und Mehrwertsteuer, 142; Lux/Schrömbges/Vitkauskaitė, What a Customs Lawyer Should Know about EU Value Added Tax (VAT) Law, GTCJ 2012, 406 ff.

96) Nach Ansicht des UFS ist eine elektronische Fehlmeldung in E-Zoll keine zollrechtliche Entscheidung; UFS 3.2.2011, ZRV/0129-Z2L/10; 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; überzeugend: UFS 13.2.2013, ZRV/0001-Z3K/11; siehe aber VwGH 19.1.2015, 2013/16/0056. Um das Rechtsschutzinteresse zu wahren, ist die Anfechtung einer Nichtannahme einer Zollanmeldung zulässig; siehe VwGH 19.3.2015, 2013/16/0164.

tig ist, bleibt die Prüfung der Zollbehörde vorbehalten; vor allem dann, wenn die Steuerschuld aufgrund einer Unregelmäßigkeit entsteht.

Mit Erlass des BMF⁹⁷⁾ wurde fest gehalten, dass diese Vereinfachung nicht zur Anwendung gelangen kann, wenn die UID-Nummer des Erwerbers im anderen Mitgliedstaat nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art. 3 Abs. 8 Satz 1 UStG).⁹⁸⁾ Der Spediteur, der unter Verwendung seiner ihm zugeteilten Sonder-UID Waren zur Überführung in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung anmeldet, hat die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einschließlich der UID-Nr. für die anschließende ig Lieferung buchmäßig nachzuweisen. Wird die Sonder-UID verwendet, obwohl der ausländische Lieferer über eine österreichische UID verfügt, ist dies zwar ein Verstoß gegen die ZollanmeldungsV 1998; ein Verstoß, der aber nach der Rsp nicht zur Entstehung der Steuerschuld führt, wenn Nachweise über die ausgeführte ig Lieferung vorliegen.⁹⁹⁾

Nach übereinstimmender Ansicht vertritt der Spediteur in Österreich nicht als Fiskalvertreter; er ist kein umsatzsteuerlicher Vertreter; er bleibt auf die Vertretung in Zoll- und EUST-Recht beschränkt.¹⁰⁰⁾ Zwar wird der steuerliche Zweck einer folgenden ig Lieferung nach Ansicht des VwGH¹⁰¹⁾ durch die angenommene Zollanmeldung begründet, allerdings fehlt das umsatzsteuerliche Bindeglied in Gestalt einer Person, die diese Lieferung anschließend auch tatsächlich vertretungsweise tätigt. Im Zusammenhang mit einem Übergang der Steuerschuld vertritt die hL zwar die Auffassung, dass ein Verzicht und eine Freistellung von einer Fiskalvertretung gerechtfertigt seien.¹⁰²⁾ Auch dann, wenn ein anderer als der liefernde Unternehmer zur Abfuhr verpflichtet ist, entfällt die Bestellung eines Fiskalvertreters und damit auch die Erfüllung von umsatzsteuerlichen Pflichten (§ 27 Abs. 4 UStG).¹⁰³⁾ Der Größenschluss, dass dies umsatzsteuerlich auch für die EUST gelten müsste, greift aber nicht. Die Abgabe der Zollanmeldung ist kein Ausfluss einer

97) BMF 10.7.2006, BMF-010219/0293-VI/9/2006.

98) Es sei denn, in der Zollanmeldung wird auch der Name und die Anschrift oder die TIN (Trader Identifikation Number) zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID-Nummer dieses Warenempfängers angeführt; FJ 2006, 478; *Knörzer*, Sonder-UID des Speditors gilt nur noch eingeschränkt! taxlex 2006, 588.

99) UFS 30.9.2009, ZRV/0154-Z2L/07.

100) UStR 2000 Rz 3958; siehe auch *Haunold*, SWK 1999, 309 ff; siehe aber *Schellmann* in *Achatz*, Praxisfragen, 104 der ein Handeln ohne Fiskalvertretereigenschaft offenbar gar nicht für möglich hält und mit der Verwendung der Sonder-UID verbindet.

101) VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.

102) *Ruppe/Achatz*, § 19 Rz 38 mit Verweis auf *Haunold/Staringer*, Die Überbindung der Umsatzsteuerschuld Zum Reverse Charge System, ÖStZ 1995, 37 (42). Diese betonen, dass es widersinnig wäre, für einen ausländischen Unternehmer einen Fiskalvertreter zu bestellen, wenn es für diesen keine Steuerpflicht gebe, weil der Leistungsempfänger schuldet; ähnlich *Kuhn/Rief*, Generelles Reverse Charge-pro und contra, SWK 1995, 477 (480).

103) UStR 2000 Rz 3527.

Fiskalvertretung; diese Tätigkeit knüpft zeitlich erst an die zollrechtliche Überlassung an, Ausführung einer ig Lieferung und Abgabe einer UVA, Jahressteuererklärung etc. Sohin ist die EUST zwar von der Fiskalvertretung durch die der Einfuhr folgenden umsatzsteuerlichen Pflichten erfasst, aber nicht die Abgabe der Zollanmeldung selbst, da diese Pflicht durch den Verweis in § 26 Abs. 1 UStG auf Unionsrecht fußt. Eine Befreiung von einer Fiskalvertreterpflicht mag bei grober Betrachtung hinsichtlich der EUST zwar nach allgemeinen Grundsätzen gerechtfertigt sein, weil der Spediteur die EUST als indirekter Vertreter jedenfalls schuldet, hinsichtlich der Abgabe der Zollanmeldung und damit der Wahl der Vertretungsart geht eine derartige Überlegung jedenfalls ins Leere. Hinsichtlich der ig Lieferung und einer evtl. Steuerpflicht wäre ein Fehlen eines Fiskalvertreters nur dann gerechtfertigt¹⁰⁴⁾, wenn der Spediteur schuldet oder zumindest Haftender ist; in der Praxis ist er aber häufig nicht einmal Beförderer.¹⁰⁵⁾ Allenfalls könnte man vertreten, dass die allgemeine Haftung als Vertreter im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO als Rechtfertigung dienlich sein könnte; diese setzt aber die Stellung als Fiskalvertreter voraus. Unionsrechtlich ist aber ein weiterer Aspekt zu beachten, der bislang in der Rsp und Literatur noch keine entsprechende Würdigung erhalten hat. Zwar hat man in Österreich, wie Haunold zu Recht betont hat, bislang Art. 143 Abs. 2 lit a MwStSystRL nur unzureichend umgesetzt, weil der Steuervertreter die Steuer auch schulden muss, wobei ich mit Haunold der Ansicht bin, dass nicht die EUST, sondern die anschließende Steuer auf eine Lieferung gemeint ist, weil diese Schuldnerschaft ja die EUST-Freiheit erhalten soll. Der Unionsrechtsetzer hat mit VO (EG) 2012/756 den Anhang 37 und 38 aber mit Geltung ab 1.1.2013 novelliert und zusätzliche Angaben in der Zollanmeldung gefordert, die im Wesentlichen auch dem Art. 6 Abs 3 lit a-c UStG entsprechen, verlangt aber im Einklang mit Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL zusätzlich die Angabe eines „Steuerververtreters, der die Steuer schuldet“.¹⁰⁶⁾ Eine EUST-Befreiung in der Union bei der Abgabe der Zollanmeldung verlangt schon derzeit diese Schuldnerschaft des Spediteurs und zwar unabhängig davon, ob der jeweilige nationale Gesetzgeber die MwStSystRL umgesetzt hat oder nicht. Diese Novellierung hat – soweit ersichtlich – in der Praxis der Mitgliedstaaten (MS) bislang noch keine rechte Entsprechung gefunden. Allerdings ist m.E. problematisch, dass der Unionsrechtsetzer in die Kompetenz der MS bei der Umsetzung

104) Siehe auch UStR 2000 Rz 3528.

105) Ritz, ÖStZ 1994, 420 (422).

106) Präambel 4 der VO, ABl. L 2012/223, S. 8. Für den Abschnitt A „Erstes Unterfeld“ wird zu Code 42 gefordert, dass alle Voraussetzungen des Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL erfüllt sein müssen und im Abschnitt C zu Anhang 37 wird gefordert: *„Werden Waren mehrwertsteuerbefreiend in einen anderen Mitgliedstaat geliefert, so sind die nach Art. 143 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG verlangten Angaben in Feld Nr. 44 einzutragen, auf Verlangen eines Mitgliedstaats einschließlich des Nachweises, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden“*. Auch der englische Text lässt keine andere Auslegung zu: *„When goods are the subject of a VAT-exempt supply to another Member State, the information required by Article 143(2) of Directive 2006/112/EC shall be entered in box 44, including when required by a Member State, the evidence that the imported goods are intended to be transported or dispatched from the Member State of importation to another Member State“*.

der MwStSystRL durch eine VO gleichsam vorseilend eingreift, auch wenn der RL Text hinreichend bestimmt ist.

5. Ergebnis

5.1. Würdigung der derzeitigen Vereinfachung

Im Ergebnis ist die österreichische Vereinfachung problematisch.¹⁰⁷⁾ So hat der UFS betont, dass es sich bei dieser Vereinfachung um keine Rechtsquelle handle und er sie deswegen auch nicht anwende.¹⁰⁸⁾ Zum Zweiten fehlt jegliche gesetzliche Grundlage auf Erteilung einer Sonder-UID. Ob die Wahlfreiheit des Spediteurs eingeschränkt werden darf, richtet sich hingegen nach Art. 64 Abs. 2 ZK. Nach der hL ist eine Einschränkung möglich, sofern sich aus der Zollanmeldung besondere Pflichten ergeben, wie z.B. bei der Überführung in den freien Verkehr zur besonderen Verwendung (Art. 82 ZK) oder bei den Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung;¹⁰⁹⁾ typischerweise sohin dann, wenn die Zollschuld nach Art. 204 ZK wegen Pflichtverletzung entstehen kann. Zwar greift dieser Entstehungstatbestand nach dem VwGH für die EUSt¹¹⁰⁾ auch im Verfahren 42; allerdings nicht für die Zollabgabe; diese entsteht im Einfuhrstaat nach Art. 201 ZK. Würde folglich die Wahlfreiheit der zollrechtlichen Vertretungsbefugnis durch ein nationales Gesetz beschränkt, wäre dies überschießend, da sich Beschränkungen aus dem Zollkodex (Art. 64 Abs. 2 ZK) selbst ergeben müssen.¹¹¹⁾ Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass eine Rechtmäßigkeit der österreichischen Vereinfachung dadurch hergestellt werden kann, dass der Spediteur nunmehr als direkter Vertreter auftreten darf. Diese Wahlfreiheit berücksichtigt zwar die unionsrechtlich gebotene zollrechtliche Wahlfreiheit, es mangelt aber an der umsatzsteuerliche Rechtfertigung, auf die Tätigkeit eines Fiskalvertreters zu verzichten. Als rechtswidrig erweist sich die derartige Verwaltungspraxis sohin deswegen, weil dem Wirtschaftsbeteiligten auch außerhalb des derzeitigen Vereinfachungsregimes keine Möglichkeit offensteht, das Verfahren 42 in direkter Vertretung zu nützen.

5.2. Alternative

5.2.1. Fiskalvertretung mit Sonder-UID

Für die Praxis ist eine Vereinfachung zu fordern, die sich an der Fiskalvertretung im UStG orientiert, eine Vereinfachung de lege lata ist möglich. Auch der VwGH hat – vor Einfüh-

107) So schon *Rief*, RdW 1996, 91.

108) UFS 11.4.2012, RV/0759-G/10; siehe auch VwGH 19.3.2015, 2013/16/0164.

109) *Weymüller in Rüksen*, Art 64 ZK Rz 33 (Stand Dezember 2011).

110) VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; siehe auch FN 44.

111) Vgl. EuG 18.12.2009, T-440/03m, *Arizmendi* ua, ECLI:EU:T:2009:530

rung der österreichischen Verwaltungspraxis – das Recht des Spediteurs bejaht, im Verfahren 42 als Fiskalvertreter aufzutreten.¹¹²⁾

Der Fiskalvertreter in Österreich ist in § 27 Abs. 7 und 8 UStG normiert. Nach den Materialien verfolgt die Tätigkeit als Fiskalvertreter den Zweck, dass „*ausländische Unternehmer gegenüber den Steuerbehörden ihren Verpflichtungen nachkommen*“;¹¹³⁾ ihn treffen nach § 80 Abs. 1 BAO sämtliche Pflichten des Unternehmers. Als umsatzsteuerlicher Vertreter ist er weder Gesamtschuldner noch Haftender, lediglich bei schuldhafter Pflichtverletzung trifft ihn nach Ansicht in der Literatur eine Ausfallhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO.¹¹⁴⁾

Drittlandsunternehmer sind verpflichtet einen Fiskalvertreter zu bestellen, wenn sie ig Lieferungen tätigen¹¹⁵⁾, es sei denn, es besteht ein Amtshilfeabkommen nach EU-Standards.¹¹⁶⁾ Sofern die Pflicht aufrecht ist, kann die Bestellung mittels Zwangsstrafe durch das Finanzamt durchgesetzt werden. Ob die Unterlassung einer Bestellung strafbar ist, ist strittig.¹¹⁷⁾ Unternehmer, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in der Union haben, sind dagegen berechtigt, einen Fiskalvertreter zu bestellen.¹¹⁸⁾

Grundsätzlich ist ein Fiskalvertreter durch das Finanzamt Graz-Stadt mittels Bescheid zuzulassen; für Spediteure, sofern sie Mitglieder des Fachverbandes der WKO sind, ist eine formlose Bekanntgabe ausreichend.¹¹⁹⁾ Begründet wird dies nach den Materialien, dass der Spediteur auf Grund seiner „*Nähe zum Auftraggeber den umsatzsteuerlichen Vorgang gut kennt*“.¹²⁰⁾ Der Fiskalvertreter in Österreich benötigt aber für die Abwicklung des Verfahrens 42 für jeden Vertretenen eine gesonderte Steuernummer und eine gesonderte UID-Nr., was im Vergleich zu Deutschland ein enormer Nachteil ist. Die Zuteilung einer Sonder-UID für alle Vertretenen ist in Österreich gesetzlich nicht vorgesehen. Es müsste folglich der Gesetzgeber tätig werden, um eine Bestimmung zu schaffen, die mit dem des § 22d dUStG ident ist.¹²¹⁾

112) VwSlg 8187 F/2006.

113) ErläutRV 1715 BlgNR 18.GP 85; darauf verweisend schon Ritz, ÖStZ 1994, 420.

114) Berger/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2.06 § 27 Rz 30 (Stand 1.9.2014, rdb.at). Will man die Haftung bejahen (Ruppe/Achatz, § 27 Rz 45) könnte auch die EUST einbezogen werden, weil auch diese von den umsatzsteuerlichen Pflichten (UVA etc.) erfasst ist.

115) UStR 2000 Rz 3528.

116) Berger/Tschiderer in Berger et al. UStG-ON2.06 § 27 Rz 36 (Stand 1.9.2014, rdb.at)

117) Abl Ritz, ÖStZ 1994, 422; aM Ruppe/Achatz § 27 Rz 42.

118) UStR 2000 Rz 3526.

119) UStR 2000 Rz 3536.

120) AB 1823 BlgNR 18.GP 4. Diese pauschale Beschreibung ist problematisch. Es mag wohl sein, dass es solche Fälle gibt; in der Praxis verfügt der Spediteur aber meine Erfahrung nach weder eine besondere Nähe zum Auftraggeber, noch kennt er den umsatzsteuerlichen Vorgang im Detail. Häufig ist er sogar nicht im Besitz aller erforderlichen Unterlagen.

121) So schon Haunold in Summersberger, 107, 108.

5.2.2. Steuerschuldnerschaft vor und nach dem 1.5.2016

Der Spediteur ist als „geborener Fiskalvertreter“ ohne Erlassung eines Bescheides berechtigt, im geschäftlichen Verkehr aufzutreten. Er ist berechtigt, das Verfahren 42 als Fiskalvertreter abzuwickeln. Er ist berechtigt, als Spediteur die Art der Vertretung frei zu wählen. Er hat aber alle umsatzsteuerlichen Pflichten als Fiskalvertreter zu befolgen. Das mag zwar auf den ersten Blick ähnlich zur deutschen Rechtslage zu sein. Tatsächlich kann der Spediteur in Österreich aber – wenn man Art. 201 ZK als steuerschuldauslösende Norm bejaht – aufgrund des Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 2 ZK in Verbindung mit § 71 ZollR-DG trotzdem als EUSt-Schuldner herangezogen werden, wenn er unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat und *„wusste oder hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren“*. Deutschland hat die Ermächtigungsnorm des Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 2 ZK derzeit aber nicht genutzt; folglich kann der deutsche Spediteur in vergleichbaren Fällen nicht als EUSt-Schuldner herangezogen werden.

Diese Unterscheidung zwischen Österreich und Deutschland endet jedoch mit Ablauf des 30.4.2016: Ab 1.5.2016 schuldet auch der deutsche Spediteur bei der direkten Vertretung, weil der Unionsrechtsetzer eine dem § 71 ZollR-DG entsprechende Bestimmung in das Unionsrecht aufgenommen hat (Art. 77 Abs. 3 Unionszollkodex – UZK).¹²²⁾ Hinsichtlich der EUSt wären der österreichische und der deutsche Spediteur bei der Überführung in den freien Verkehr ab 1.5.2016 ex lege gleichgestellt.

Was die konkreten steuerlichen Folgen betrifft, wenn der Nachweis über eine ig Lieferung nicht beigebracht wird, unterscheiden sich diese bis zum 1.5.2016 aber weiterhin auch deswegen beträchtlich, weil gemäß § 71a ZollR-DG die Steuerschuld in Österreich nach Art. 204 ZK entsteht.¹²³⁾ Wenn der Spediteur als direkter Vertreter im fremden Namen und auf fremde Rechnung handelt, fehlt es ihm an der Anmeldereigenschaft, er kann im Anwendungsbereich des Art. 204 ZK nicht Steuerschuldner werden, weil er im Verfahren nicht verpflichtet ist¹²⁴⁾ und § 71 ZollR-DG nur für die Steuerentstehung nach Art. 201 ZK greift. § 71a ZollR-DG zielt aber ohnehin überwiegend auf die indirekte Vertretung ab, weil in den Materialien ausgeführt wird, dass die Erweiterung des Kreises der Steuerschuldner um den Anmelder vor allem deswegen geschaffen wurde, weil der Steuerschuldner zumeist im Drittland seinen Sitz hat und die Zollbehörde deswegen auf diesen Schuldner keinen Zugriff hat.¹²⁵⁾ Bei einem Steuerschuldner in der Union greift

122) VO (EU) 2013/952 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 2013/269, 1.

123) Siehe FN 43.

124) FG Hamburg 21.3.2002, IV 182/99, ZfZ 2002, 421; Witte, Outsourcing im Zollrecht, AW-Prax 2010, 10 (13); Möller, Steuerbefreiung für Anschlusslieferungen-Verfahren 42 ein wirtschaftliches Risiko? AW-Prax 2011, 407 (410) der darauf verweist, dass aus diesem Grund in Deutschland die direkte Vertretung von Speditoren bevorzugt wird.

125) ErläutRV 916 BlgNR 20. GP, 16.

hingegen die Beitreibungsrichtlinie.¹²⁶⁾ Durch die Erweiterung kann sohin der indirekte Vertreter (Spediteur) auch dann als Steuerschuldner herangezogen werden, wenn er im Sinne des Art. 204 Abs. 3 ZK nicht verpflichtet ist.¹²⁷⁾ Meines Erachtens ist diese Bestimmung aber zur Sicherung der EUSt-Schuld entbehrlich, weil eine Überbindung der Steuerschuld auf den indirekten Vertreter bei einem Abstellen auf Art. 201 ZK, wie der Literatur¹²⁸⁾ und der Rsp des BFH¹²⁹⁾ zu entnehmen ist, ohnehin garantiert ist. Sie ergäbe nur dann einen Sinn, wenn das Verfahren 42 nicht anders gedacht werden könnte, als dass es sich um ein steuerliches Verfahren zur besonderen Verwendung handelt, was aber m.E. zweifelhaft ist, weil es eine entsprechende Bestimmung im Zollrecht nicht gibt und der nationale Gesetzgeber auch nicht normiert hat;¹³⁰⁾ diese Norm sollte zur Gänze gestrichen werden oder zumindest novelliert werden.

Ab 1.5.2016 scheint aber auch diese Problematik wegen Art. 79 Abs. 3 UZK entschärft zu sein, sofern der Gesetzgeber die Bestimmungen des UZK für die Zollabgabe auch für die EUSt übernimmt (Art. 79 UZK): Es wird nämlich auch der direkte Vertreter selbst ohne eigene Pflichtenbindung Abgabenschuldner, wenn er *„wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war, und für Rechnung der Person handelte, die diese Verpflichtung zu erfüllen hatte, oder an der Handlung beteiligt war, die zur Nichterfüllung der Verpflichtung führte“*. Die Unterschiede für das Verfahren 42 zwischen dem heutigen Art. 201 und 204 ZK im Vergleich zu Art. 77 Abs. 3 und 79 Abs. 1, 3 UZK hinsichtlich der direkten Vertretung (Art. 5 ZK; Art. 18 UZK) sind vernachlässigbar.¹³¹⁾ Wenn der Gesetzgeber eine rasche Lösung bevorzugen möchte, wird folglich § 71a ZollR-DG zu streichen oder zumindest zu novellieren sein; ab 1.5.2016 ist m.E. aber der Verweis auf den UZK durch § 26 Abs. 1 UStG ausreichend, um eine einheitliche Situation zwischen Deutschland und Österreich herzustellen. An der Notwendigkeit, eine gesetzliche Grundlage für die Sonder-UID zu schaffen und ein vereinfachtes Verfahren als Fiskalvertreter mittels direkter Vertretung zuzulassen, ändert dies freilich nichts und sollte diese Maßnahme auch unabhängig vom UZK betrachtet werden.

126) RL 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. L 2010/84, 1; EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz – EU-VAHG, BGBl I 2011/112.

127) Summersberger in Summersberger, 56; zur Verfahrensinhaberschaft siehe FG 13.8.2002, IV 223/99.

128) Summersberger in Summersberger, 49ff.

129) BFH 26.1.2012, VII R 77/10.

130) Summersberger in Summersberger, 56.

131) Pohl, Verschärfte zollrechtliche Haftung für Spediteure, TranspR 2015, 72 (73).

5.2.3 Sicherung des Verfahrens

5.2.3.1 Arten

In der Union wird das Verfahren 42 durch zwei verschiedene Systeme abgesichert; entweder durch Zugangsbeschränkungen für den Fiskalvertreter (Zuverlässigkeitsprüfung) oder durch Erhebung einer Sicherheit; möglich ist auch eine Mischform.

In manchen Staaten gibt es eine Zugangsbeschränkung in Form eines vorgeschalteten Bewilligungsverfahrens für den Fiskalvertreter. In Griechenland kann nur jemand zum Fiskalvertreter bestellt werden, der entsprechend kreditwürdig und in der Lage ist, Steuern zu zahlen; ähnliche Bestimmungen gibt es auch in Luxemburg, Malta, der Slowakei oder den Niederlanden:¹³²⁾ In den Niederlanden muss für die Bestellung als Fiskalvertreter eine Lizenz beantragt werden, die nur erteilt wird, wenn der Antragsteller in den letzten 5 Jahren steuerlich zuverlässig war; er muss auch eine Bürgschaft hinterlegen, die Haftung ist unbegrenzt.¹³³⁾ Damit verfolgt der niederländischen Gesetzgeber eine Sicherung der Abgabenschuld über die Kombination Zuverlässigkeit, Bürgschaft und Haftung. In Deutschland wurde der umgekehrte Weg gewählt, d.h. die steuerliche Zuverlässigkeit wird zwar beim Antritt nicht ausdrücklich geprüft, allerdings verliert der Fiskalvertreter seine Rechtsstellung, wenn er gegen die im UStG normierten Pflichten verstößt, was auf eine Feststellung der Unzuverlässigkeit und Entzug des Verfahrens 42 hinausläuft, wenn der ausländische Unternehmer nicht registriert ist; eine Haftung für den Spediteur gibt es nicht.¹³⁴⁾

Die meisten anderen Staaten begnügen sich mit Bürgschaften als Sicherheiten; ebenso Österreich, auch wenn der Gesetzgeber nach § 27 Abs. 8 UStG die ordnungsgemäße Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten verlangt. Diese Voraussetzung wird bei Speditoren nämlich als erfüllt angenommen und bedarf keiner näheren vorherigen Prüfung, sofern sie Mitglied des Fachverbandes in der WKO sind.

5.2.3.2 Mischsystem in Österreich

Eine Pflicht zu Erbringung einer Sicherheitsleistung kann dem UStG für das Verfahren 42 zwar nicht entnommen werden, folgt aber der allgemeinen zollrechtlichen Regel, dass nur in ausdrücklich normierten Fällen zwingende Sicherheit zu leisten ist, sonst

132) Siehe Übersicht bei EK, Siebenter Bericht gemäß Art. 12 der VO (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, 12.12.2014, COM(2014) 69 final, 9; Näheres siehe *Fischer/Livonius*, Der Fiskalvertreter (3) (2011) 80 ff; *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG (8), Vor §§ 22 a-e Rz 21 ff; Leicht in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon (2015) – „Fiskalvertreter“; siehe auch FN 79. Die vielfältigen und geradezu unübersichtlichen Regelungen in den Unionsstaaten stellen nach Ansicht im Schrifttum ein Hemmnis dar; *Hidien*, Umsatzsteuerliche Fiskalvertretung: Steuerpflicht im Übermaß, RIW 1997, 401; *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter* (8) Vor §§ 22 a-e Rz 4 mwN. Für Österreich: *Zorn*, SWK 1995, 977.

133) *Fischer/Livonius*, Fiskalvertreter (3), 81.

134) Siehe FN 85.

aber im Ermessen der Zollbehörde liegt (Art. 189, 190 ZK).¹³⁵⁾ Dieses Ermessen wird von der Zollbehörde so geübt, dass sie anhand von Risikoindikatoren bei zuverlässigen Wirtschaftsbeteiligten auf eine Sicherheitsleistung verzichtet, d.h. bei solchen, bei denen angenommen werden kann, dass sie die gesetzlich geforderten abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllen. Diese – ohnehin in § 27 Abs. 8 UStG normierte abgabenrechtliche Zuverlässigkeit – wird folglich immer dann mit einer Befreiung von einer Sicherheitsleistung verknüpft, wenn der Spediteur behördlich auf seine Zuverlässigkeit hin überprüft wurde oder mit anderen Worten: Wenn er über einen aufrechten Status als „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (Authorized Economic Operator – AEO) verfügt.¹³⁶⁾ In allen anderen Fällen übt die Behörde Ermessen regelmäßig in der Form, dass der Erlag einer Sicherheit zwingend ist. Diese Unterscheidung wurde im nationalen TARIC-System aufgenommen, wodurch mittels Codes der Behörde angezeigt wird, ob eine Sicherheit zu erlegen ist oder nicht.¹³⁷⁾ Folglich verfügt Österreich heute über ein Mischsystem zwischen Zuverlässigkeitsprüfung und Besicherung.

5.2.3.3 *Fiskalvertreter de lege ferenda*

Mit dem UZK wird das österreichische System der Ermessensübung, ob eine Einfuhr besichert werden soll oder nicht, einer gebundenen Entscheidung weichen. Nach § 26 Abs. 1 UStG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 5, 95 Abs. 2 UZK hat der AEO mE einen Rechtsanspruch darauf, von der Besicherung befreit zu werden.¹³⁸⁾ Das derzeitige Besicherungssystem bei der Zollabgabe und der EUSt weicht ab 1.5.2016 sohin einem Zuverlässigkeitssystem. Dieser Paradigmenwechsel hat freilich für jedes Verfahren Bedeutung, nicht nur für das Verfahren 42 und betrifft nicht nur die Zollabgabe, sondern über § 26 Abs 1 UStG auch die EUSt.

Im Hinblick darauf, dass mit Schaffung des UZK die Rechtsfigur eines AEO zwar nicht de iure, aber de facto zwingend wird, diese Zertifizierung für die EUSt schon seit mehreren Jahren greift sowie diese Verknüpfung schon heute Auswirkung auf die Ermessensübung bei der Besicherung hat, sollte die Fiskalvertreterstellung des Spediteurs im Verfahren 42 mit der Rechtstellung als AEO verknüpft werden.¹³⁹⁾ Nur so kann vermieden werden, dass ab 1.5.2016 unterschiedliche Systeme bei einer Einfuhr greifen: Sicherung der Zollschuld über eine Zuverlässigkeitsprüfung; Sicherung der EUSt über eine Kombi-

135) Siehe Übersicht bei ZK-1890, Arbeitsrichtlinie „Zollschuldrecht“, Punkt 2., 10-1 ff (Stand 14.4.2006).

136) Art. 5a ZK (Art. 38 UZK); siehe *Möller/Schumann/Summersberger*, Der Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte (2008); *Summersberger in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Band 14, Art. 5a ZK Rz 1 ff.

137) Z.B. Y025 = AEO-Zertifizierungscode oder SMSU, Verfahren 42 mittels Sonder-UID.

138) Der Normtext spricht zwar von „können“, weist aber m.E. nur auf die Berechtigung hin, eine Befreiung von der Sicherheitsleistung zu erwirken.

139) Da der Unionsrechtsetzer bzgl. der AEO-Zertifizierung nicht einschränkt, wäre jede Art zulässig, nicht nur die mit Zollrechtsbezug.

nation Zuverlässigkeit/Sicherheit sowie Rechtsanspruch auf Verzicht wegen einer Zertifizierung bei der Zollabgabe, nicht aber bei der EUSt.¹⁴⁰⁾

Ein Verzicht auf das Zusammenführen beider Systeme hätte für die Wirtschaft und die Verwaltung m.E. hohe Kosten zur Folge, ohne dass damit irgendein Nutzen verbunden wäre. Das m.E. – zwingend notwendige – Zusammenführen beider Systeme hätte überdies für das Finanzamt den Vorteil, dass der Spediteur bereits (durch die Zollbehörde) behördlich überprüft und eine neuerliche Überprüfung (durch das Finanzamt) nicht notwendig wäre; damit könnten in eventu auftretende Doppelgleisigkeiten schon im Vorfeld vermieden werden. Überdies könnte die Einschaltung von Unternehmen vermieden werden, die kurzfristig nur zu dem Zweck gegründet werden, Umsatzsteuer zu hinterziehen. Für den Spediteur hingegen wäre Rechtssicherheit gegeben, dass er berechtigt ist, das Verfahren 42 zu nützen und sicher sein kann, dass er von unredlicher Konkurrenz geschützt wird und damit wettbewerbsfähig bleibt; er muss überdies nicht erwarten, dass zwei verschiedene Sicherungssysteme bei einer Einfuhr angewandt werden. Die Verwaltung müsste ebenfalls nur ein System vollziehen.

Eine generelle Zertifizierungspflicht für Spediteure als Fiskalvertreter wäre hingegen aus meiner Sicht nicht möglich, weil es auch Spediteure gibt, die außerhalb des Verfahrens 42 tätig sind und es ihnen zuweilen an einer Drittlandsberührung fehlt; ein Drittlandsbezug ist aber Voraussetzung dafür, einen AEO-Status zu erhalten.¹⁴¹⁾

Möchte man den genannten Vorschlägen nicht folgen, könnte allenfalls noch geprüft werden, ob die Steuerfreiheit nicht generell auf ein Erstattungssystem umgestellt werden sollte, wie in den Niederlanden (RC): Übergang der Steuerschuld vom Lieferanten auf den Abnehmer, Erstattung der EUSt wenn der Nachweis gelingt, dass alle Voraussetzungen des Verfahrens 42 erfüllt sind.¹⁴²⁾ Bei dieser Variante sollte aber berücksichtigt werden, dass nach dem Willen des Unionsrechtsetzers die Steuerfreiheit im Verfahren

140) Dies würde sich auch anbieten, um eine gesonderte Bewilligung für das Verfahren 42 zu vermeiden, weil der Fiskalvertreter, nicht aber das Verfahren selbst im Fokus stünde; EK, Siebenter Bericht gemäß Art. 12 der VO (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, 12.12.2014, COM(2014) 69 final, 9.

141) Eine vergleichbare Zertifizierung nur für USt-Zwecke existiert nicht.

142) Der Effekt dürfte für die EUSt aber ohnehin nur von mäßiger Bedeutung sein. Zunächst deswegen, weil im Regelfall der Spediteur ohnehin nicht für einen Drittlandsunternehmer, sondern für den Abnehmer einschreitet. Der Abnehmer ist bei der direkten Vertretung aber ohnehin Anmelder, d.h. Schuldner (siehe auch § 71a ZollR-DG), es bedarf folglich keines Übergangs der Steuerschuld. Der Fall einer Verlagerung von einem Drittlandsunternehmer auf den Abnehmer wäre möglich, aber ausgesprochen selten und dürfte zu Schwierigkeiten führen, wenn mehrere Systeme gleichzeitig zur Anwendung kommen. Auch zusätzliche Kosten für die Unternehmen und weitere Maßnahmen für das Risikomanagement könnten die Folge sein; siehe *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2007, 473; siehe zu den Kosten KOM (2008) 109 endgültig 8, 9.

42 schon bei der Einfuhr gewährt werden soll und nicht nachträglich durch eine bloße Erstattungsmöglichkeit. Aus diesem Grund erachtet die Kommission die niederländische Gestaltung auch nicht als Ausfluss einer Steuerfreiheit im Verfahren 42.¹⁴³⁾

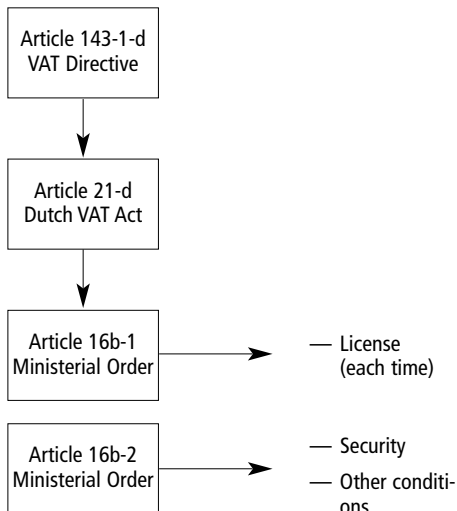
143) COM(2014) 69 final 8.

The Netherlands: CP40 instead of CP42

Theo Cornelissen
Belastingdienst, Rotterdam

In The Netherlands CP42 (based on article 143, first paragraph, section d, VAT directive 2006/112) is of course implemented in the VAT legislation. However this procedure is hardly used in practice because of a number of conditions that need to be fulfilled.

CP42 in The Netherlands



In The Netherlands there is an alternative. Importation can take place under CP 40, a taxable importation. It is based on article 211 VAT directive.

Essentially the procedure consists a change of the taxable person to the identified taxable person for whom the goods are intended and a shift of the VAT due from the border to the VAT-return.

	Taxable person	VAT chargeable	VAT due
CP 40	Importer	Importation	Import declaration
CP 42	Importer	Exempted	N/A
Dutch approach (CP 40)	Identified taxable person for whom goods are intended	Importation	VAT return

Identified taxable persons

Goods mentioned in annex A Dutch VAT Act

- All taxable persons
- Certain non taxable persons (e.g. legal entity)

Mainly bulk goods and raw materials

Examples:

- Iron ores and concentrates , including roasted iron pyrites
- Pigs', hogs' or boars' bristles and hair
- Malt, whether or not roasted

Other goods (except passenger cars and vans)

Conditions:

- Taxable persons with a license
- Request
- Established taxable person (ETP) or NETP with fiscal representative
- ETP: Regular import activities
- Clear view import VAT in bookkeeping

Goods for equipping, fuelling and provisioning of means of transport

- All taxable persons
- Certain non taxable persons (e.g. legal entity)

Passenger cars and vans

- Taxable persons with a license
- Request
- Established taxable person (ETP) or NETP with fiscal representative
- Regular import activities
- Extra conditions (bookkeeping, security)

General condition

Overall there is a general condition. Together with the customs declaration one has to submit an invoice relating to the imported goods. Also the VAT identification number needs to be mentioned on this invoice.

Advantages taxable persons

There are several advantages for the taxable persons and the tax administration.

- Reduction in the burden of importation formalities
 - No customs procedure or a simplified procedure (in case there is no due of import tax)
 - Only audits on VAT necessary (also an advantage for the authorities)
- No payment at border (no financing VAT)
 - CP42 also no financing of VAT
- Direct deduction on VAT return

Follow up

- The next delivery can be a domestic sale as well as an IC sale
- If an import is followed by IC sales, these sales have to be in the recapitulative statement

Risks

- Importing trader can become a missing trader, no difference with ICA
- Dormant company with valid licence is more valuable, licences must be withdrawn when they are not used
- Sometimes fiscal representatives do not submit recapitulative statements (comparable with CP 42)
- No automatic check customs declaration and VAT return
- Central selection by tax administration on customs database:
 - Data for 3 risky commodities are uploaded
 - Destination of the goods is not The Netherlands
 - Foreign VAT-identification number
- Goods imported in another MS using CP42 and send directly to The Netherlands

Summary Dutch approach

- CP42 is not used practically
- Change taxable person and shift VAT due based on CP40
- Identified taxable persons, mostly with license
- Less burden on border and no financing of VAT
- Still risks of tax evasion

Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung mittels des IT-Verfahrens EMCS – Ein Überblick über praxisrelevante Problemfälle

Dr. Bernadette Bader
Bundesministerium der Finanzen, Bonn

1. Allgemeines

Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung ist im Kapitel IV der Richtlinie (RL) 2008/118/EG (im Folgenden: SystemRL) normiert. Die deutsche Zollverwaltung betreibt zur automatisierten Abwicklung von Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung auf der Grundlage des Art. 21 SystemRL und der Verordnung VO (EG) 684/2009 der Kommission das IT-Verfahren EMCS (Excise Movement and Control System – EDV-gestütztes Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren). Demnach gelten Beförderungen unter Steueraussetzung nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument (e-VD) erfolgen, Art. 21 Abs. 1 SystemRL.

2. Voraussetzung einer wirksamen Beförderung

- Der Versender/Empfänger ist im Besitz einer gültigen Erlaubnis.
- Dem Versender wurde ein validiertes e-VD übermittelt.
- Das validierte e-VD ist materiell-rechtlich Voraussetzung für eine wirksame Beförderung unter Steueraussetzung.
- Für die Beförderung wurde eine Sicherheit geleistet (in DEU grundsätzlich nur bei Beförderungen in andere Mitgliedstaaten erforderlich).
- Maßgeblich für Art und Umfang der Beförderung unter Steueraussetzung sind die für die steuerliche Bemessungsgrundlage relevanten im e-VD enthaltenen Angaben (z.B. Versender, Empfänger, Warenart und angegebene Menge).

Hinweis: Die nachfolgenden Ausführungen sowie die dargestellten Beispielfälle beziehen sich auf innergemeinschaftliche Beförderungen von Steuerlager zu Steuerlager. Eine Betrachtung von Beförderungen unter Steueraussetzung mit anschließender Ausfuhr der Ware in ein Drittland bzw. Drittgebiet sowie Beförderungen unter Steueraussetzung an einen Begünstigten erfolgt nicht.

Das validierte e-VD ist materiell-rechtliche Voraussetzung für eine wirksame Beförderung unter Steueraussetzung; es handelt sich nicht um eine bloße Formvorschrift (BFH, Beschluss vom 9. April 2014 – VII R 7/13). Allerdings führt nicht jegliche Ungenauigkeit bei der Erstellung des Entwurfes eines e-VD zu einer Steuerentstehung (BFH, Beschluss vom 5.4.2014 – VII B 105/13). Das Steueraussetzungsverfahren wurde jedoch dann nicht wirksam eröffnet, wenn eine Abweichung von den im e-VD enthaltenen für die steuerliche Bemessungsgrundlage relevanten Angaben vorliegt. Die Beförderung von Mehrmengen bzw. einer anderen Warenart erfolgt somit nicht unter Steueraussetzung und damit außerhalb von EMCS. Klarstellend ist dabei darauf hinzuweisen, dass, sobald eine Beförderung unter Steueraussetzung nicht wirksam eröffnet wurde, dies das Vorliegen einer Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 6 SystemRL ausschließt. Die Rechtsfolge bei Mehrmengen bzw. falscher Angabe der Warenart ist die Entstehung der Steuer mit Entnahme aus dem Steuerlager im Steuergebiet des jeweiligen Mitgliedstaates.

Im Folgenden werden die wichtigsten problematischen Konstellationen im Hinblick auf eine Abweichung der im e-VD angegebenen Daten von der tatsächlich beförderten Ware dargestellt:

3. Angabe der falschen Warenart

Beispiel: Lieferung von 100 l Bier und 50 l Schaumwein von Frankreich nach Deutschland. Im e-VD werden die Verbrauchsteuerproduktcodes für 100 l Bier und 50 l Zwischenerzeugnis angegeben.

Wird im e-VD eine falsche Warenart durch Verwendung eines falschen Verbrauchsteuerproduktcodes angegeben, liegt für diesen Teil der Beförderung keine wirksame Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens vor (sog. Aliud-Ware). Rechtsfolge einer solchen falschen Angabe ist die Steuerentstehung für den Teil der Waren, für den ein falscher Verbrauchsteuerproduktcode angegeben wurde. Im Beispielfall entsteht für die 50 l Schaumwein die Verbrauchsteuer. Das Hauptzollamt kann jedoch im Rahmen einer Ermessensentscheidung nach § 163 Abgabenordnung von der Festsetzung der Steuer absehen bzw. nach § 227 Abgabenordnung die Steuer erlassen bzw. erstatten. Voraussetzung für die Ermessensentscheidung nach § 163 bzw. § 227 Abgabenordnung ist, dass

- die Angabe der falschen Warenart auf einer offensichtlichen Unrichtigkeit beruht,
- die Ware im Steuerlager/Betrieb des registrierten Empfängers aufgenommen bzw. in ein Drittland ausgeführt wurde,
- die fehlerhafte Eintragung nicht auf Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit beruht und
- Versender und Empfänger im Besitz einer Erlaubnis für die tatsächlich beförderte Warenart sind.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn der Fehler auf der Hand liegt und durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist, d.h., wenn er ohne weiteres im e-VD bzw. im Zusammenhang mit den jeweiligen Unterlagen erkennbar ist.

Häufig auftretende Beispielfälle für offensichtliche Unrichtigkeit ist die Verwechslung des Verbrauchsteuerproduktcodes im Alkohol-, Tabak- und Energiebereich. Für den Bereich Bier ist eine solche Unrichtigkeit auszuschließen, da es hier nur einen Verbrauchsteuerproduktcode gibt.

4. Empfangene Mehrmengen

Beispiel: Ein französischer Versender stellt ein e-VD mit 100 l Schaumwein aus; an den Empfänger in Deutschland werden aber tatsächlich 110 l Schaumwein geliefert.

Verbrauchssteuern sind sog. Realaktssteuern, d.h. sie knüpfen an den tatsächlichen Verbrauch von Gütern an. Wird eine größere Menge als im e-VD angegeben an den Empfänger im Steuergebiet geliefert, liegt für die zusätzlich gelieferte Menge keine wirksame Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens vor. Denn der tatsächliche Realakt, d.h. die beförderten Waren, stimmen nicht mit dem Erklärten (den Angaben im e-VD) überein. Auch in diesem Fall entsteht die Steuer für die gelieferte Mehrmenge mit Entnahme aus dem Steuerlager im Steuergebiet. Im Beispielfall entsteht die Steuer für die 10 l Schaumwein.

Eine Korrekturmöglichkeit zur Abwendung der Rechtsfolge „Steuerentstehung“ existiert für die Beförderung von Energieerzeugnissen als lose Ware sowie andere verbrauchsteuerpflichtige Waren, die nicht in Fertig- oder Kleinverkaufspackungen transportiert werden. Wenn nachgewiesen wird, dass die Mehrmenge auf Messtoleranzen bei der Be- und Entladung zurückzuführen ist, so gilt das Steueraussetzungsverfahren dennoch als wirksam eröffnet. Der Nachweis gilt als erbracht, wenn die Mehrmenge die im Steuergebiet geltenden Toleranzgrenzen nicht überschreitet.

Beispiele für in Deutschland geltende Toleranzgrenzen: §§ 30 Abs. 1, 34 Abs. 1 BierStV (0,5%), § 3 Abs. 1 AlkopopStG in Verbindung mit 34 Abs. 1 BrStV (0,5%), § 29 SchaumwZwStV (0,5%) in Verbindung mit Abs. 8.3.4 Verwaltungsvorschrift Steueraussetzung (E-VSF V 99 53 – 1); im Energiesteuerbereich je nach Art des Energieerzeugnisses zwischen 0,2% und 0,5%.

5. Fehlmengen

Beispielfall: Versender in Hamburg trägt im e-VD 1000 l Energieerzeugnis ein, tatsächlich kommen aber nur 998 l Energieerzeugnis in München an.

Eine Fehlmenge, die während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung oder beim Empfänger festgestellt wird, stellt eine Unregelmäßigkeit dar. Das Steueraussetzungsverfahren wurde zwar wirksam eröffnet, kann aber nicht ordnungsgemäß beendet werden. Der Empfänger hat die Fehlmenge in der Eingangsmeldung anzugeben. Rechtsfolge ist in diesem Fall die Steuerentstehung für die angegebene Fehlmenge.

Das Hauptzollamt entscheidet, ob die Steuer entstanden ist oder ob es Gründe gibt, die einer Steuerentstehung entgegenstehen. Dies kann der Nachweis des unwiederbringlichen Verlustes, eine nachgewiesene Messtoleranz oder aber die Entstehung einer Fehlmengung im Rahmen der zulässigen Toleranzmengen sein, mit der Rechtsfolge, dass keine Unregelmäßigkeit vorliegt und daher keine Steuer entsteht.

Im Beispielfall ist die Fehlmengung im Rahmen der zulässigen Toleranzmenge entstanden. Aufgrund der geltenden Regelungen ist das Ermessen des Hauptzollamtes auf Null reduziert, so dass im Ergebnis keine Unregelmäßigkeit vorliegt. Für die Fehlmengung von 2 l ist daher keine Steuer entstanden.

Problematisch ist die rechtliche Bewertung von beim Empfänger festgestellten Fehlmengen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Beförderungen, wenn nicht geklärt werden kann, wann und wo die Fehlmengung entstanden ist. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob nach Art. 10 Abs. 2 SystemRL die Erhebungskompetenz für die entstandene Verbrauchsteuer beim Bestimmungsmitgliedstaat liegt oder aber nach Art. 10 Abs. 4 SystemRL beim Abgangsmitgliedstaat.

Die Expertengruppe „Indirekte Steuern“ des Verbrauchsteuerausschusses bei der Europäischen Kommission hat zu dieser Frage in der Sitzung vom 13.6.2014 eine Empfehlung ausgesprochen, der sich 26 Mitgliedstaaten angeschlossen haben. Italien und Belgien haben gegen die Empfehlung gestimmt. Bei einer solchen Empfehlung handelt es sich um sog. „soft-law“, d.h. sie stellt keine rechtverbindliche Regelung dar. Allerdings löst die Annahme einer solchen Empfehlung eine Selbstverpflichtung des Mitgliedstaates zur Umsetzung aus.

Laut dieser Empfehlung ist Art. 10 Abs. 2 SystemRL auf Fehlmengen anwendbar, die während der Beförderung festgestellt werden. Voraussetzung ist, dass die Fehlmengen bei Ankunft der Ware beim Empfänger vor dem Ende der Beförderung entdeckt werden. Diese Fehlmengen stellen eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 6 SystemRL dar. Die Beförderung der Ware gilt spätestens zu dem Zeitpunkt als beendet, zu dem die Eingangsmeldung übermittelt wird.

Das Bundesfinanzministerium ist dieser Empfehlung gefolgt. Die Umsetzung erfolgte mit Erlass vom 18.9.2014. Demnach ist für die Erhebung der Verbrauchsteuer im Falle einer beim Empfänger festgestellten Fehlmengung die jeweilige Behörde des Bestimmungsmitgliedstaates zuständig. Die Beförderung der Ware endet mit der tatsächlichen Aufnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in das Steuerlager bzw. den Betrieb des registrierten Empfängers.

Mit der Umsetzung der Empfehlung durch diesen Erlass wird durch das BMF erneut klargestellt, dass Fehlmengen eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 6 SystemRL darstellen. Hinsichtlich der Frage, wann eine Beförderung unter Steueraussetzung endet, wird nicht der in der Empfehlung spätmöglichste Zeitpunkt der Übermittlung der Eingangsmeldung gewählt, sondern der zeitlich frühere Zeitpunkt der tatsäch-

lichen Aufnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in das Steuerlager bzw. den Betrieb des registrierten Empfängers.

6. Ausblick

In Bezug auf die unter 5. dargestellte Problematik der Erhebungskompetenz bei Fehlmengen wird darauf hingewiesen, dass der Bundesfinanzhof im Rahmen eines anhängigen Verfahrens die Frage der Anwendbarkeit von Art. 10 Abs. 2 oder 10 Abs. 4 SystemRL auf beim Empfänger festgestellte Fehlmengen dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt hat. In diesem Vorlageverfahren geht es im Kern um 2 Fragen:

a) **Stellt eine Fehlmenge eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 6 SystemRL dar?**

Zu der Frage, ob beim Empfänger festgestellte Fehlmengen eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 6 SystemRL darstellen, ist der Wortlaut des Art. 10 Abs. 6 SystemRL genauer zu betrachten:

„Als Unregelmäßigkeit im Sinne dieses Artikels gilt ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall, ..., aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nach Art. 20 Abs. 2 beendet wurde.“

Die nationalen Vorschriften haben einen entsprechenden Wortlaut. Beispielhaft wird hier § 13 Biersteuergesetz angeführt:

„Als Unregelmäßigkeit gilt ein während der Beförderung unter Steueraussetzung eingetretener Fall, ..., aufgrund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.“

Ausgehend vom Wortlaut der Vorschriften stellen Fehlmengen aus folgenden Gründen eine Unregelmäßigkeit dar:

Ein wirksam eröffnetes Steueraussetzungsverfahren ist bei Fehlmengen gegeben. Die Kausalität zwischen dem eingetretenen Fall (z.B. Diebstahl, Unfall, Loch im Tank) und der nicht ordnungsgemäßen Beendigung (das Steueraussetzungsverfahren konnte wegen der durch den Unfall entstandenen Fehlmenge nicht ordnungsgemäß beendet werden) ist gegeben.

Auch der Wortlaut des Art. 10 Abs. 6 SystemRL „ein Teil einer Beförderung“ spricht dafür, dass eine Unregelmäßigkeit dann vorliegt, wenn ein Teil der im e-VD angegebenen Menge nicht beim Empfänger ankommt.

b) Wann endet eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung?

Nach Auffassung der Kommission ist die Beförderung spätestens mit Absenden der Eingangsmeldung beendet. Die Auffassung der Kommission zu der Frage, wann die Beförderung unter Steueraussetzung endet, stellt im Ergebnis einen Kompromiss dar. Da die Mitgliedstaaten sich nicht darauf einigen konnten, dass die Beförderung bereits mit Übernahme der Ware in das Steuerlager endet bzw. Uneinigkeit bestand, was unter „Übernahme der Ware“ zu verstehen ist, hat die Kommission den spätesten Zeitpunkt für das Ende der Beförderung – das Absenden der Eingangsmeldung – gewählt. Den Mitgliedstaaten bleibt es unbenommen, einen früheren Zeitpunkt zu wählen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums ist die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung erst dann beendet, wenn der Empfänger das bei ihm eingetroffene Transportmittel vollständig entladen hat. Die Übernahme der Ware ist erst in dem Zeitpunkt beendet, in dem der Entladungsvorgang abgeschlossen und die Ware in den Lagerstätten des empfangenden Steuerlagers physisch aufgenommen wurde. Erst nach Abschluss dieses Prozesses kann festgestellt werden, ob die gesamte Menge in das empfangende Steuerlager aufgenommen wurde.

Für diesen Zeitpunkt als Ende der Beförderung spricht der Wortlaut des Art. 20 Abs. 2 SystemRL, wonach die Beförderung in dem Zeitpunkt endet, in dem der Empfänger die verbrauchsteuerpflichtige Ware übernommen hat.

Für ein Ende der Beförderung erst nach Abschluss des Entladevorgangs und physischer Übernahme der Ware in den Lagerstätten des empfangenden Steuerlagers spricht auch die Definition des Steuerlagers gemäß Art. 4 Nr. 11 SystemRL. Demnach ist ein Steuerlager „jeder Ort, an dem ... verbrauchsteuerpflichtige Waren ... hergestellt, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden.“ Der Begriff des Steuerlagers stellt demnach auf einen räumlich und örtlich begrenzten Bereich ab. Das Transportmittel, das die verbrauchsteuerpflichtige Ware befördert, kann daher nicht vom Begriff des Steuerlagers umfasst sein. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu diesen Fragen bleibt abzuwarten.

Die Europäische Kommission hat anlässlich der Diskussion zur Art. 10 Abs. 2 und 4 der SystemRL angekündigt, Art. 10 der SystemRL im Rahmen der nächsten Richtlinienüberarbeitung neu zu fassen.

Darüber hinaus prüft das Bundesfinanzministerium derzeit, ob der Europäischen Kommission der Vorschlag unterbreitet werden sollte, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Toleranzmengen (in Deutschland derzeit bis zu 0,5%; siehe hierzu unter 4. und 5.) auf europäischer Ebene zu harmonisieren.

Rechtsvergleichung EMCS aus Sicht der Verwaltung und Wirtschaft

Hardy Bublitz
Shell Deutschland Oil GmbH, Hamburg

Thesenpapier

1. Restriktive Auslegung der EMCS Vorschriften in Deutschland führt zur steuerlichen Benachteiligung der deutschen Mineralölwirtschaft
 - Besteuerung bei versehentlicher Falscheingabe im elektronischen Verwaltungsdokument (eVD)
 - Besteuerung von Mehrmengen
 - unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand für Aufklärung von Transportdifferenzen
 - unklare Erhebungskompetenz bei Fehlmengen führt zu Doppelversteuerungen
 - fehlende steuerliche Entlastungsmöglichkeit für Ware, für die kein wirksames EMCS Verfahren eröffnet wurde
2. Evaluierung der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 (Systemrichtlinie)
 - EMCS Fragebogen (Ramboll Studie); Möglichkeit der Teilnahme durch Wirtschaftsbeteiligte bis 15.6.2015 verlängert
3. Änderungsbedarf an der Systemrichtlinie aus Sicht der deutschen Mineralölwirtschaft
 - Konkretisierung des Steuerentstehungstatbestandes (Art. 7)
 - keine Steuerentstehung bzw. Erlöschen der Steuer bei Verfahrensfehler, die keine erhebliche Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verbrauchsteuerverfahrens (z.B. EMCS) hatten (vergleichbare Regelung wie Art. 124 Abs. 1 (h) des neuen Unionszollkodex)
 - Möglichkeit der Berichtigung von Daten im e-VD nach Validierung und Beförderungsbeginn (Art. 21)
 - Bei Fehlmengen sollte die Erhebungskompetenz beim Versendungsmitgliedstaat liegen (Art. 10)
 - Beginn und Ende der Beförderung sollten klar definiert werden (Art. 21 Abs. 7)

Agenda

Umsetzung EMCS

- Sind die mit Einführung von EMCS verfolgten Ziele erreicht worden?

EMCS Problemfälle aus Sicht der deutschen Mineralölwirtschaft

- Steuerentstehung als Folge von Arbeitsfehlern in EMCS
- Besteuerung von Mehrmengen
- Unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand für Aufklärung von Transportdifferenzen

Überarbeitung der Richtlinie 2008/118/EG (Systemrichtlinie)

- Änderungsbedarf aus Sicht der deutschen Mineralölwirtschaft

Umsetzung EMCS

Sind die mit Einführung von EMCS verfolgten Ziele erreicht worden?

- Durch EMCS soll das Funktionieren des Binnenmarktes verbessert werden, indem das Steueraussetzungsverfahren vereinfacht wird (Art.1 Abs. 2b) Entscheidung Nr. 1152/2003/EG)
- Technische Systemumsetzung ist gut gelungen, unterschiedliche Auslegungen der EMCS-Vorschriften durch die Mitgliedstaaten führen aber zur steuerlichen Ungleichbehandlung der Wirtschaftsbeteiligten
- Wesentliche Vereinfachungen sind für die Mineralölwirtschaft nicht eingetreten, vielmehr ist erheblicher Verwaltungsaufwand von der Zollbehörde auf die Wirtschaft verlagert worden

EMCS-Problemfälle

Steuerentstehung als Folge von Arbeitsfehlern in EMCS

- Laut BMF soll es auch bei versehentlicher Falscheingabe im e-VD (z.B. von Menge oder Warenart) zur Steuerentstehung kommen
 - „Logik“: Durch die Falscheingabe sei kein wirksames Aussetzungsverfahren eröffnet worden, ergo sei die Steuer durch Entnahme in den freien Verkehr entstanden
- Probleme für den Wirtschaftsbeteiligten
 - Nach Versand der Ware können Eingaben in EMCS systemmäßig nicht mehr korrigiert werden
 - Entlastung der Steuer kann im Regelfall nur im Wege der Billigkeit erreicht werden (kein schuldhaftes Verhalten)

- Wird Billigkeit verwehrt, bleibt der Wirtschaftsbeteiligte auf der Steuer sitzen (Besteuerung von Verfahrensfehlern!)

Steuerentstehung als Folge von Arbeitsfehlern in EMCS

- Wie verfahren andere Mitgliedstaaten?
 - Probleme mit Eingabefeldern sind nicht bekannt, andere Mitgliedstaaten verfolgen offensichtlich pragmatischen Ansatz
 - Änderung des Bestimmungsortes (change of destination, Erledigung des eVD, Neuausstellung des eVD)
- Lösungsansätze aus Sicht der Mineralölwirtschaft
 - Keine Entnahme in den freien Verkehr bei offenkundiger Unrichtigkeit, Eingabefehler wird im Unternehmen dokumentiert, Ware wird unter Steueraussetzung befördert
 - Schaffung einer systemmäßigen Berichtigungsmöglichkeit in EMCS nach Beförderungsbeginn

Besteuerung von Mehrmengen

- Werden beim Warenbezug Mehrmengen festgestellt, wird unterstellt, dass diese nicht im Aussetzungsverfahren befördert worden sind (Bezug als Ware des freien Verkehrs)
- Empfänger hat bezogene Mehrmenge grundsätzlich zu versteuern, mit Aufnahme der versteuerten Mehrmenge im Steuerlager erwirkt der Empfänger aber einen entsprechenden Entlastungsanspruch
- Versteuerung und Entlastung sind in einer Steueranmeldung anzumelden, sogenannte „Nullsteueranmeldung“, Regelung führt zu erheblichem administrativen Aufwand für Zollverwaltung und Wirtschaft
- **Andere Mitgliedstaaten** kennen keine Mehrmengenbesteuerung (mit Aufnahme im Steuerlager befindet sich die Mehrmenge wieder unter Steueraussetzung)

Unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand für Aufklärung von Transportdifferenzen

- Sei Einführung von EMCS wird jede noch so kleine Transportdifferenz außerhalb definierter Toleranzen kategorisch untersucht (Transportdifferenz = Unregelmäßigkeit)
- So hat allein die Shell in 2014 über 250 Anfragen zu Transportdifferenzen erhalten
 - 50% der Fälle betrafen Steuerbeträge zwischen 1 und 500 (Ø Steuerbetrag = < 200)
 - 80% der Fälle betrafen unsensible Produkte (Kraft- und Heizstoffverwendung kann ausgeschlossen werden)
- Keine Einzelfallbetrachtung, sondern risikobasierte Untersuchung bei der Außenprüfung

Überprüfung der Systemrichtlinie

Änderungsbedarf an der Systemrichtlinie aus Sicht der deutschen Mineralölwirtschaft:

- Konkretisierung des Steuerentstehungstatbestandes (Art. 7)
- Keine Steuerentstehung bzw. Erlöschen der Steuer bei Verfahrensfehler, die keine erhebliche Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Steuerverfahrens (z.B. EMCS) gehabt haben, vergleichbare Regelung wie in Art. 124 Abs. 1 (h) des neuen Unionszollkodex)
- Möglichkeit der Berichtigung von Daten im e-VD nach Validierung und Beförderungsbeginn (Art. 21)
- Bei Fehlmengen sollte die Erhebungskompetenz beim Versendungsmitgliedstaat liegen (Art. 10)

Fazit

Das mit Einführung von EMCS verfolgte Ziel der Vereinfachung des Steueraussetzungsverfahrens ist aus Sicht der Mineralölwirtschaft nicht erreicht worden.

Unterschiedliche Auslegungen der EMCS Vorschriften durch die Mitgliedstaaten führen zur steuerlichen Ungleichbehandlung der Wirtschaftsbeteiligten.

Das BMF sollte seine restriktiven Auslegung der EMCS Vorschriften überdenken und für praxisgerechte Regelungen sorgen (keine Besteuerung von Verfahrensfehlern!).

Die Überprüfung der Systemrichtlinie durch die Kommission sollte zu klaren und rechtssicheren Regelungen führen und insbesondere Korrekturmöglichkeiten in EMCS vorsehen.

Statement – Rechtsvergleichung EMCS aus Sicht der Verwaltung und Wirtschaft

Rudolf Leitner

Steuer- und Zollkoordination, Bundesministerium für Finanzen, Wien

EMCS ist, verglichen mit dem papiergestützten System auf Basis der RL 92/12 EWG, das klar modernere, sowohl für Wirtschaftsbeteiligte als auch Behörden bessere, weil effizientere und kostengünstigere System. Nicht zuletzt aufgrund dieser systembedingten Vorteile wurden die Regeln für dieses EMCS-System in der Richtlinie (RL) 2008/118/EG sehr weit gefasst (Fristen) oder fehlen überhaupt (klare Definitionen).

Aus Sicht der österreichischen Behörde gibt es auf Basis der bislang gewonnenen Erkenntnisse und einem Entgang an Steuern von ca. 4-5% im Bereich der Mineralölsteuer, der nicht zuletzt auch den Rahmenbedingungen von EMCS zuzuschreiben ist, einen erheblichen Handlungsbedarf – nicht nur bzgl. des Steueraufkommens sondern auch im Interesse der redlichen Wirtschaftsbeteiligten.

Dieser Nachbesserungsbedarf hinsichtlich Rechts- und Steuersicherheit wurde auch seitens der Kommission erkannt. So erfolgt z.B. die Definition des Begriffs der „Beendigung“ einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verkehr der Steueraussetzung und somit auch die Klärung der Zuständigkeit für die Besteuerung bei Unregelmäßigkeiten in Form einer Empfehlung der Kommission, die aber leider nicht von allen Mitgliedstaaten umgesetzt wurde (Art. 10 Abs. 2 und 4, Art. 20 Abs. 2 der System-RL). Der BFH hat dem Gerichtshof der EU dazu Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt (Rs C-64/15). Weitere Klarstellungen sind in Diskussion und dürften folgen.

Einer dieser Punkte betrifft Fehlmengen. Fehlmengen stellen Unregelmäßigkeiten während der Beförderung dar (Art. 10 Abs. 6 RL 2008/118/EG) und werden im Empfangsbericht ausgewiesen. Es entsteht der Verbrauchsteueranspruch nach Art. 7 der System-RL zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr; dieser Anspruch richtet sich an den Steuerschuldner gemäß Art. 8 der RL. Der Umgang mit Fehlmengen bei Bulkware wie Mineralöl ist von den Mitgliedstaaten unterschiedlich geregelt und wird derzeit von Brüssel hinterfragt. Teilweise sind in Mitgliedstaaten generelle Toleranzmengen oder Toleranzgrenzen aufgrund der Messunschärfen von geeichten Durchflussmessern vorgesehen.

In Österreich, wie auch in vielen anderen Mitgliedstaaten, gibt es keine solchen gesetzlich geregelten Toleranzen, nicht zuletzt um zu verhindern, dass Ausnahmen innerhalb kürzester Zeit zur Regel werden. Jeder Fall ist einzeln zu beurteilen.

Dazu einige statistische Zahlen aus Österreich: Die Anzahl der jährlich empfangenen in-nergemeinschaftlichen Mineralöllieferungen im Rahmen von EMCS bewegt sich selbst

in einem kleinen Land wie Österreich im 6-stelligen Bereich. Dabei wurden im Jahr 2014 bei 2,2% der empfangenen innergemeinschaftlichen Mineralöllieferungen mengenmäßige Unstimmigkeiten im Empfangsbericht ausgewiesen, der größte Teil davon in einer Größenordnung unter 3‰. Nur 34% dieser Fälle betreffen Fehlmengen, aber 66% davon Mehrmengen. Unter Zugrundelegung der gesamten im EMCS bewegten Mineralölmengen betrifft dies verschwindend geringe Mengen weit unterhalb 1‰. Bei den zu bearbeitenden Fehl- und Mehrmengen handelt es sich allerdings um tausende Fälle.

In Österreich müssen Steuerlager die bezogene Ware zwingend körperlich aufnehmen. Bei Registrierten Empfängern sieht dies grundsätzlich etwas anders aus. Denn in Österreich sind nur Registrierte Empfänger berechtigt, Verbrauchsteuerwaren im Wege von Direktlieferungen zu beziehen, was bewirkt, dass ca. 85% aller innergemeinschaftlichen Bezüge bzw. Lieferungen über diese Registrierten Empfänger abgewickelt werden. Die Quote an Direktlieferungen bei den Registrierten Empfängern liegt dabei über 90%. Bei Direktlieferungen nach Österreich muss zumindest die Adresse des ersten Lieferortes im eVD erfasst sein. Wenn ein Registrierter Empfänger dem Versender den Lieferort nicht mitteilen will oder ein Zwischenhändler dem Versender und/oder dem Registrierten Empfänger den Lieferort nicht bekannt geben will, kann unter Angabe der Lieferadresse im nationalen System für den Entladeort elektronisch ein Code generiert werden. Dieser Code wird in der Folge dem Versender bekanntgegeben, der ihn als Lieferort in das eVD einsetzt. Immerhin betrifft diese Art der Codierung des Lieferortes 80% der Direktlieferungsorte.

Der nationale Teil des EMCS-Systems in Österreich umfasst eine Vielzahl von elektronischen Prüfungen, welche zumeist Fehlermeldungen zu möglichen größeren oder kleineren Unstimmigkeiten und somit auch Risikobereiche aufzeigen, die den überwachenden Zollämtern als Warnmeldungen unmittelbar zugänglich sind. Es gibt natürlich auch Warnmeldungen zu Fehlmengen, ausgenommen solche im Bereich der Mineralöle bis zu 3‰.

Erwähnenswert ist auch die von Registrierten Empfängern in Österreich geübte Praxis, bei Fehlmengen (Unregelmäßigkeiten während der Beförderung) gemäß Art. 8 (1) a ii) RL 2008/118/EG die Steuerschuld für diese Fehlmengen zu übernehmen. Diese Vorgehensweise ist zwar durch Art. 8 der System-RL gedeckt („jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war ...“), führt aber bei häufiger Anwendung zu einer Erhöhung des im nationalen Teil von SEED hinterlegten Risikos und schlussendlich zur Frage hinsichtlich der steuerlichen Zuverlässigkeit des Unternehmens. Die häufige Übernahme der Steuerschuld für Fehlmengen durch Registrierte Empfänger in Österreich kann in der Praxis auch zu Irritationen bei abgebenden zugelassenen Lagerinhabern führen. Und zumeist Nachversteuerung der Mehrmengen im Abgangs-MS.

Abschließend sollen nun die Fälle mit im Empfangsbericht ausgewiesenen Mehrmengen betrachtet werden: Nach Art. 21 (1) der System-RL gilt eine Beförderung verbraucherpflichtiger Waren nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt. Demnach würden sich

nur die im eVD erfassten Mengen im Steueraussetzungsverfahren befinden, aber grundsätzlich keine Mehrmengen. Österreich sieht jedoch solche Mehrmengen noch als im Steueraussetzungsverfahren mitgesandt, sofern sie sich innerhalb der üblichen Messtoleranzen bewegen und es sich um eine mit der restlichen Lieferung identen Ware handelt. Auch hier gilt: Jeder Fall ist einzeln zu beurteilen. Folgen: Korrekturen in den Aufzeichnungen des abgebenden Steuerlagers und häufig Nachversteuerung der Mehrmengen im Abgangs-Mitgliedstaat.

Schon aus den aufgezeigten Gründen wären noch weitere Klarstellungen auf europäischer Ebene erforderlich. Neben der Beseitigung von Rechtsunsicherheit könnte damit erheblicher verwaltungstechnischer Aufwand sowohl für die Behörden als auch für die Wirtschaftsbeteiligten im Falle von Unregelmäßigkeiten innerhalb von Messtoleranzen vermieden werden.

Podiumsdiskussion

Moderation: Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg
Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen

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

Die Podiumsdiskussion zu den Themen „42er-Verfahren und EMCS“ wurde von Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg (Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung – Fachbereich Finanzen) moderiert.

Zunächst bat sie das Plenum, Fragen zum Thema „EMCS“ zu stellen. Herr Prof Dr. Walter Summersberger (Bundesfinanzgericht Salzburg) tat dies und wollte wissen, warum im heutigen Zeitalter das Ausfallverfahren papiermäßig ablaufen muss. Es gebe mittlerweile technische Möglichkeiten, bei denen man mit elektronischen Signaturen arbeitet und zwar relativ kostengünstig, sodass jeder Betroffene die Möglichkeit hat, mit einem ganz normalen Handscanner die Ware zu identifizieren.

Herr Benjamin Hess (Bundesministerium der Finanzen) erklärte dazu, dass man sich – ehrlich gesagt – damals keine Gedanken dazu gemacht habe, ob das Ausfallverfahren elektronisch abgebildet werden kann. Zudem sei es schwer vorstellbar, ein Verfahren elektronisch abzubilden, wenn es ausfällt. Zudem bleibe das rechtliche Problem, dass bei Fehlmengen oder Mehrmengen die Steuer entsteht. Insoweit sei ihm nicht klar, warum daran das Papierverfahren schuld sein soll.

Herr Hardy Bublitz (Shell Deutschland Oil GmbH) führte dazu aus, dass es insbesondere für die Warenbeförderung im Inland früher möglich war, monatlich die Lieferungen zu erfassen und nicht jede Einzellieferung. Und weiterhin, dass die gesamte Kontrolle der Zugangsmengen, die Überprüfung von Transportdifferenzen letztendlich von der Zollverwaltung wahrgenommen wurde und man klar kommuniziert hat, wenn die Toleranz überschritten wurde. Mit EMCS hat eine Verlagerung der Arbeit, die früher durch die Zollverwaltung stattgefunden hat, auf die Wirtschaft stattgefunden.

Weil heutzutage jede einzelne Transaktion über EMCS für die Zollverwaltung sichtbar ist, erhöht sich der Aufwand. Herr Hess habe natürlich insoweit Recht, als dass die von ihm dargestellten Rechtsproblematiken gar nicht so sehr EMCS-Problematiken sind, sondern eigentlich mehr die Folge der über EMCS festgestellten „Unzulänglichkeiten oder Unregelmäßigkeiten“ und die Frage, wie diese zu werten sind.

Im Hinblick auf die rechtliche Wertung habe man früher gesagt, dass wenn nachgewiesen ist, dass die Ware nicht als Kraft- und Heizungsstoff verwendet worden ist, Formfehler keine Rolle spielen. Heute ist es so, dass eben diese Formfehler, unabhängig davon, ob die Ware tatsächlich ausgeführt worden ist oder nicht und unabhängig, ob sie

tatsächlich unversteuert verwendet worden ist, zur Besteuerung führt, sodass die Unternehmen Steuerbescheide in Millionenhöhe auf dem Tisch haben und es rechtlich äußerst schwierig ist, von diesen Steuerbescheiden wieder wegzukommen.

Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg bedankte sich für diese Ausführungen und gab das Wort an Herrn Michael Lux. Herr Michael Lux wies daraufhin, dass EMCS eine Kopie von NCTS sei und eine Kopie des AES. Aufgrund dieser Eigenschaft als Kopie seien Lösungen für Mindermengen, Mehrmengen und Aliud-Lieferungen vorhanden, die man eigentlich nur ins EMCS reinkopieren muss. Wenn also z.B. bei der Ausgangszollstelle festgestellt wird, dass Mindermengen vorhanden sind, wird die Menge dort einfach korrigiert.

Frau Prof. Dr. Schöer-Schallenberg gab dazu jedoch zu bedenken, dass die Problematik im Verbrauchsteuerrecht im Umgang mit Aliud-Mehrmengen damit zu tun hat, dass die Erhebungskompetenzen bei den einzelnen Mitgliedstaaten liegen und es damit letztlich darum geht, wo die Ware in den freien Verkehr getreten ist. Die Technik sollte sich also an das Recht halten und nicht umgekehrt. Es müssen also erst die Rechtsfragen geklärt werden, um dann sagen zu können, wie dies technisch läuft.

Herr Matthias Bongartz (Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung – Fachbereich Finanzen) fragte, ob er es richtig verstanden habe, dass bei der Lieferung von Mehrmengen die Steuer in beiden Mitgliedstaaten entsteht. Zudem frage er sich, ob sich an der rechtlichen Beurteilung etwas ändern würde, wenn nicht Energieerzeugnisse, sondern Alkohol transportiert wird.

Herr Benjamin Hess antwortete Herrn Bongartz, dass dies nach seinem Verständnis zutreffend sei, also eine Steuerentstehung in beiden Staaten gegeben ist, wobei unter bestimmten Voraussetzungen ein Steuerentlastungsanspruch gewährt werden kann.

Herr Matthias Bongartz konkretisierte seine Ausführungen um ein Beispiele, und zwar dahingehend, dass dies bedeute, dass eine Beförderung unter Steueraussetzung von Deutschland nach Österreich vorgenommen wird und dabei nicht nur 100 Einheiten geliefert werden, sondern eine Mehrmenge von 10 zusätzlichen Einheiten, was dazu führe, dass hier in Deutschland eine Überführung in den freien Verkehr stattfindet und nach Österreich eine Verbringung von bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befindlichen Waren.

Frau Prof. Dr. Schöer-Schallenberg führte dazu aus, dass sie vermute, dass Herr Bongartz mit seinem Beispiel das Verlangen eines vereinfachten Begleitdokumentes für Waren des steuerrechtlichen freien Verkehrs anspreche. Da es sich beim vereinfachten Begleitdokument um ein Papier handle, stelle sich die missliche Lage, dass wenn ein Versender eine Mehrmenge losschickt, dass er dies nicht bewusst mache, aber dennoch infolge des fehlerhaften Begleitdokuments eine Entlastung im anderen Mitgliedstaat ausscheidet. Diese Problematik hänge vielleicht auch mit der Richtlinie zusammenhängen. Vielleicht sei es möglich, dass das BMF diesbezüglich eine kurze Erklärung abgebe und ein positives Signal setze.

Herr Benjamin Heß bestätigte die Ausführungen von Frau Prof. Dr. Schöer-Schallenberg. Es bestünde in der Tat das Problem, dass das vereinfachte Begleitdokument fehle und damit die Voraussetzungen für die Entlastung nicht wirklich vorliegen. Es sei jedoch möglich, die Richtlinie derart zu lesen, dass eine Entlastung gewährt werden könnte, auch wenn das vereinfachte Begleitdokument nicht dabei ist. Allerdings ist das deutsche Recht eindeutig und verwehrt eine Entlastung.

Will man also die Problematik angehen, müsse man in die Gesetze und die Verordnung gehen, um anzupassen, dass in bestimmten Fallkonstellationen, wie z.B. bei Mehrmengen, eine Entlastung möglich ist. Allerdings müssen dabei die „Guten und die Bösen getrennt werden“, d.h. es muss klar definiert werden, wann eine Entlastung möglich ist. Es muss verhindert werden, dass bei einer versehentlichen Falschladung eine Entlastung greift, aber auch in den Fällen, in denen im Lkw Ware versteckt wird.

Herr Hardy Bublitz wies daraufhin, dass bei der Lösung des Problems zunächst einmal die redliche Wirtschaft im Vordergrund stehen muss und nicht immer die Missbrauchsfälle definiert werden. In dem Beispiel des Herrn Bongartz sei es nämlich so, dass der empfangende Mitgliedstaat gar nichts davon weiß, dass Deutschland die Rechtsauffassung vertritt, dass Mehrmengen, die beim Empfänger ankommen als in den freien Verkehr eingegangen anzusehen sind. Der Empfänger bezieht die Ware und schreibt diese in sein Steuerlager an, sodass keine Versteuerung eintritt. Der Versender hat sodann zwei Probleme. Erstens kann er das vereinfachte Begleitdokument nicht anwenden, weil er ja nicht vorher weiß, dass eine Mehrmenge auftritt und zweitens kann er nicht den Nachweis führen, dass die Ware im Bestimmungsland versteuert worden ist, weil sie ja gar nicht versteuert wird.

Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg bedankte sich für den Beitrag des Herrn Bublitz und fragte das Plenum sodann, ob auch Fragen zum 42-er Verfahren bestehen.

Herr Dr. Ulrich Schrömbges meldete sich und erklärte, er habe 2 Fragen an Herrn Dr. Summersberger. Die erste Frage betreffe den Vertrauensschutz. Diesbezüglich müsse er sagen, dass er die Ausführungen nicht nachvollziehen könne. Er sei der Ansicht, dass eine innergemeinschaftliche Anschlusslieferung nichts anderes sei als eine innergemeinschaftliche Lieferung. Für die innergemeinschaftliche Lieferung gibt es den Vertrauensschutz. Also stellt er die Frage, warum kein Vertrauensschutz bei der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung möglich sein soll. Beide Lieferungen seien von der Rechtsnatur her deckungsgleich, sodass zumindest eine analoge Anwendung in Betracht zu ziehen sei.

Zudem vermittele nach der neuesten Rechtsprechung des EuGH die Mehrwertsteuersystemrichtlinie einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf Gewährung von Vertrauensschutz. Dieser Rechtsprechung müsse sich auch die österreichische Rechtsprechung stellen, was sie bisher nicht wirklich tut. Das also das Ende der Diskussion in Österreich eingeläutet sein soll, könne er nicht nachvollziehen.

Zweitens sei ein Fall des Art. 239 ZK nicht gegeben. Beim 42-er Verfahren und dem Vorsteuerabzug geht es nicht um Zollrecht, sondern um die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Rechtsgrundlage ist daher ausschließlich die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und es geht immer nur um die Situation, dass der Steuerpflichtige über die Steuerbefreiungsvoraussetzung getäuscht worden ist. Man sei also mitten im Umsatzsteuerrecht.

Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg bedankte sich für den Beitrag, auf den Herr Prof. Dr. Summersberger einging und erklärte, dass es natürlich in der Rechtsprechung des EuGH einen Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes gibt. Insoweit habe Herr Dr. Schrömbges Recht. Allerdings müsse unterschieden werden, ob man die Einfuhrumsatzsteuer oder die steuerpflichtige Lieferung meint. Eine analoge Anwendung des Vertrauensschutzes sei auch nicht möglich. Eine planwidrige Regelungslücke liege seiner Ansicht nach nicht vor. Es gebe keinen Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber versehentlich den Spediteur nicht in den Vertrauensschutz einbezieht.

Bezüglich Art. 239 ZK sei er der Ansicht, dass dieser zur Anwendung gelange. Steuerschuldner der Einfuhrumsatzsteuer sei der Spediteur. Sage Herr Dr. Schrömbges nun, dass Art. 239 ZK nicht greift, freue dies die Wirtschaftsbeteiligten nicht, da häufig Anträge gemäß Art. 239 ZK gestellt werden.

Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg bedankte sich für dieses Statement und bat um eine letzte Meldung. Diese erfolgte von Prof. Dr. Peter Witte. Er legte dar, dass ihn die Ansicht des Herrn Dr. Summersberger überzeuge. Er glaube, dass in der ganzen Diskussion 2 Themen durcheinandergehen. Dies sei die Frage, ob bei der Einfuhr eine Einfuhrumsatzsteuer bestehe und falls ja, ob ein Befreiungstatbestand greift. Dieser Befreiungstatbestand sei Art. 239 ZK. Erst daran schließen sich die Fragen zur innergemeinschaftlichen Lieferung an, d.h. der Vorsteuerabzug und der Vertrauensschutz.

Abschließend bedankte sich Frau Prof. Dr. Schröer-Schallenberg bei allen Teilnehmern an der Diskussion und entließ das Plenum in die Kaffeepause.

State of Play of the EU FTAs: Rules of Origin

Isabel García Catalán
European Commission, DG TRADE

State of play of the EU FTAs: Rules of Origin

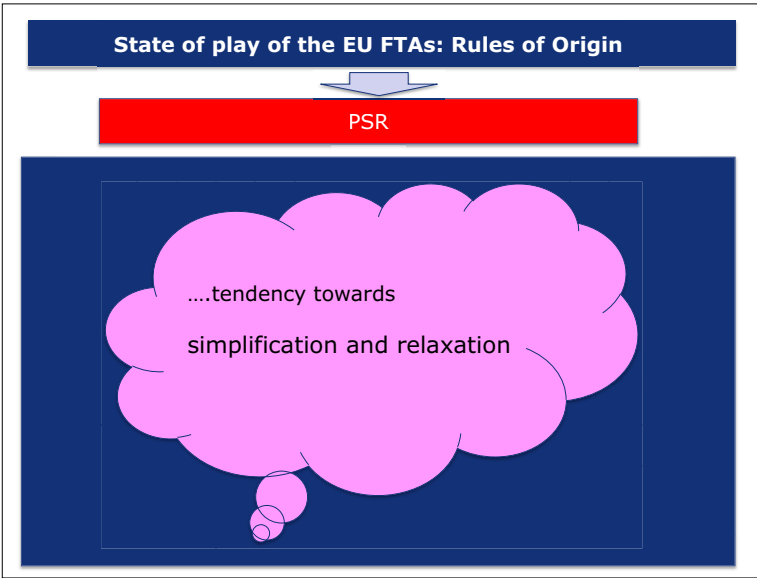
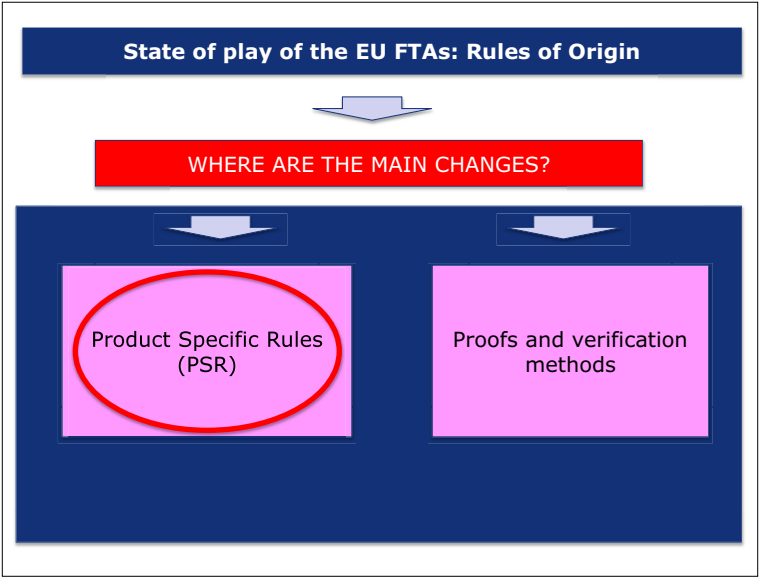
EU has kept a coherent approach in the RoO of the different FTAs (traditional ones as PEM area –Mediterranean countries / EFTA / Balkans- or Mexico and Chile)

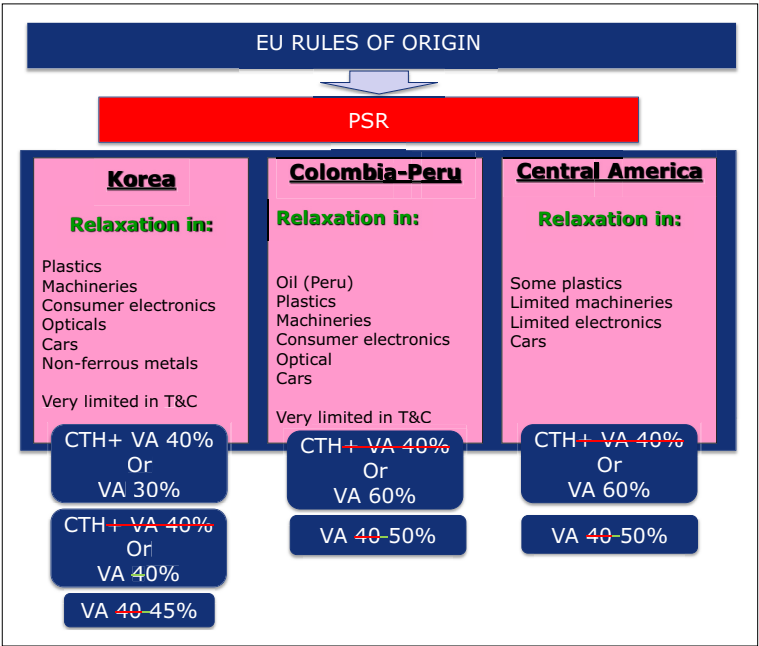
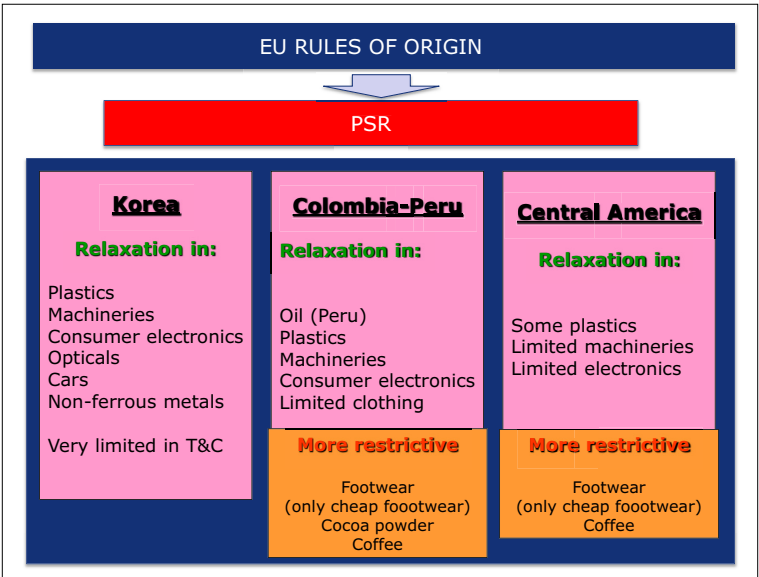
State of play of the EU FTAs: Rules of Origin

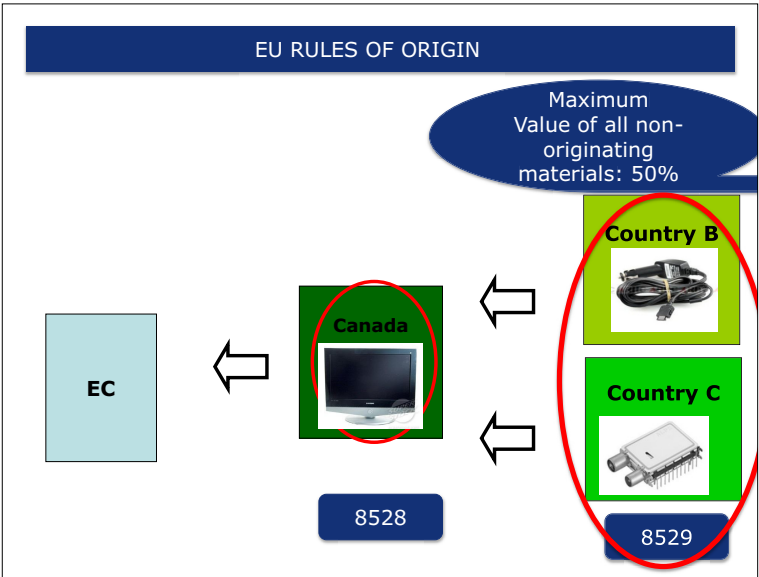
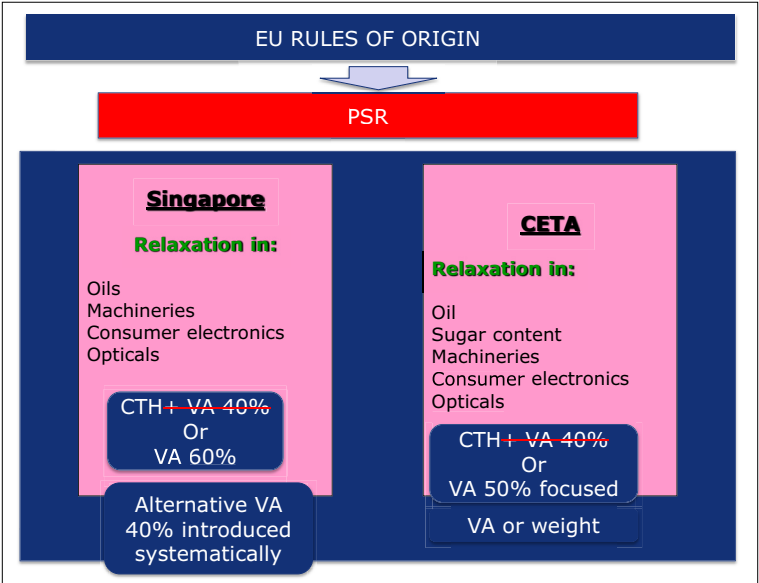
But changes were introduced
In the new generation of FTAs:
EPAs, Korea, Colombia-Peru, Central America, Singapore, CETA

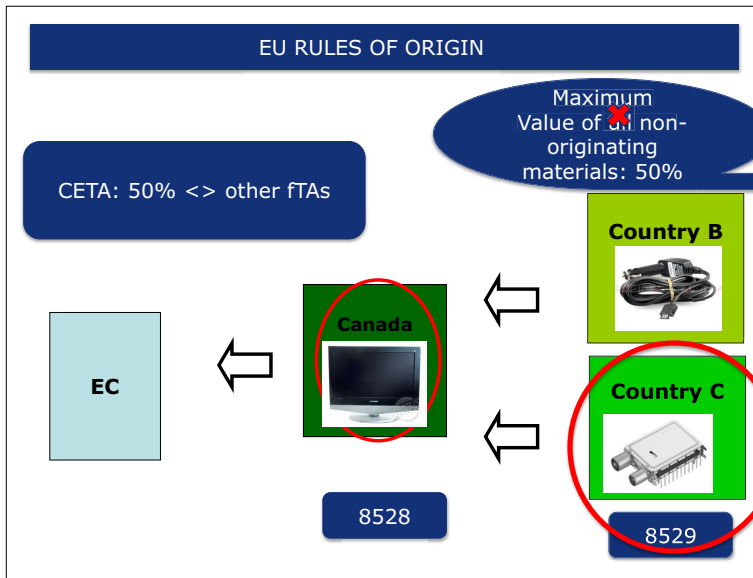
And more changes may be expected in the on-going negotiations with (Vietnam), Japan, TTIP

EU has kept a coherent approach in the RoO of the different FTAs (traditional ones as PEM area –Mediterranean countries / EFTA / Balkans- or Mexico and Chile)









EU STANDARD TEXT		
8469 to 8472	Office machines (for example, typewriters, calculating machines, automatic data processing machines, duplicating machines, stapling machines)	Ex work price Manufacture in which the value of all the materials used does not exceed 40 % of the ex-works price of the product.
8480	Moulding boxes for metal foundry; mould bases; moulding patterns; moulds for metal (other than ingot moulds), metal carbides, glass, mineral materials, rubber or plastics	Manufacture in which the value of all the materials used does not exceed 50 % of the ex-works price of the product
8482	Ball or roller bearings	Manufacture: — from materials of any heading, except that of the product, and — in which the value of all the materials used does not exceed 40 % of the ex-works price of the product Manufacture in which the value of all the materials used does not exceed 25 % of the ex-works price of the product

NAFTA Annex 401

Transaction value?

Net cost?

84.72

A change to heading 84.72 from any other heading, except from heading 84.73; or
A change to heading 84.72 from heading 84.73, whether or not there is also a change from any other heading, provided there is a regional value content of not less than:
(a) 60 percent where the transaction value method is used, or
(b) 50 percent where the net cost method is used.

8473.10

8473.10.aa

A change to Canadian tariff item 8473.10.91, U.S. tariff item 8473.10.00A or Mexican tariff item 8473.10.01 from any other heading.

8473.10.bb

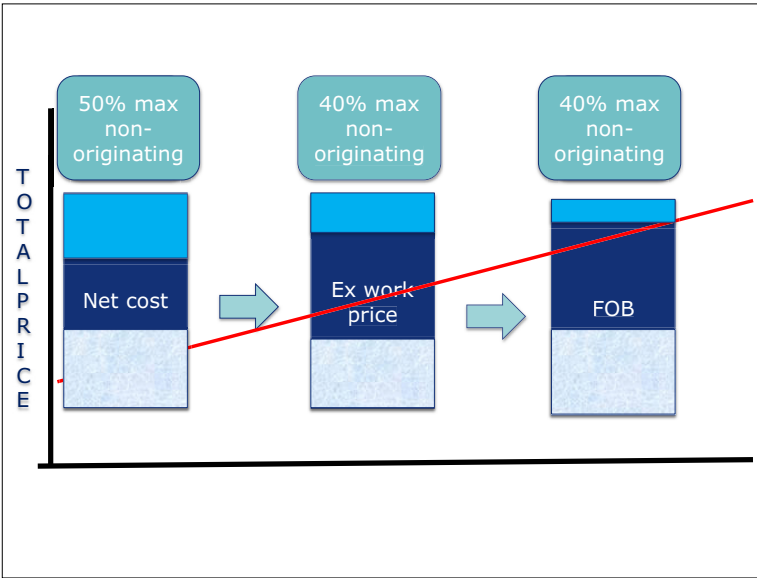
A change to Canadian tariff item 8473.10.92 or 8473.10.93, U.S. tariff item 8473.10.00B or Mexican tariff item 8473.10.02 from any other heading; or
No required change in tariff classification to Canadian tariff item 8473.10.92 or 8473.10.93, U.S. tariff item 8473.10.00B or Mexican tariff item 8473.10.02, provided there is a regional value content of not less than:
(a) 60 percent where the transaction value method is used, or
(b) 50 percent where the net cost method is used.

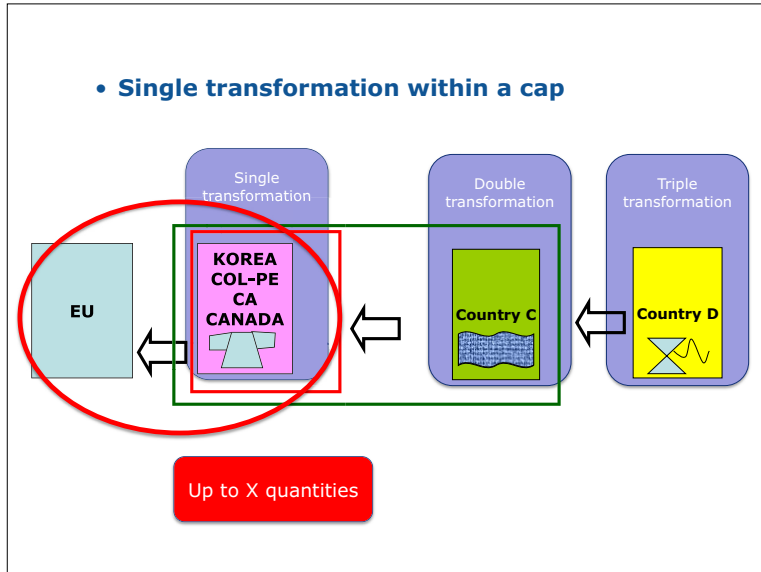
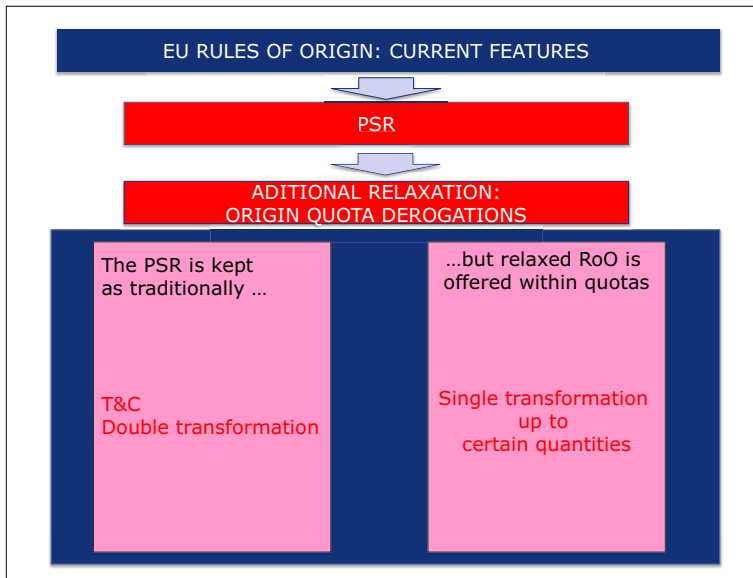
8473.21

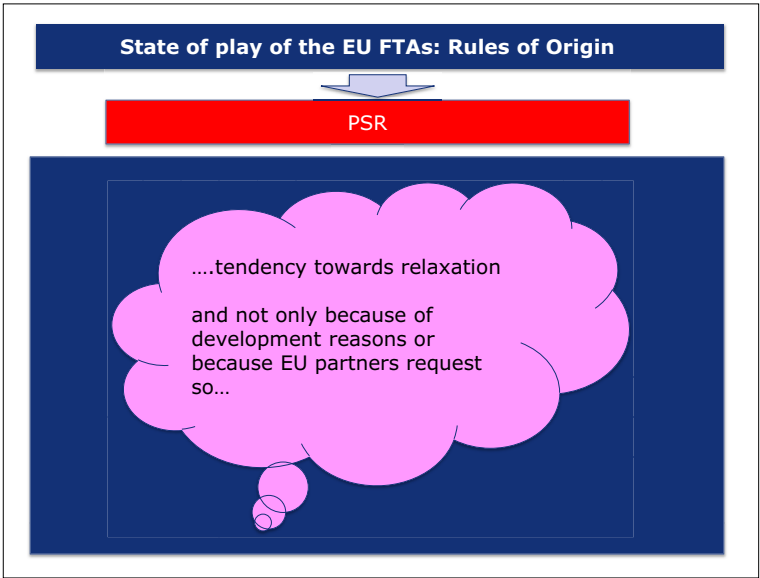
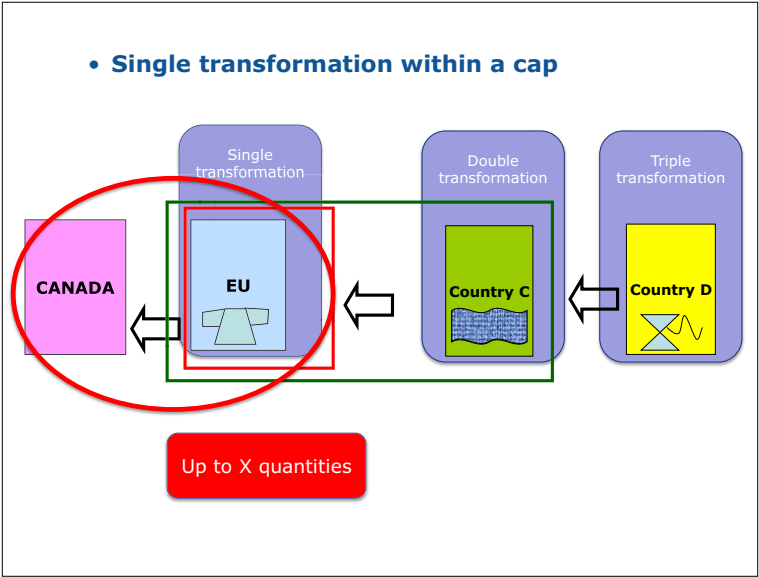
A change to subheading 8473.21 from any other heading; or
No required change in tariff classification to subheading 8473.21, provided there is a regional value content of not less than:
(a) 60 percent where the transaction value method is used, or
(b) 50 percent where the net cost method is used.

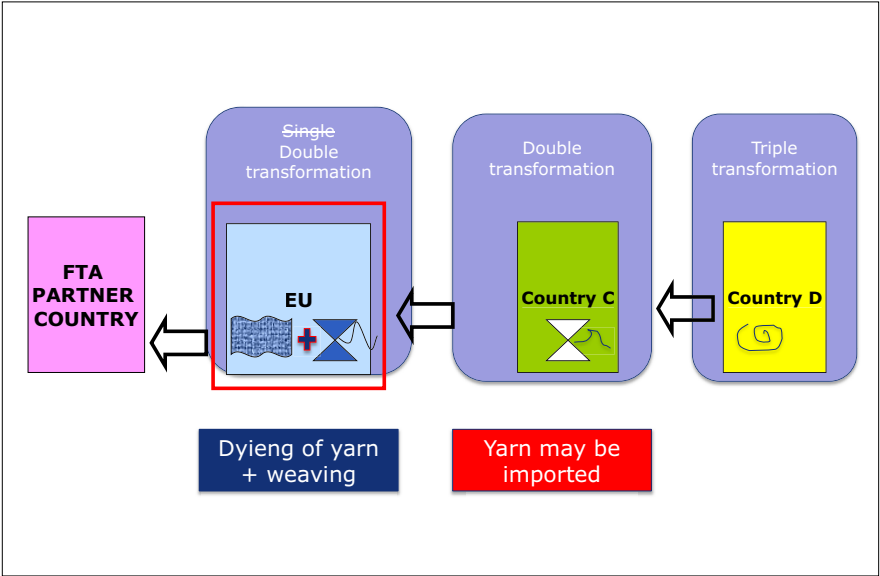
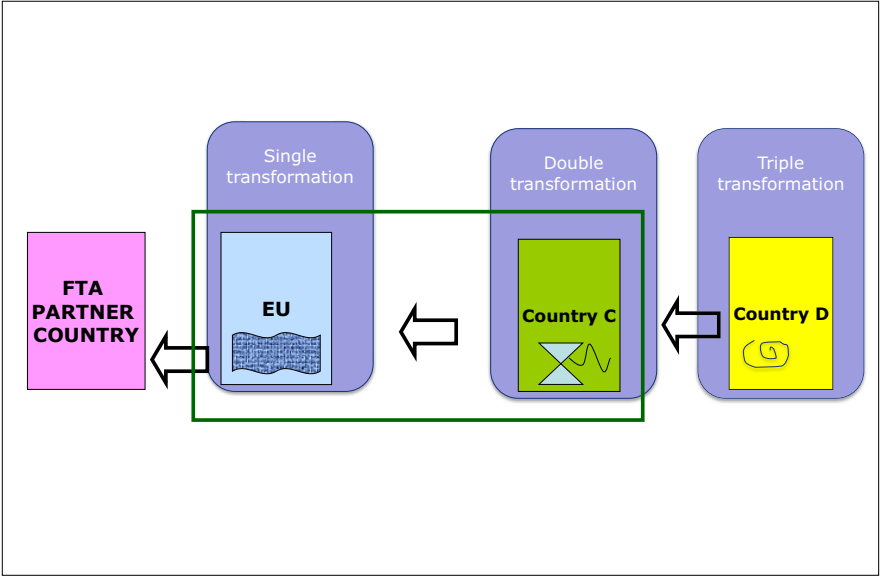
8473.29

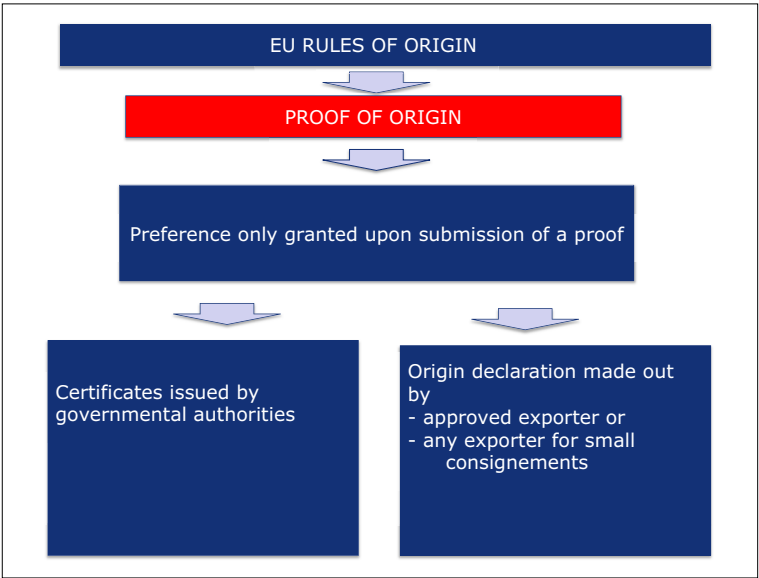
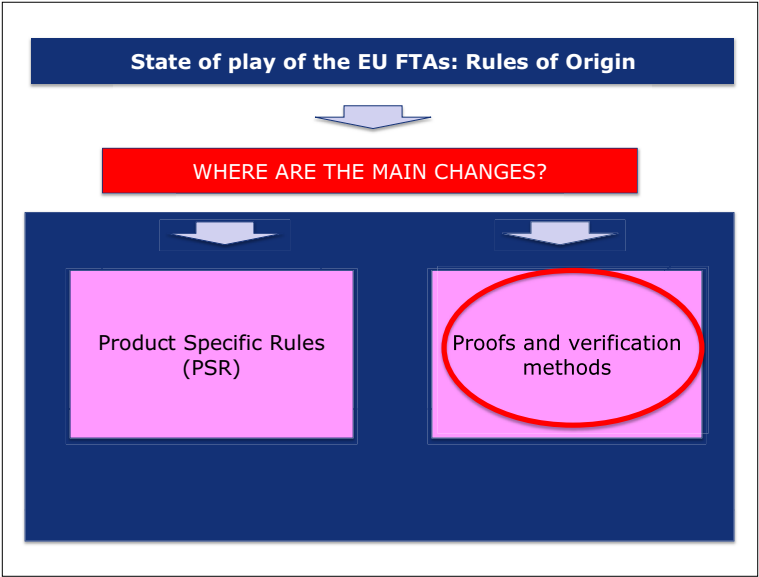
A change to subheading 8473.29 from any other heading; or
No required change in tariff classification to subheading 8473.29, provided there is a regional value content of not less than:
(a) 60 percent where the transaction value method is used, or
(b) 50 percent where the net cost method is used.

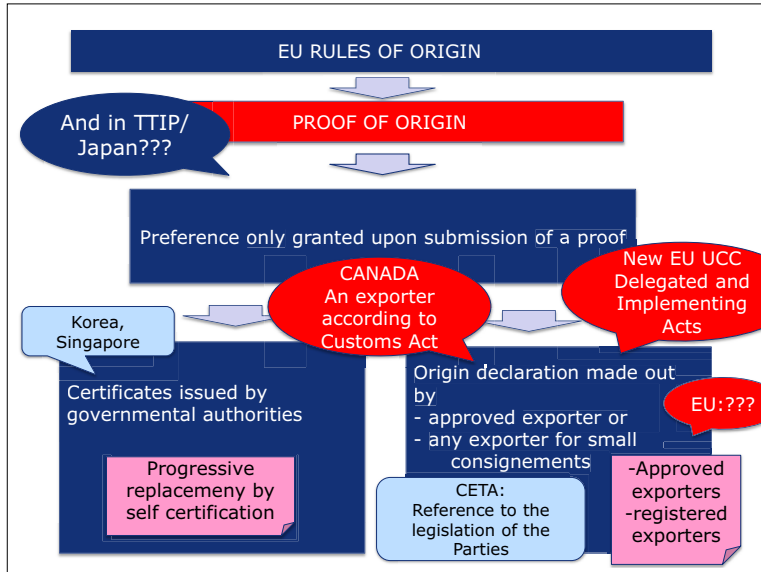
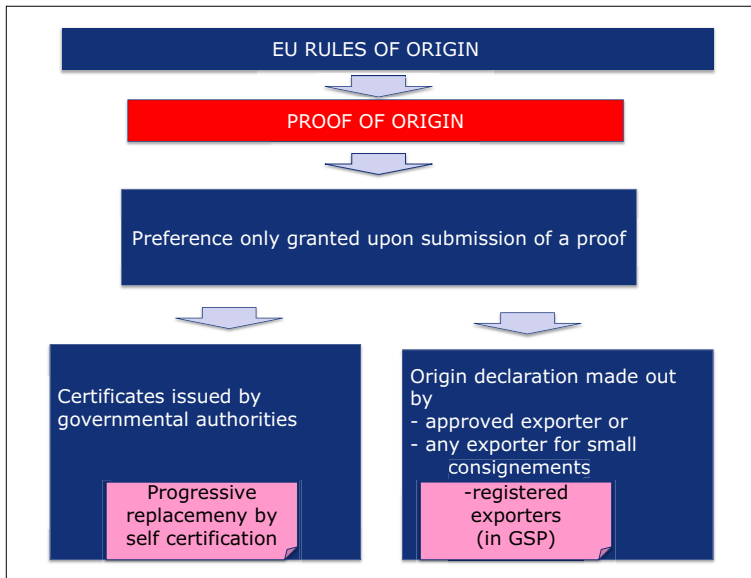


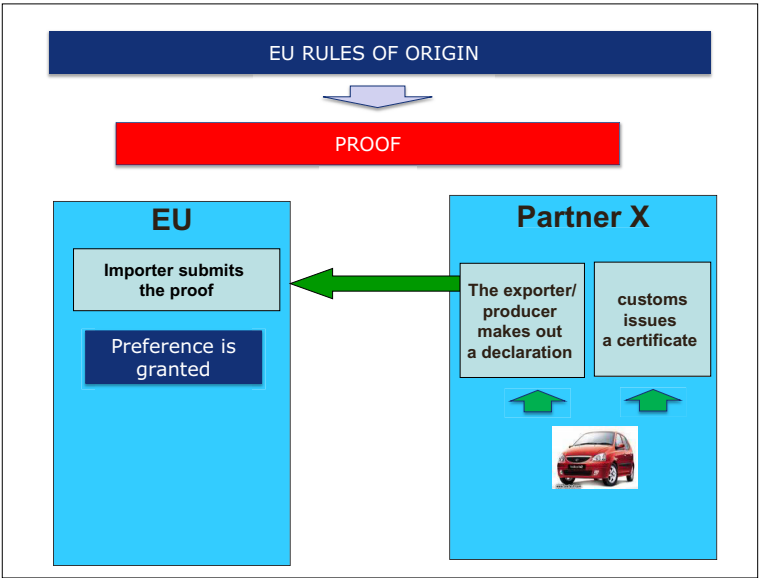
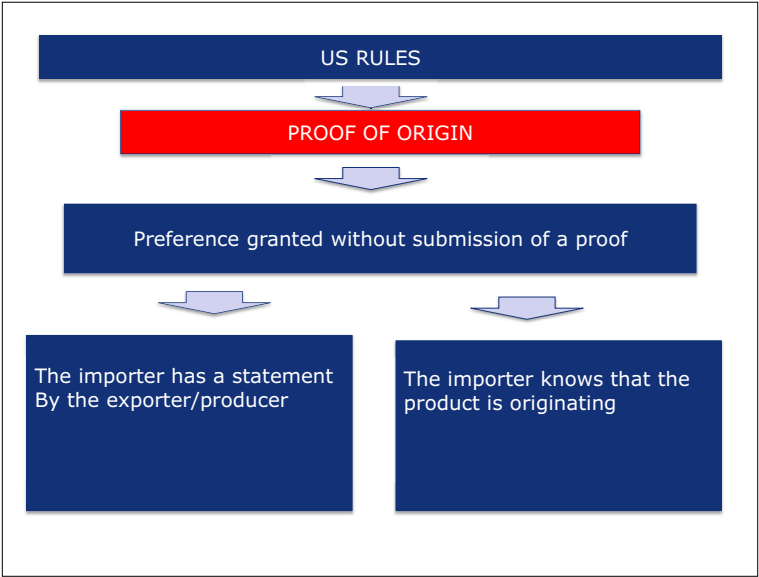


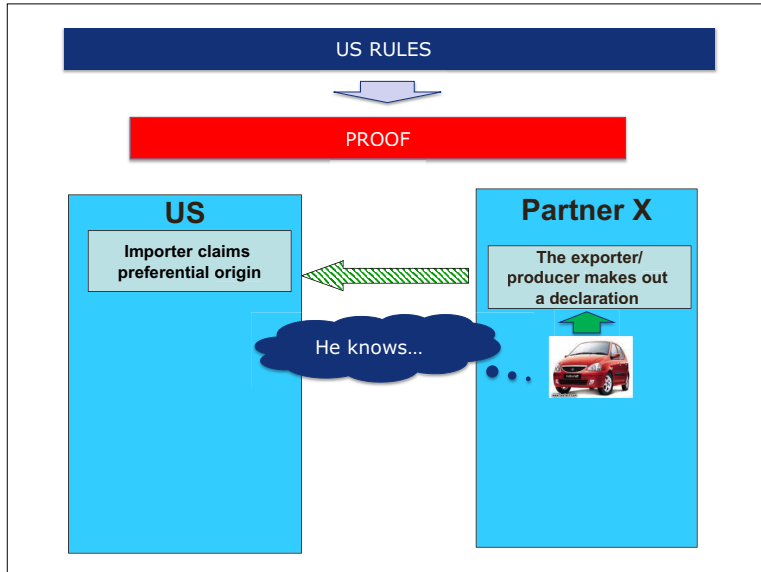
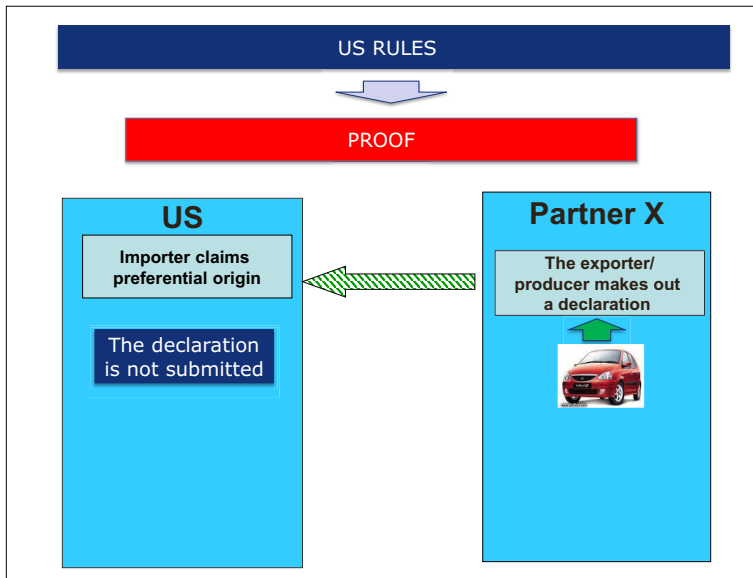


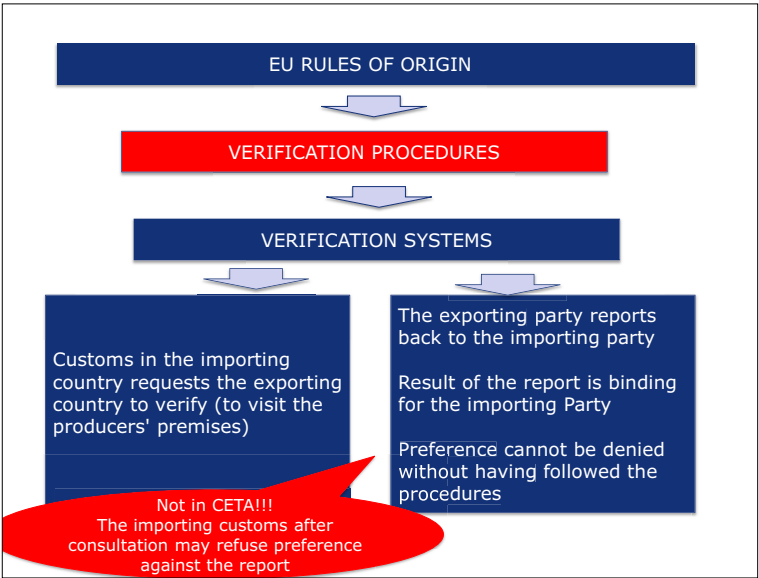
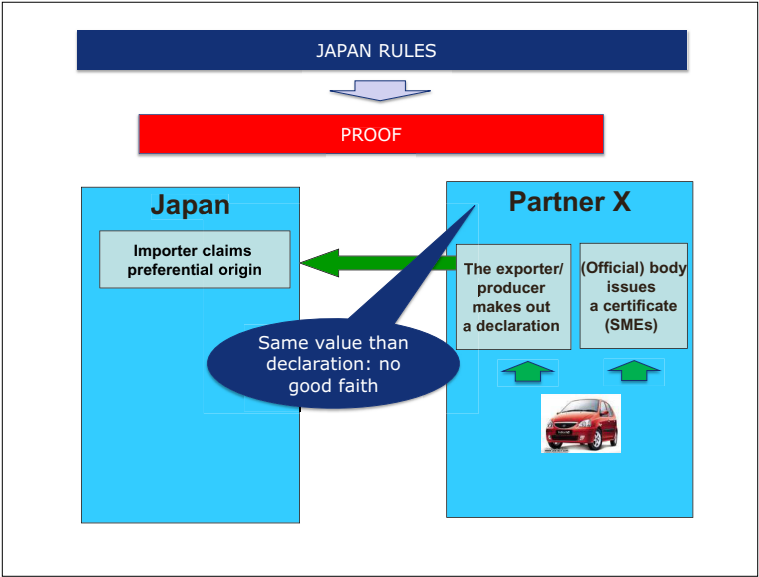


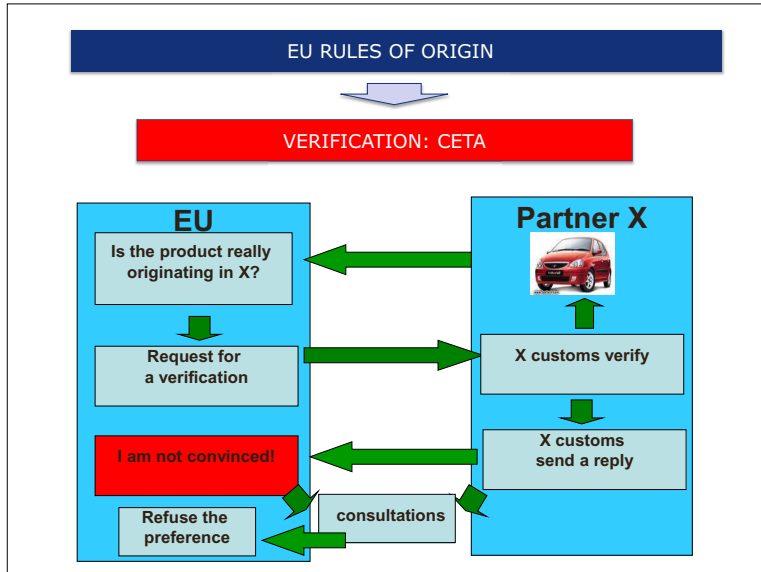
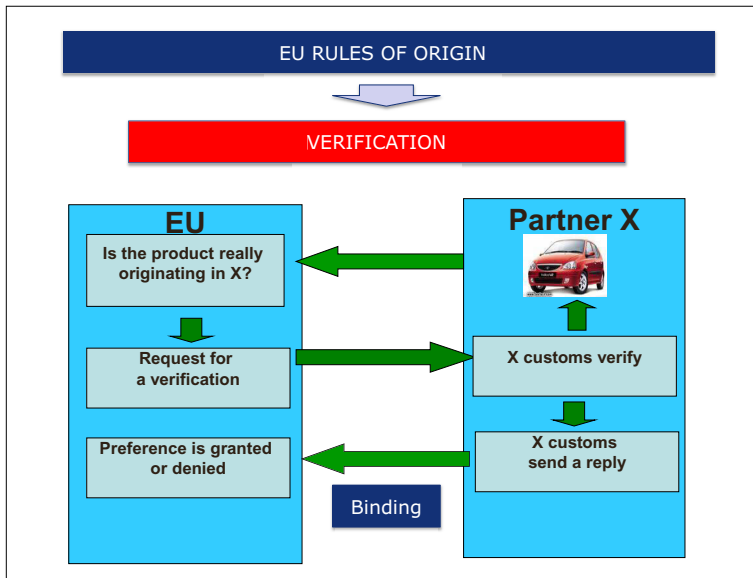


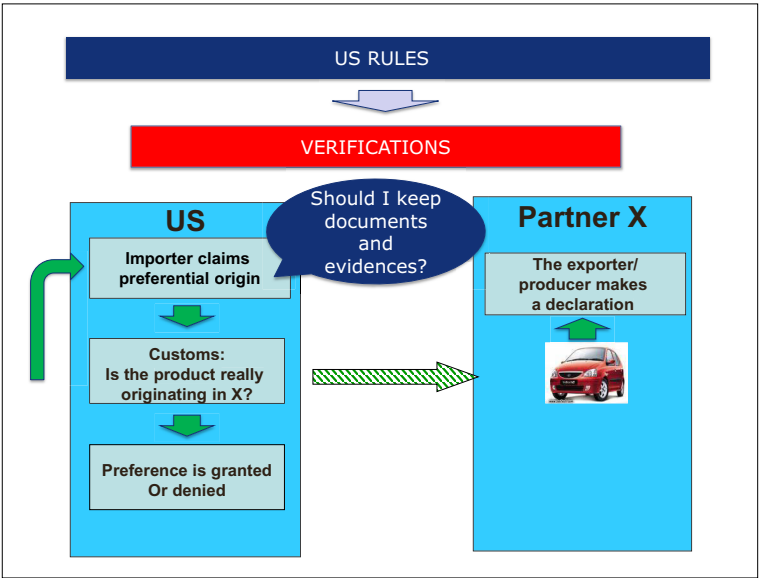
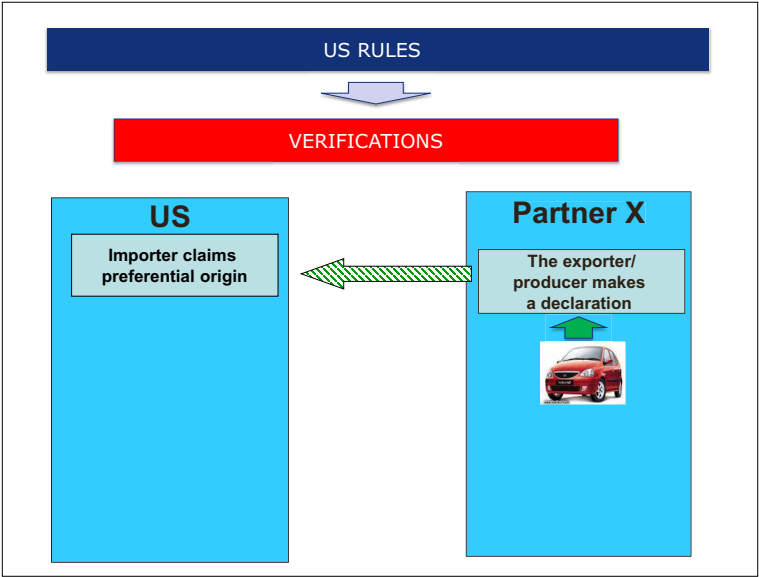


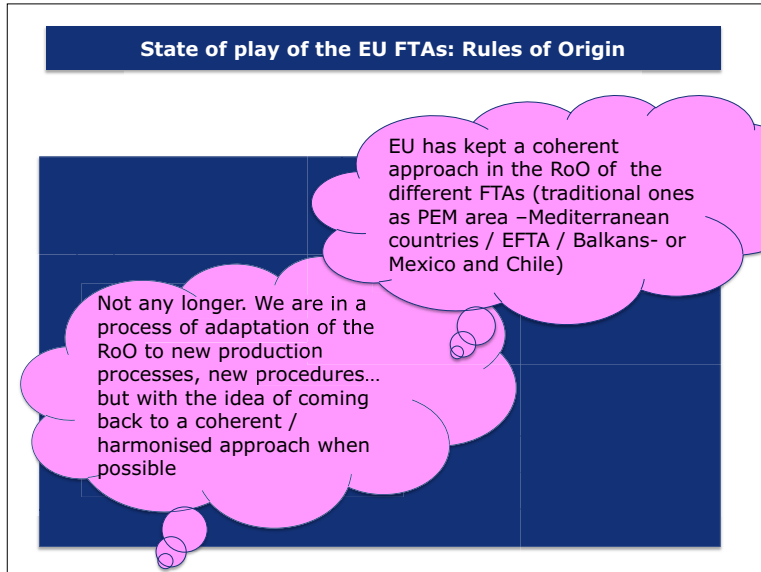
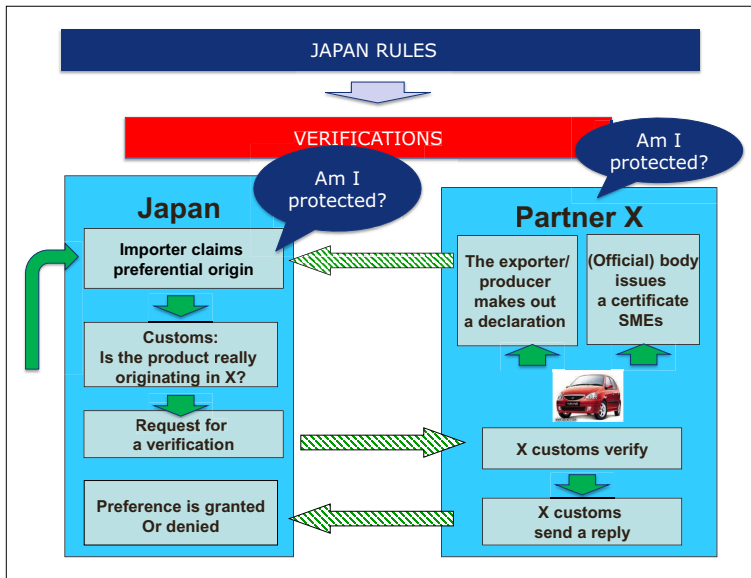












Global Trade Trends: The WTO versus Bilateral and Regional FTAs

James Lockett
Vice President, Trade Facilitation and Market Access,
Huawei Technologies Co. Ltd., China

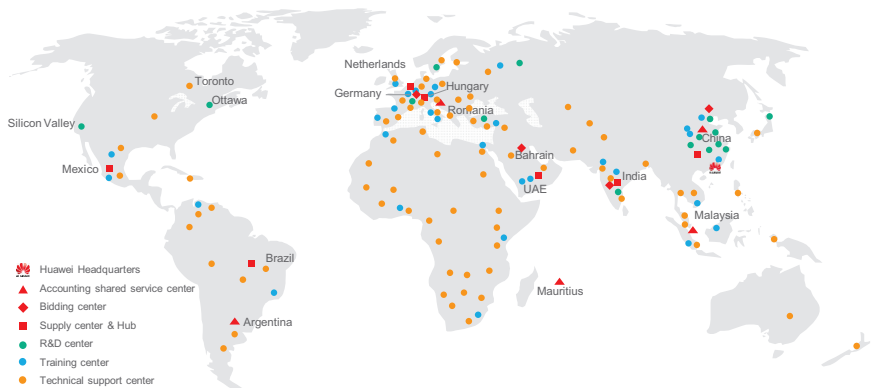
This presentation takes a strategic view of global trade trends. The world trading system has seen both the benefits of the WTO rule system, and also its weakness in terms of updating itself. At the same time, increasingly countries have engaged in signing FTAs, both bilateral FTAs and also regional FTAs. The trade policy discussions in 2015 focus very much on so-called mega-FTAs, such as the three key regional FTA negotiations present today, those being the Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP) involving the US and the 28 countries of the EU, the Trans-Pacific Partnership (TPP) negotiations involving twelve countries, and the ASEAN & 6 negotiations, known as the Regional Comprehensive Economic Partnership (RCEP) negotiations, involving sixteen countries. All of these trends will be examined, and recommendations will be made of best corporate strategies to take advantage of them.

Background/Our Story

Huawei was founded in the Shenzhen Special Economic Zone, a window to China's reform and opening.

- 1987** Huawei, a private company, was founded by Ren Zhengfei and several other private investors with an investment of CNY 21,000 (+/- \$ 3500) as a sales agent reselling the PBX of Hong Kong Hong Nian Company.
- 1992** Huawei developed HJD analog switches that supported 48 ports.
- 1993** Huawei developed C&C08 digital switches, which were primarily applied in rural areas and townships.
- 1997** Huawei was introduced to major Western consulting firms and initiated management transformations.
- 1998** Huawei entered China's urban communications market.
- 1999** Huawei established its first R&D center outside of China in Bangalore, India.
- 2000** Huawei made significant headway into the market outside of China.
- 2005** Huawei became a preferred supplier of such top carriers as British Telecom and Vodafone. Revenue from outside of China surpassed that of the domestic market for the first time.
- 2009** Huawei deployed the world's first LTE network in Northern Europe.

Globalized resource deployment and localized business operations – The EU is our largest overseas market.



- Operations in 170+ countries and regions; 170,000+ employees comprised of 160+ nationalities worldwide; 30,000+ non-Chinese employees with 75%+ localization rate.
- Huawei's global value chain allows fluid capability transfer across the globe, develops and retains talent in local countries, and creates jobs and economic opportunities.

WTO: A SLOW AWAKENING?

"I am delighted to say that, for the first time in our history: the WTO has truly delivered."

WTO Director-General, Roberto Azevêdo Bali, December 2013

December 7, 2013

WTO Members conclude negotiations on a trade facilitation agreement (TFA)

TFA Features:

- First new multilateral agreement since establishment of the WTO in 1994;
- 13 Articles + 1 section on S&D treatment for Developing countries and LDCs;
- It speeds-up movement and clearance of goods, as well as improving transparency and collaboration between customs;
- Clear win-win situation, but final agreement reached only in November 2014, after another year of intense negotiations;
- TFA will enter into force once ratified by two-thirds of WTO members.

Update of WTO Information Technology Agreement: ITA 2 Negotiation

- Information Technology Agreement (ITA) is one of the most commercially successful agreements of the WTO, but it needs adjustment to current ICT;
- An updated version can lead to first tariff cut in the WTO since 1996;
- After years of negotiations, China and the U.S. reached a breakthrough in November 2014;
- The U.S.-China agreement did not address the requests of other ITA members on flat-panels, leading to a new stall in December 2014.

Other WTO Plurilaterals: TiSA, and Green Goods

Trade in Services Agreement (TiSA)

- TiSA plurilateral negotiations launched in 2013, already 12 negotiating rounds (last April); 24 countries (incl EU).
- Baseline of negotiations is to commit to the most liberal treatment offered by TiSA members in their respective free trade agreements;
- Hurdles include financial and telecommunication services, as well as country coverage.



Trade in services in the global economy



Environmental Goods Agreement (EGA)

- Plurilateral negotiations launched in July 2013; formal launch July 2014.
- 6 rounds completed (last May); 17 Countries (incl EU).
- Product list and S&D treatment are the main problematic issues. Critical mass of 90% needed. Current est 86%.

What's next for the WTO?

- TFA and plurilaterals signal a new political willingness to move the trade agenda forward;
- A swift conclusion of the ITA 2 might contribute to build momentum;
- Unfinished Doha Round and doubts on inclusiveness of plurilaterals remain important stumbling blocks;
- Are current initiatives enough to change the picture?

What Are Countries Doing While Waiting For The WTO?

- While the WTO makes limited progress, at least in multilaterals, bilateral and regional trade agreements present another way to make progress.
- Mega-FTAs with major trading powers such as EU, U.S. and China drawing much attention.

The US-EU Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP)

EU Trade Strategy

- The EU is addressing the reality of the global trading system in the absence of a Doha Round conclusion, and the need for a mix of plurilateral, regional and bilateral initiatives.
- It is only natural that the EU reach out to the other major global trading powers in the world: the US and China.
- Companies and associations also need to follow what the trading partners are doing, to adjust their strategies and plans in terms of trade and customs compliance.

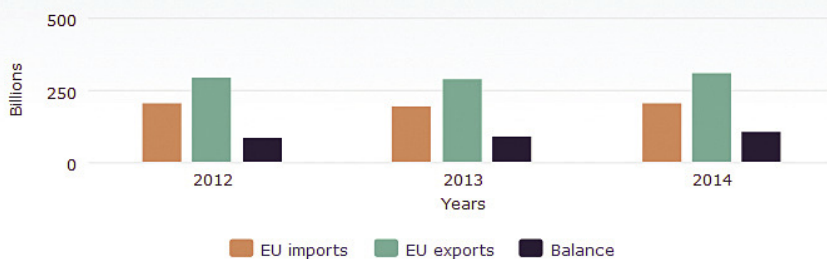
EU-US: Trade and Investment Facts

- The EU and the US account for nearly 50% of world GDP and 30% of world trade;
- Every day, \$2.7 billion/EUR 2.0 billion are traded bilaterally;
- FDI on both sides of the Atlantic account for more than \$3.6 trillion/EUR 3.3 trillion;
- Total US investment in the EU is three times higher than in all of Asia;
- EU investment in the US is around eight times the amount of EU investment in India and China together;
- Intra-company transactions across the Atlantic account for a third of EU-US trade;
- Bulk of WTO disputes involve EU-US.

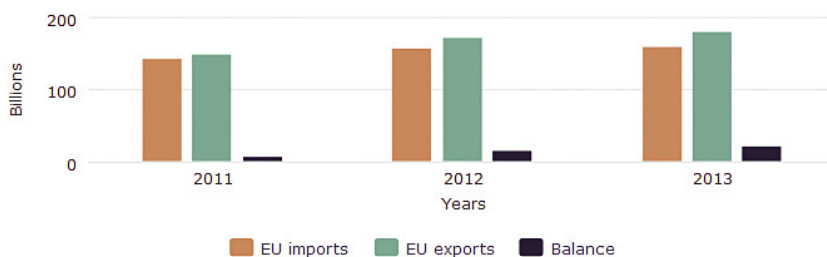
EU-US: Trade and Investment in Figures

A deal that "appears" natural.

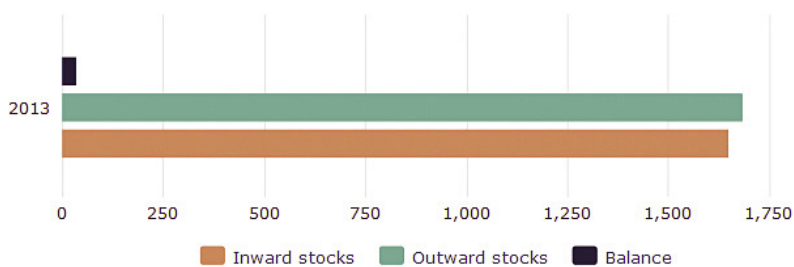
EU-US "trade in goods" statistics



EU-US "trade in services" statistics



Foreign direct investment



Source: <http://ec.europa.eu/trade/policy/countries-and-regions/countries/united-states/>

TTIP: Background



What Is TTIP?

- With TPP and RCEP, one of the most significant Trade Agreements since the WTO;
- Two of three key global trade countries participating;
- “High Standard” agreement ;
- Expand exports and investment.
- Contrast: Doha Round of WTO Negotiations
- Begun in 2001; Largely stalled.

TTIP – From July 2013 to Now: Where are we?

- Dan Mullaney (U.S.) and Ignacio Garcia-Bercero (EU) are the Chief Negotiators.
- Hundreds of negotiators in detailed teams.
- 15 negotiating groups.

TTIP: Status of Negotiations

- 9 rounds accomplished;
- Slow start – is the “throat-clearing” period over?;
- Exchange of first tariff-cut proposals, deadlock on second offer modalities.

- EU proposal slashes 96% of tariff lines, 3% of lines with phase-out period;
- US offer cuts on 80% of tariff lines (Source: Inside US Trade);
- Conceptual discussions – horizontal vs sectoral approach;
- Sectoral discussions on pharmaceuticals, cosmetics, medical devices, automotive, and chemicals;
- Different approach on services: US negative list; EU positive list;
- Contrasting systems to protect geographical indications (GIs);
- 10th round in Brussels in July.

TTIP: What is it about?

- Comprehensive FTA (trade in goods and services, NTMs, ROO, electronic commerce, investment, TF, GP, competition, SMEs, DS, IPRs, environment, labour, SOEs, etc).
- Cultural exception.
- Bulk of EU-US trade is already liberalized, except for agricultural products.
- Average tariffs under 3%.
- Major benefits would come from elimination of non-tariff barriers to trade and investment.
- Regulations are at the core of TTIP negotiations.

TTIP: Potential Outcomes

- Economic benefits:
 - Just tariff liberalization: EUR 24 Bn GDP increase for the EU, EUR 9 Bn increase for the US;
 - 10% NTBs cut and almost full elimination of tariffs: EUR 68 Bn for EU, EUR 50 Bn for US;
 - 25% NTBs cut and full tariffs elimination: EUR 119 Bn for EU, EUR 95 Bn for US;
- Set new standards (e.g. electronic commerce and cross-border data flows);
- Spill-over effects in third countries
 - Push to adopt same standards in order to access EU-US market;
- Influence multilateral trade negotiations
 - Effects on deadlocked Doha talks?

TTIP: Issues and Challenges

- Investor State Dispute Settlement (ISDS);
 - EU ISDS reform concept paper recently circulated

- Regulatory cooperation vs safeguard of current health, safety, environmental and labour standards
 - Regulatory compatibility might contrast with legitimate policy objectives;
- Market access
 - Elimination of all tariffs vs TRQs and different treatment for sensitive products;
- Agricultural products and GMOs
 - EU strict GMOs regulations;
- SPS
 - Limitations to US meat exports and the hormone-treated beef case.
- GIs
 - EU seeks strong protection, US remains “non committal”.
- Financial Services
 - U.S. more stringent financial regulations;
- Cybersecurity
 - Effects of the NSA affaire on the negotiations;
- Transparency and ISDS
 - Growing pressure by civil society groups;
- Public Procurement
 - “Buy American” policy in contrast with EU;
- TPA and role of U.S. Congress
 - Lack of fast-track authority; TPA;
- Role of the EU Parliament

The Asia Pacific Regional FTAs

Asian FTAs: Still Alphabet Soup...



High Economic Growth and Regional Economic Integration in Asia-Pacific

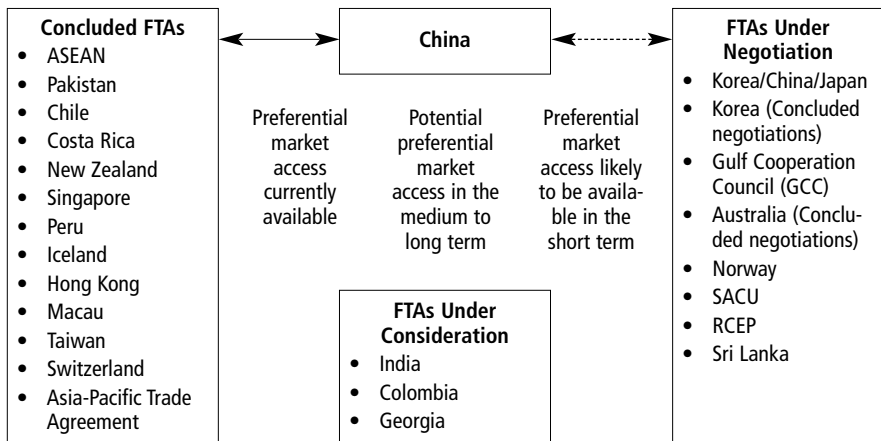
Market-driven Regional Economic Integration

- High economic growth, rapid expansion of foreign trade and foreign direct investment (FDI).
- Advances in regional economic integration.
- Expansion of trade and FDI in machinery sector (electronic machinery, transportation machinery).
- Increase in parts and components trade.
- Fragmentation strategy by multinational corporations: formation of regional production networks.
- Liberalization of trade and FDI policies.

Asian FTAs

- The two key centers of FTA networks of importance for most Asian supply chain strategists are:
 - China
 - ASEAN
- Other important networks exist, involving Japan, Korea, India, Pakistan, Taiwan, Aust/NZ, etc.

China's FTAs



(Fortsetzung der Grafik auf S. 10)

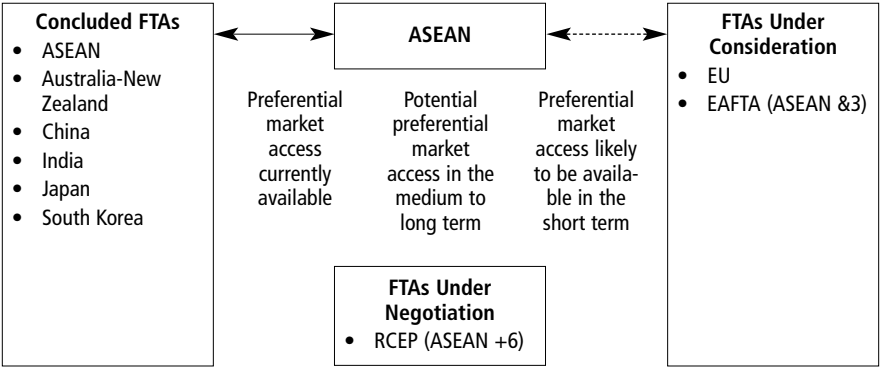
ASEAN: Singapore, Malaysia, Thailand, Indonesia, Brunei, Philippines, Myanmar, Cambodia, Laos, Vietnam

Asia Pacific Trade Agreement: China, South Korea, India, Bangladesh, Laos, Sri Lanka

Gulf Co-operation Council: Saudi Arabia, Kuwait, Bahrain, United Arab Emirates, Oman, Qatar

South African Customs Union: South Africa, Botswana, Namibia, Lesotho and Swaziland

ASEAN FTAs



Regional Comprehensive Economic Partnership (RCEP) ASEAN + 6 Indonesia, Malaysia, Philippines, Singapore, Thailand, Brunei, Vietnam, Laos, Myanmar, Cambodia, China, Japan, South Korea, India, Australia, New Zealand

East Asia Free Trade Agreement (EAFTA) ASEAN + 3 Indonesia, Malaysia, Philippines, Singapore, Thailand, Brunei, Vietnam, Laos, Myanmar, Cambodia, China, Japan, South Korea

RCEP Negotiations: ASEAN & 6

- New regional trade agreement between ASEAN + 6
- Seven main work areas:
 - Trade in goods
 - Trade in services
 - Investment
 - Economic & technical cooperation
 - Intellectual property
 - Competition
 - Dispute Settlement

- RCEP aims to:
 - promote greater economic integration;
 - progressively eliminate tariff and non-tariff barriers (“NTBs”);
 - eliminate restrictions on/liberalise trade in services and investments.
- RCEP recognizes development gaps for CLMV
 - Priority of elimination of tariffs;
 - Economic and technical cooperation.

Significance of RCEP

- A single FTA involving sixteen Asian countries.
- Free movement of goods.
- Export driven economies can gain greater access to the markets in China, Japan and India.
- Greater flow of investment from more-developed countries to less-developed countries.
- Integration of less-developed countries into regional economic activities.
- Untangle Asian ROO spaghetti bowl.
- Less ambitious than TPP; more achievable?

RCEP Update

- In August 2012, ASEAN officials endorsed the RCEP Guideline Principles.
- In November 2012, regional leaders agreed to launch negotiations for RCEP at the East Asia Summit.
- Negotiations commenced in April 2013 in Brunei.
- As of June 2015, 8 rounds of negotiations concluded. Two more in July and Sept, plus Ministerial in August.
- Need to iron out different levels of ambition on market access and other issues such as IP.
- Planned to conclude by late 2015, but is it feasible?

Trans-Pacific Partnership

- TPP a WTO++ model
 - Covers additional disciplines: Environment, Labor, State Owned Enterprises, etc.
 - No guarantee of success or substantial improvement over existing trade arrangements.

- Current Members:
Australia, New Zealand, Singapore, United States, Peru, Chile, Vietnam, Brunei, Malaysia, Canada, Mexico and Japan.

TPP (Cont'd)

- TPP aims to achieve:
 - Comprehensive market access through tariff elimination and other barriers to goods and services;
 - Full regional agreement to facilitate production and supply chain;
 - Cross-cutting trade issues;
 - Trade promotion and investment in innovative products and services;
 - 'Living agreement' that can be updated;
 - Encompasses areas not covered by traditional trade agreements. "Twenty-first Century Trade Agreement..."

Significance of TPP

- Major trans-Pacific FTA involving NAFTA countries, Latin America, Japan, AU/NZ and parts of ASEAN.
- Elimination or phasing out of duties;
- Freedom of transfer of capital;
- Adherence to all relevant international IP agreements;
- Supplements WTO Government Procurement Agreement
 - E.g., Waiver of "Buy America" procurement policies;
- 21st Century FTA covering new areas such as labor, environment, regulatory coherence, cross border data flows and SOEs engaged in commercial competition.

TPP Update

- Last 'official' round of negotiations (#19) held in Brunei, Aug. 2013.
- At least 13 informal meetings and TPP Ministerials followed, most recently a Ministerial in PH on May 24.
- Japan became full negotiating partner in 2013.
- Unclear results of bilateral negotiations between US-JP.
- Different development levels difficult to address in single FTA (e.g., IP standards, SOEs, GP, Ag market access, etc.).
- TPA indispensable for successful conclusion (Congress?)

RCEP vs TPP

RCEP	TPP
ASEAN + 6 and open accession	United States, Brunei, Chile, Singapore, New Zealand, Australia, Peru, Vietnam, Malaysia, and Canada, plus Japan. S. Korea? China?
Negotiations commenced in 2013 and 2nd was conducted in September 2013; TNC met 31-June 6 in JP.	The 18th round of negotiations was conducted in October 2013; Ministers met May 24 in PH.
– Competition – Dispute Settlement – Economic and technical cooperation – Intellectual property – Investment – Trade in goods – Trade in services	– Competition – Cross-border services – Customs – E-commerce – Environment – Financial services – Government procurement – Intellectual property – Investment – Labor – Market access for goods – Rules of origin – Sanitary and Phytosanitary standards – Technical barriers to trade – Telecommunications – Temporary entry – Textiles and apparel – Trade remedies

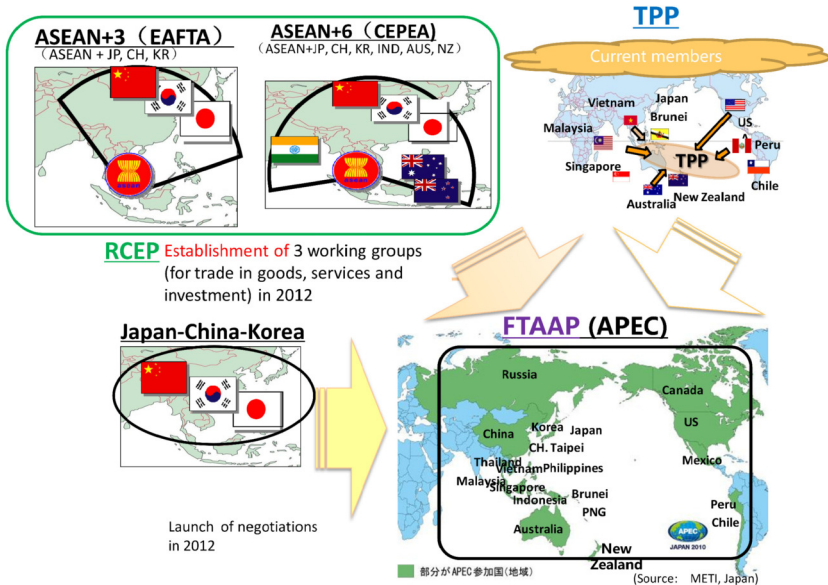
Annual income gains in 2025 (\$ billions)

	Japan	United States	PRC	World
TPP12	105	77	-35	223
RCEP	96	-0	250	644
FTAAPX	228	295	700	2.280

PRC = People's Republic of China

Source: Petri, Plummer, and Zhai (2012).

Towards a Free Trade Area of the Asia Pacific?



Summary

Conclusions

- WTO is baseline, and increasingly bilateral and regional FTAs are developing, and become a key part of supply chain planning.
- The pending Mega-FTAs – TTIP, TPP and RCEP – require considerable strategic thinking as to how to leverage the networks for optimal trade and customs benefits.
- Companies need to think about more than customs – services, investment, competition, government procurement, regulatory coherence, etc. are all important areas now being addressed in many FTAs.
- Both opportunities and challenges to companies.

Podiumsdiskussion

**Moderation: Prof. Hans-Michael Wolfgang
Westfälische Wilhelms Universität Münster**

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

Herr Prof. Hans-Michael Wolfgang (Westfälische Wilhelms Universität Münster) leitete das Plenum zum Thema „Freihandelsabkommen“.

Er stellte dabei zunächst heraus, dass der Umgang mit Ursprungsregeln nicht einfacher werden wird. Sodann bat er um Fragen aus dem Plenum.

Herr Godfried Smit (EVO) stellte zunächst fest, dass die Verantwortung im Präferenzrecht mit steigender Tendenz auf den Importeur übertragen wird. Dabei fragte er sich, wie ein Importeur den Ursprung einer Ware verifizieren können soll. Schließlich sei es der Exporteur, der wisse, wo die Ware hergestellt wird.

Frau Isabel García Catalán (Europäische Kommission, DG Trade) antwortete dazu, dass es stimme, dass dem Importeur mehr Verantwortung übertragen wird und dieser damit der Gefahr unterliegt, dass Zölle nacherhoben werden. Grund dafür sei, dass er – im Gegensatz zum Exporteur – nicht alle Informationen hat. Diese Situation sei der Kommission bewusst. Man werde versuche, einen fairen Ausgleich zu schaffen.

Herr Prof. Hans-Michael Wolfgang beendete die Plenumsdiskussion mit den Worten, dass nicht ausgeschlossen sei, dass Unternehmen Präferenzen nicht mehr nutzen werden. Er bat sodann Prof. Dr. Dr. h.c. (UA) Lothar Gellert für die Schlussworte auf die Bühne.

Schlusswort

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

„Der Erfolg hat viele Väter. Der Misserfolg ist ein Waisenkind.“ – Diesen Satz hat einmal der englische Nationalökonom Richard Cobden (1804-1865) geprägt.

Sie, meine sehr verehrten Damen und Herren, dürfen sich getrost als „Väter“ bezeichnen, denn Sie haben dafür gesorgt, dass unsere Veranstaltung wieder ein Erfolg war.

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 verfestigt. Wir alle haben im Rahmen von Diskussionen und Vorträgen zusammengearbeitet und versucht, zu aktuellen Problemen Lösungen zu finden.

Dies macht den Erfolg unseres Zollrechtstags aus. Und es lässt mich optimistisch in die Zukunft sehen, dass wir auch in Zukunft bei unseren Veranstaltungen ganz viele Väter im Sinne von Richard Cobden haben werden.

Aber wir haben nicht nur gearbeitet, Innsbruck war ein exzellenter Tagungsort und zeigte sich von seiner besten Seite. Im Umfeld der Tagung konnten wir die Stadt, Kulturelles wie Musik und Kulinarisches genießen. Unvergessen wird sicher der Tiroler Abend auf der Tiroler Seegrube sein.

Für die umsichtige Fürsorge, Hilfestellung und Gastfreundschaft in den Räumen der Wirtschaftskammer Tirol 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 Podiumsdiskussionen, aber auch den vielen Helfern, die hinter den Kulissen alles bestens organisiert haben. Dafür gilt mein besonderer Dank Herrn von Eichel-Streiber und seinem Team, ohne die die Organisation dieser Veranstaltung nicht möglich gewesen wäre.

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 die Beiträge und Diskussionen genießen konnten.

Damit die Veranstaltung der Nachwelt in Erinnerung bleibt, gibt es natürlich auch wieder einen Tagungsband.

Liebe Teilnehmerinnen und Teilnehmer des diesjährigen Zollrechtstags, ich möchte mich noch einmal für Ihr Kommen bedanken, wünsche Ihnen eine gute Heimreise oder ein schönes Wochenende hier in Innsbruck und sage:

Servus und auf Wiedersehen im nächsten Jahr in Köln!

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 26 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 270 Teilnehmern aus 14 Ländern besucht wurde. Seit 1989 haben 27 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. 173ff.
- Innsbruck 2015 „Unionszollkodex und geltendes EU-Recht im Rechtsvergleich“, Tagungsband, hrsg. von Koszinowski, Witten 2015, AW-Prax 2015, S. 373, ZfZ 2015, S. 142ff.

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 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.efa-schriften.de zugänglich. Die EFA-Schriftenreihe aus dem Mendel Verlag kann auch in Printversion bezogen werden; senden Sie Ihre Bestellung an efa@uni-muenster.de.

Wissenschaftlicher Beirat und Vorstand

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

Wissenschaftlicher Beirat

- Prof. Dr. Hans Michael Wolfgang (Vorsitzender), Münster
- Julian Würtenberger, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
- Klaus Deimel, Finanzgericht Düsseldorf

- Matthias Bongartz, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Rainer Ehmcke, Ministerialrat a.D., Bonn
- Rudolf Erb, Abteilungsdirektor, BFD Nord, Hamburg
- Reinhard Fischer, Deutsche Post DHL, Bonn
- Serge Gummy, Eidgenössische Oberzolldirektion, Bern
- Dr. Christian Haid, Wirtschaftskammer Steiermark, Graz
- Prof. Dr. Isabell Halla-Heißen, Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Knut Milewski, Fa. Bayer, Leverkusen
- Dr. Hans-Joachim Prieß, LL.M., Rechtsanwalt, Berlin
- Dr. Klaus-Peter Müller-Eiselt, Vors. Richter am BFH a.D., München
- Prof. Dr. Achim Rogmann, LL.M. (Murdoch), Brunswick European Law School (BELS), Wolfenbüttel
- Prof. Dr. Walter Summersberger, Johannes-Kepler-Universität Linz
- Prof. Dr. Peter Witte, Fachhochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster

Vorstand

- Prof. Dr. Dr. hc (UA) Lothar Gellert (Vorsitzender), Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Gerda Koszinowski (stellv. Vorsitzende), Ltd. Regierungsdirektorin, Erfurt
- Dr. Thomas Weiss (stellv. Vorsitzender), Rechtsanwalt, Münster
- Prof. Dr. Sandra Rinnert (Schatzmeisterin), Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen, Münster
- Dr. Lothar Harings, Rechtsanwalt, Hamburg
- Prof. Dr. Harald Jatzke, Richter am BFH, München
- Petra Herrmann, Siemens Windpower A/S, Brande, Dänemark
- Frank Görtz, Lufthansa Technik und Logistik Services, 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

Praxisfassung UZK

Das neue EU-Zollrecht mit **DA**, **TDA** und **IA**
in integrierter Darstellung

bearbeitet von Dr. Christian Struck und Anna Gayk

Der 1.5.2016 kommt schneller als man denkt und mit ihm die Anwendung des neuen EU-Zollrechts. Der Zollkodex der Europäischen Union (Unionszollkodex – UZK) mit den dazugehörigen Durchführungsbestimmungen wird den derzeit gültigen ZK und die ZK-DVO ablösen. Zukünftig werden Sie mit 3 – und für eine Übergangszeit bis mindestens 2020 sogar mit 4 – ineinandergreifenden Rechtsgrundlagen arbeiten müssen:

1. **UZK:** **Unionszollkodex**
2. **UZK-DA:** **Delegierter Rechtsakt** (delegated act)
3. **UZK-TDA:** **Delegierter Übergangsrechtsakt** (transitional delegated act)
4. **UZK-IA:** **Durchführungsrechtsakt** (implementing act)

Mit der Praxisfassung UZK behalten Sie auch bei den neuen Regelungen den Überblick, denn die **integrierte Darstellung** erspart Ihnen viel lästiges Blättern und Springen zwischen den einzelnen Artikeln. Für die Autoren Dr. Christian Struck und Anna Gayk steht die Handhabbarkeit der Informationen stets im Vordergrund. **Das heißt für Sie:** Die neuen Regelungen von AEO bis Zollverfahren müssen Sie sich nicht mühsam aus 4 Rechtsgrundlagen zusammensuchen – in der „Praxisfassung UZK“ sind sie bereits gebündelt zusammengestellt.

Verschiedene optische Hilfsmittel und ein umfangreiches Stichwortverzeichnis helfen zusätzlich bei der Navigation in den Gesetzestexten. Die Praxisfassung umfasst die integrierte Darstellung der Inhalte von UZK, UZK-DA, UZK-TDA und UZK-IA. Die jeweiligen Anhänge sind aufgrund ihres großen Umfangs nicht mit abgedruckt, sondern in einem ergänzenden Band beziehbar.

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

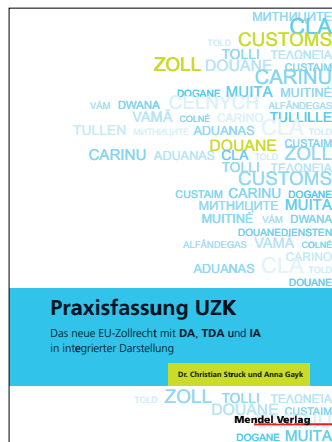
Gerichtsstr. 42, 58452 Witten

Tel.: +49 2302 202930

Fax: +49 2302 2029311

E-Mail: info@mendel-verlag.de

Internet: www.mendel-verlag.de



Buch:

Format 19 x 24,5 cm, zum Preis von
29,90 EUR brutto (27,94 EUR netto),

ISBN:978-3-943011-28-9

Zollrecht

Verordnungen, Gesetze, Leitlinien EU und Deutschland

bearbeitet von Dipl.-Finanzwirt Markus Böhne und der Außenwirtschaftsredaktion des Mendel Verlags

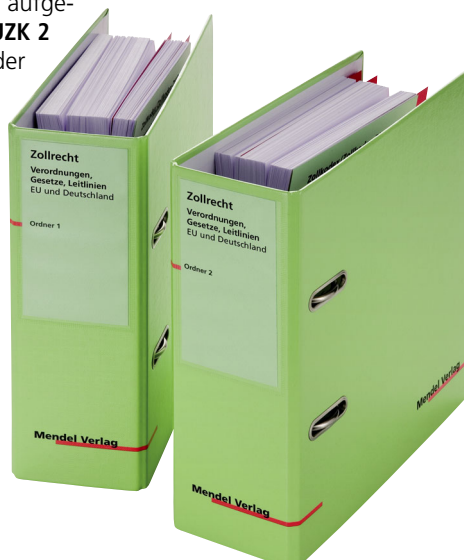
Auch hinsichtlich des neuen EU-Zollrechts bietet unser bewährter Klassiker einen einfachen Umgang mit dem umfangreichen Regelwerk des Zollrechts: Hier finden Sie die relevanten Verordnungen, Gesetze und Leitlinien in aktueller, konsolidierter Form, mit praktischen Querverweisen und weiteren Hinweisen in 2 Ordnern oder auf CD-ROM.

Enthalten sind z.B. der noch bis zum 30.4.2016 geltende Zollkodex (ZK) und die zugehörige Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), ZollbefreiungsVO, FristenVO, ZollVG und ZollV sowie Leitlinien der Kommission zu Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, besonderer Verwendung, Erstattung/Erlass, zum zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) und zu Ausfuhr und Ausgang von Waren.

Ebenso ist bereits der **Zollkodex der Union (UZK)** enthalten. Mit der Veröffentlichung der zugehörigen Durchführungsbestimmungen nach dem **Delegierten Rechtsakt (UZK-DA)** und dem **Durchführungsrechtsakt (UZK-IA)** werden auch diese in die Publikation aufgenommen und **bilden zusammen mit dem UZK 2 neue Bände**. Ebenfalls hinzu kommen der **Übergangsrechtsakt UZK-TDA (transitional delegated act)** sowie die noch zu veröffentlichenden Leitlinien der Kommission und zugehörige nationale Bestimmungen.

Der besonders schnelle Aktualisierungsservice hilft, immer auf dem geltenden Rechtsstand zu bleiben. Sie arbeiten dadurch jederzeit mit einer verlässlichen Fassung von UZK, ZK und ZK-DVO sowie flankierenden Bestimmungen.

Die Publikation „Zollrecht – Verordnungen, Gesetze, Leitlinien – EU und Deutschland“ ist als CD-ROM-Version und als Druckwerk erhältlich.



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 **nicht tarifären Maßnahmen** vieler Bestimmungsländer, zu Fragestellungen des **präferenziellen und nicht präferenziellen 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 Integrationsstiefe 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
- ✓ Nicht tarifäre Maßnahmen
- ✓ Ursprungsregeln
- ✓ Exportkontrollrechtliche Regelungen
- ✓ Sanktionslisten

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.



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.